



Datum van inontvangstneming : 14/07/2015

**Zaak C-263/15****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

3 juni 2015

**Verwijzende rechter:**

Kúria (Hongarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

14 mei 2015

**Verzoekende partijen en eiseressen tot cassatie:**

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

**Verwerende partij en verweerder in cassatie:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

---

**DE KÚRIA** (Hongaars hoogerechtshof)**optredend als cassatierechter**

[omissis]

wijst in het cassatieberoep dat door Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., eerste eiseres tot cassatie, en Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., tweede eiseres tot cassatie, beide gevestigd te [omissis] Szálka (Hongarije) [omissis], is ingesteld tegen de [omissis] op 20 juni 2014 gewezen einduitspraak van de Szekszárdi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank Szekszárd) in het belastinggeschil tussen enerzijds Lajvér Meliorációs Nonprofit en Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit en anderzijds de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionale belastingdienst Zuid-Transdanubië, ressorterend onder de nationale belasting- en douanedienst), [omissis] Pécs (Hongarije) [omissis], thans verweerder in cassatie, ter terechtzitting op de hierna genoemde datum de volgende

## BESLISSING

De behandeling van de zaak wordt geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Handelen de verzoekende partijen in de aan de orde zijnde omstandigheden als belastingplichtigen wanneer rekening wordt gehouden met het feit dat volgens de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn de door commerciële organisaties verrichte activiteiten niet zijn uitgesloten van het begrip economische activiteit, ook al mogen deze organisaties slechts in ondergeschikte mate op commerciële wijze economische activiteiten verrichten?
2. Is het voor het aanmerken van de verzoekende partijen als belastingplichtigen van belang dat zij een aanzienlijk deel van hun investeringen met staatssteun financieren en dat zij middels de exploitatie opbrengsten verwerven doordat een kleine vergoeding wordt ontvangen?
3. Zo nee, is die „vergoeding” dan aan te merken als een tegenprestatie voor een dienst en bestaat er een directe relatie tussen het verrichten van de dienst en de betaling van de tegenprestatie?
4. Verrichten de verzoekende partijen met het exploiteren van de gedane investeringen een dienst in de zin van artikel 24 van de btw-richtlijn, of is geen sprake van een dienst daar het om de nakoming van wettelijke verplichtingen gaat? [Or. 2]

### Relevante bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad [van 28 november 2006] betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [PB L 347, blz. 1] (hierna: „btw-richtlijn”)

Artikel 2 bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

Artikel 9, lid 1, luidt als volgt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

Artikel 24, lid 1, luidt:

„1. Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

Relevante bepalingen van Hongaars recht

Wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény; hierna: „btw-wet”)

§ 5, lid 1, luidt als volgt:

„Belastingplichtige: elke persoon of entiteit met rechtspersoonlijkheid die in eigen naam een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid van de betreffende persoon of entiteit worden beheerst door het personele recht van deze persoon of entiteit. Indien de persoon of entiteit volgens het personele recht echter geen rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid heeft, terwijl dat volgens het Hongaarse recht wel het geval is, moet bij de beoordeling van de rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid worden uitgegaan van het Hongaarse recht.”

§ 6, lid 1, luidt:

„Economische activiteit: elke activiteit die op commerciële wijze en dus duurzaam of geregeld wordt verricht, waarbij geldelijk voordeel wordt beoogd of te verwachten is en de activiteit zelfstandig wordt verricht”

§ 16 luidt:

„Om te kunnen spreken van levering van goederen of een dienst is niet van belang dat een overeenkomst, een wet of regeling dan wel een rechterlijke of administratieve beslissing (waaronder een niet ten gronde genomen beslissing) aan de levering van goederen of de dienst ten grondslag ligt [Or. 3] of dat sprake is van een veiling.”

§ 259, punt 6, luidt:

„*Tegenprestatie*: elk geldelijk voordeel, waaronder ook de tot vermindering van een bestaande schuld erkende activa, maar met uitzondering van schadevergoedingen”

Wet IV van 2006 met betrekking tot commerciële organisaties (a gazdasági társaságokról szóló 2006. Évi IV. Törvény; hierna: „wet op de commerciële organisaties”)

§ 4, lid 1, luidt:

„Commerciële organisaties kunnen tevens worden opgericht voor het verrichten van economische activiteiten waarmee geen geldelijk voordeel, maar het algemeen nut wordt beoogd (een niet op winst gerichte commerciële organisatie). De niet op winst gerichte commerciële organisatie kan worden opgericht en geëxploiteerd onder welke rechtsvorm dan ook. Het niet op winst gericht zijn van de commerciële organisatie moet in haar bedrijfsnaam naast de gekozen rechtsvorm worden vermeld.”

### **Feiten**

De verzoekende partijen in de onderhavige zaak zijn niet op winst gerichte commerciële organisaties. Een dergelijke organisatie kan worden opgericht om economische activiteiten te verrichten waarmee geen geldelijk voordeel, maar het algemeen nut wordt beoogd. Een niet op winst gerichte commerciële organisatie mag slechts in ondergeschikte mate op commerciële wijze economische activiteiