Datum van inontvangstneming	:	03/07/2025

Zaak T-366/25 [Szytelbiecka][i]

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

19 mei 2025

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 februari 2025

Verzoekende partij:

D.B.

Verwerende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

BESLISSING

6 februari 2025

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”), samengesteld als volgt:

[OMISSIS]

heeft

na op **6 februari 2025**

ter terechtzitting in de **Izba Finansowa** (financiële kamer)

kennis te hebben genomen van

het cassatieberoep dat is ingesteld door **D.B.**

[i] Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

tegen de uitspraak van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu** (bestuursrechter in eerste aanleg Poznań, Polen; hierna: „WSA”)

van **30 maart 2021**, zaaknummer [OMISSIS]

inzake het beroep van **D.B.**

tegen de individuele interpretatie van de **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”)

van **26 juni 2020, nr.** [OMISSIS]

betreffende de **belasting over de toegevoegde waarde** (hierna ook: „btw”)

beslist:

1) **Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie van 2012 - PB 2012, C 326, blz. 1) wordt het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag: „Moet 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) aldus worden uitgelegd dat ook sprake is van de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen in de zin van die bepaling wanneer een belastingplichtige aan elk van twee niet-belastingplichtige natuurlijke personen de helft van een dergelijke algemeenheid om niet overdraagt, terwijl die personen voornemens zijn om hun aandeel onverwijld, als inbreng in natura, in te brengen in een personenvennootschap die een economische activiteit uitoefent en waarvan zij vennoten zijn?”**

2) [OMISSIS] [schorsing van de behandeling]

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

1. Unierecht

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; hierna: „richtlijn 2006/112”):

Artikel 19

De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van

goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen.

2. Nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2024, volgnr. 361, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 6, punt 1

De bepalingen van de wet zijn niet van toepassing op de overdracht van een onderneming of een georganiseerd onderdeel ervan.

Artikel 2, punt 27e

Wanneer in de volgende bepalingen sprake is van een georganiseerd onderdeel van een onderneming, wordt daaronder begrepen een organisatorisch en financieel afgezonderd geheel van materiële en immateriële vermogensbestanddelen binnen een bestaande onderneming, met inbegrip van verbintenissen die zijn aangegaan om bepaalde economische taken te kunnen vervullen, die aldus zijn gestructureerd dat het georganiseerde onderdeel deze taken ook kan vervullen als zelfstandige onderneming.

II. Feiten

1. Procedure voor de belastingautoriteiten

1.1. D.B. (hierna: „verzoekster”) heeft de belastingdienst verzocht om een individuele interpretatie van de belastingwetgeving ter zake van de niet-onderwerping van een schenking van goederen aan de btw. In haar verzoek heeft zij het volgende standpunt ingenomen:

Verzoekster oefent een economische activiteit uit onder de handelsnaam „Przedsiębiorstwo B.” (hierna: „onderneming”). De onderneming is een actieve btw-plichtige. Verzoekster en haar echtgenoot zijn voornemens om de gehele onderneming middels schenking over te dragen aan hun twee dochters, A.K. en P.K. In dat verband zullen beide dochters ieder de helft van de onderneming verwerven. Verzoekster zal op het tijdstip van schenking geen goederen van de onderneming behouden. Zodra de schenking is geschied, zal zij haar economische activiteit beëindigen.

Haar begiftigde dochters exploiteren een andere onderneming, die actief is onder de naam P. Spółka jawna (hierna: „vennootschap”). Zij zijn voornemens om de geschonken onderneming samen te voegen met de vennootschap en om de activiteiten van de onderneming in beginsel ongewijzigd voort te zetten. De vennootschap is een actieve btw-plichtige en zal dat ook zijn op het tijdstip van schenking.

Gelet op het voorgaande is de vraag gerezen of deze schenking moet worden onderworpen aan de btw.

1.2. In zijn interpretatie van 26 juni 2020 heeft de belastingdienst geoordeeld dat verzoekster een onjuist standpunt heeft ingenomen. Naar het oordeel van de belastingdienst is elke deelgenoot in het geval van een vrije of eenvoudige gemeenschap (naar Pools recht „gemeenschap in fracties” genoemd) eigenaar van een bepaalde fractie. Elke deelgenoot is de exclusieve eigenaar van zijn aandeel en kan daar derhalve zonder de toestemming van de andere deelgenoten over beschikken. Rechtens moeten deelgenoten derhalve worden opgevat als afzonderlijke entiteiten.

De belastingdienst heeft onder verwijzing naar artikel 6, punt 1, van de btw-wet benadrukt dat deze bepaling, gelet op het specifieke karakter ervan, strikt moet worden uitgelegd. Dat betekent dat de bepaling alleen van toepassing is in het geval van de overdracht van een onderneming of van een georganiseerd onderdeel ervan, zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 27e, van de btw-wet.

Volgens de belastingdienst zal elk van de dochters in werkelijkheid slechts een deel van de onderneming en niet het geheel ervan verwerven. Het betreft namelijk geen gebonden gemeenschap. Bijgevolg wordt niet de onderneming om niet overgedragen maar een aandeel in de verschillende onderdelen ervan. Het aandeel kan namelijk niet worden geacht fysiek zelfstandig te zijn, aangezien een dergelijk aandeel een fractionele eigendom ten aanzien van elk van de betreffende vermogensbestanddelen is. Een afgezonderde fractie (van elk van deze bestanddelen) maakt het niet mogelijk om de economische taken van de onderneming op zelfstandige basis te vervullen. Van de overdracht van een onderneming in de zin van artikel 6, punt 1, van de btw-wet is sprake wanneer de algemeenheid van goederen van de onderneming overgaat op een verkrijger die de economische activiteit van de overdrager voortzet. Uit de bewoordingen van het verzoek volgt dat de goederen van de onderzochte onderneming, die verzoekster voornemens is over te dragen, niet bestemd zijn voor de vervulling van bepaalde economische taken, gelet op het feit dat de economische activiteit zal worden uitgeoefend door een derde, namelijk door de vennootschap van de dochters waarin de ontvangen aandelen in de eigendom vervolgens zullen worden ingebracht. Volgens de belastingdienst zal de economische activiteit derhalve niet worden voortgezet door een van de verkrijgers van die aandelen maar door een andere entiteit, namelijk door de vennootschap.

III. Procedure voor de bestuursrechtelijke instanties

1. Bij uitspraak van 30 maart 2021 in zaak [OMISSIS] heeft de WSA het tegen de individuele interpretatie ingestelde beroep afgewezen.

Ter onderbouwing van zijn beslissing heeft de rechter in eerste aanleg erop gewezen dat de belastingdienst terecht heeft benadrukt dat sprake is van de overdracht van een onderneming of van een georganiseerd onderdeel ervan in de zin van artikel 6, punt 1, van de btw-wet wanneer de algemeenheid van goederen van de onderneming of van een georganiseerd onderdeel ervan in beginsel overgaat op een verkrijger die de economische activiteit van de overdrager voortzet. Alleen wanneer de verkrijger deze activiteit voortzet, wordt het overgedragen goed niet onderworpen aan de bepalingen van de wet inzake de overgang van ondernemingen of georganiseerde onderdelen ervan.

In het kader van de onderhavige zaak heeft de verwijzende rechter zich aangesloten bij de opvatting van de belastingdienst dat de schenking van de aandelen in de eigendom van de onderneming niet kan worden vrijgesteld krachtens artikel 6, punt 1, van de btw-wet, aangezien noch de onderneming noch een georganiseerd onderdeel ervan voorwerp van de schenking is. Uit de bewoordingen van het verzoek volgt namelijk dat verzoekster aan elk van haar dochters de helft van de onderneming en niet het geheel ervan overdraagt. Deze aandelen in de eigendom ervan zullen vervolgens door de dochters in de vennootschap worden ingebracht. Bijgevolg zal elk van de dochters in werkelijkheid slechts een aandeel (fractie) in de eigendom van de onderneming ontvangen, en niet de gehele onderneming of een georganiseerd onderdeel ervan. De economische activiteit met de goederen van de onderneming zal worden uitgeoefend door een derde, namelijk door de vennootschap van de dochters.

Om een levering van goederen te kunnen aanmerken als vrijgestelde levering van een onderneming in de zin van artikel 6, punt 1, van de btw-wet moet bovendien, zoals volgt uit de arresten van het Hof, sprake zijn van de voortzetting van de voorheen met die goederen verrichte activiteit. Gelet op de beschrijving van de in het verzoek uiteengezette toekomstige gebeurtenis is de rechter in eerste aanleg van oordeel dat aan deze voorwaarde niet kan worden geacht te zijn voldaan. Vast staat namelijk dat de begiftigden (verzoeksters dochters) niet btw-plichtig zijn en dat zij niet voornemens zijn om de economische activiteit uit te oefenen maar dat zij de door hen verworven aandelen in de eigendom van de onderneming willen inbrengen in een andere entiteit (de vennootschap), die de activiteit met gebruikmaking van deze aandelen zal voortzetten.

2. In haar cassatieberoep heeft verzoekster verzocht om vernietiging van de bestreden uitspraak, behandeling van het cassatieberoep, nietigverklaring van de bestreden individuele interpretatie en verwijzing van de belastingdienst in de kosten, waaronder de kosten van haar vertegenwoordiging in rechte volgens de voorgeschreven normen. In dat verband heeft verzoekster aangevoerd dat inbreuk is gemaakt op:

1) artikel 6, punt 1, van de btw-wet en artikel 19 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 55^1 van de ustawa-Kodeks cywilny (wet houdende het burgerlijk wetboek) van 23 april 1964 (Dz. U. 2020, volgnr. 1740, zoals gewijzigd), doordat ervan is uitgegaan dat in de beschreven situatie geen sprake is van de schenking van een onderneming maar van vermogensbestanddelen ervan (aandelen in de eigendom van de onderneming) en doordat geen rekening is gehouden met het voornemen van de begiftigden om de activiteit in beginsel ongewijzigd voort te zetten,

2) artikel 1, lid 2, gelezen in samenhang met artikel 17 van richtlijn 2006/112 en artikel 6, punt 1, van de btw-wet, doordat is ervan is uitgegaan dat de schenking van de onderneming moet worden onderworpen aan de btw, wat heeft geleid tot een schending van het beginsel van de neutraliteit van die belasting en bijgevolg tot een verstoring van de mededinging,

3) artikel 32 van de Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (grondwet van de Republiek Polen) van 2 april 1997 (Dz. U. 1997, volgnr. 483, zoals gewijzigd), gelezen in samenhang met artikel 6, punt 1, van de btw-wet, doordat ervan is uitgegaan dat de schenking van de onderneming moet worden onderworpen aan de btw, wat heeft geleid tot een schending van het beginsel van de neutraliteit van die belasting en bijgevolg tot een verstoring van de mededinging, zodat verzoekster in vergelijking met andere marktdeelnemers in een ongelijke positie is gebracht ten aanzien van dezelfde feiten;

4) [het beginsel van juiste] beoordeling ten aanzien van de toepassing van de bepalingen van het materiële recht, namelijk:

   - artikel 6, punt 1, van de btw-wet, doordat verzoeksters standpunt dat de schenking van de onderneming niet onderworpen is aan de btw is geacht onjuist te zijn,

   - artikel 7, lid 1, van de btw-wet, doordat de schenking van de onderneming aan verzoeksters dochters in de uiteengezette situatie is geacht een belastbare levering van goederen te vormen;

5) artikel 145, lid 1, punt 1, onder a), van de ustawa-Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wet inzake bestuursrechtelijke procedures) van 30 augustus 2002 (Dz. U. 2024, volgnr. 935, zoals gewijzigd; hierna: „p.p.s.a.”), doordat ten onrechte is aangenomen dat in de onderhavige zaak geen sprake was van een inbreuk op het materiële recht (zoals hierboven omschreven) en de WSA verzoeksters verzoek bijgevolg ten onrechte heeft afgewezen;

6) artikel 145, lid 1, punt 1, onder c), p.p.s.a., doordat ten onrechte is aangenomen dat in de onderhavige zaak geen relevante procedurefouten zijn gemaakt, terwijl in de zaak wel degelijk sprake was van wezenlijke inbreuken die de uitkomst van de zaak hebben beïnvloed, namelijk

inbreuken op artikel 14h, gelezen in samenhang met artikel 120, artikel 121, lid 1, artikel 14b en artikel 14c, leden 1 en 2, van de ustawa-Ordynacja podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997 (Dz. U. 2020, volgnr. 1325, zoals gewijzigd);

7) artikel 151 p.p.s.a., doordat ten onrechte is aangenomen dat in de onderhavige zaak is voldaan aan de voorwaarden voor de afwijzing van verzoeksters cassatieberoep.

Tegelijkertijd heeft verzoekster verzocht om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

IV. Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

1. Met zijn vraag wenst de NSA van het Hof te vernemen of artikel 19 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat tevens sprake is van de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen in de zin van die bepaling wanneer een belastingplichtige aan elk van twee niet-belastingplichtige natuurlijke personen de helft van alle goederen van een onderneming om niet overdraagt, terwijl die personen voornemens zijn om hun aandeel onverwijld, als inbreng in natura, in te brengen in een personenvennootschap die een economische activiteit uitoefent en waarvan zij vennoten zijn.

2. De belastingdienst en de rechter in eerste aanleg zijn van oordeel dat een dergelijke overgang niet onder voornoemde bepaling valt. De belastingdienst voert aan dat niet de onderneming in haar geheel maar de aandelen in de eigendom ervan voorwerp van schenking zijn.

3. In artikel 19, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 is, in navolging van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”), bepaald dat de lidstaten zich in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap op het standpunt kunnen stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager. Hieruit volgt dat, wanneer een lidstaat deze mogelijkheid heeft benut, de overdracht van het geheel of van een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet wordt opgevat als een levering van goederen in de zin van richtlijn 2006/112. Een dergelijke overdracht is derhalve niet onderworpen aan de btw (zie arresten van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 30 en 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 29).

4. De Poolse staat heeft de mogelijkheid die door deze bepalingen wordt geboden benut. Artikel 6, punt 1, van de btw-wet sluit de overdracht van een onderneming of van een georganiseerd onderdeel ervan uit van de toepassing van

de bepalingen van de wet. Tegelijkertijd definieert artikel 2, punt 27e, van de btw-wet het begrip „georganiseerd onderdeel van een onderneming” voor de toepassing van deze wet als een organisatorisch en financieel afgezonderd geheel van materiële en immateriële vermogensbestanddelen binnen een bestaande onderneming, met inbegrip van verbintenissen die zijn aangegaan om bepaalde economische taken te kunnen vervullen, die aldus zijn gestructureerd dat het georganiseerde onderdeel deze taken ook kan vervullen als zelfstandige onderneming.

5. Het Hof heeft het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” herhaaldelijk aldus uitgelegd dat het ziet op de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en niet op de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten (zie voornoemd arrest Zita Modes, punt 40).

Voor de toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn (thans artikel 19 van richtlijn 2006/112) moet de verkrijger tevens de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betreffende activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen (zie in die zin voornoemde arrest Zita Modes, punt 44, en arrest van 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 37).

Dit begrip is een autonoom Unierechtelijk begrip dat in de gehele Unie eenvormig moet worden uitgelegd teneinde verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (arresten Zita Modes, punten 32 en 35, en Schriever, punt 22).

6. In punt 36 van zijn beschikking van 16 januari 2023 in zaak C-729/21, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, EU:C:2023:74, heeft het Hof aangegeven dat artikel 19, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager. Zoals het Hof heeft benadrukt, is deze voortzetting geen toepassingsvoorwaarde ervan maar zonder meer een gevolg van het feit dat geen levering wordt geacht te hebben plaatsgevonden (zie in die zin arrest Zita Modes, punt 43 en arrest van 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 29). De uitlegging van artikel 19, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 wordt bevestigd door de doelstelling van deze bepaling, die erin bestaat de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de voorbelasting (arrest Schriever, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Daarom heeft het Hof in voornoemde beschikking geoordeeld dat artikel 19, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht die erin voorziet dat de overgang van het geheel of van een gedeelte van een algemeenheid van goederen is vrijgesteld van de heffing van btw, zonder dat voor de toepassing van de bepaling als voorwaarde wordt gesteld dat de verkrijger de rechtsopvolger van de overdrager is.

7. In zijn rechtspraak heeft het Hof nog niet de gelegenheid gehad om door middel van een toetsing aan artikel 19 van richtlijn 2006/112 in te gaan op de overdracht van het geheel van een algemeenheid van goederen aan twee personen die geen ondernemers zijn, die hun aandeel in de eigendom van een onderneming pas door latere handelingen inbrengen in een vennootschap die een economische activiteit uitoefent.

In het arrest van 30 mei 2013, X, C-651/11, C:2013:346 heeft het Hof aangegeven dat elke handeling individueel en autonoom moet worden beoordeeld (punt 47). Bovendien wordt de term „overdrager" in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, alsook in artikel 19 van richtlijn 2006/112 in het enkelvoud gebruikt, hetgeen impliceert dat deze bepaling geen toepassing vindt wanneer verschillende verkopers hun aandeel in de eigendom aan éénzelfde verkrijger verkopen [punt [46]]. Bovendien wordt in deze bepaling gebruikgemaakt van het begrip „degene op wie de goederen overgaan" en komt dat begrip derhalve voor in het enkelvoud.

Wanneer elke handeling afzonderlijk wordt bezien, kan een overdracht (schenking) van telkens de helft van een onderneming aan natuurlijke personen die geen ondernemer zijn, derhalve niet worden opgevat als overgang in de zin van artikel 19 van de richtlijn. Elke begiftigde verwerft namelijk de helft van de eigendom. Een dergelijke begiftigde ontvangt derhalve geen autonoom onderdeel van een onderneming dat de autonome uitoefening van de betreffende activiteit mogelijk maakt. Deze personen zijn voorts niet voornemens om de activiteit voort te zetten. Verzoeksters dochters willen hun aandelen in de eigendom namelijk overdragen aan een derde door deze in te brengen in de vennootschap waarvan zij de mede-eigenaressen zijn.

8. Artikel 19 van richtlijn 2006/112 kan ook functioneel worden uitgelegd. In de onderhavige zaak draagt verzoekster alle goederen die de onderneming vormen in de zin van de wettelijke bepalingen om niet over, echter niet aan één persoon maar aan twee natuurlijke personen, die ieder een aandeel van de helft in de eigendom ontvangen. Dat geschiedt op grond van twee handelingen. Vanuit functioneel oogpunt kan de onderneming haar taken blijven vervullen. Zij vormt [namelijk] één geheel, ook al is sprake van mede-eigendom van twee personen. Vervolgens worden de aandelen in de eigendom ingebracht in een aan de begiftigden toebehorende personenvennootschap. Bij een analyse van al deze handelingen als geheel kan worden aangenomen dat deze tot doel hebben om de gehele onderneming over te dragen en om de economische activiteit ervan voort te zetten door gebruik te maken van alle goederen. Het economische resultaat lijkt

erin te bestaan dat een algemeenheid van goederen die geschikt zijn om de activiteit voort te zetten wordt overgedragen.

9. Daaraan zij toegevoegd dat bij de verwijzende rechter (NSA) nog een ander geding aanhangig is. Dit afzonderlijke geding heeft betrekking op de vraag of de inbreng van de geschonken aandelen in de vennootschap waarvan de begiftigde dochters de mede-eigenaressen zijn en die de activiteiten van verzoeksters onderneming zal voortzetten krachtens artikel 19 van richtlijn 2006/112 moet worden vrijgesteld van de heffing van btw.

10. Om deze redenen heeft de NSA krachtens artikel 267 VWEU uitspraak gedaan zoals hierboven is uiteengezet in punt 1.

10.1. [OMISSIS] [schorsing van de behandeling]

[OMISSIS]

[ondertekeningen, stempels]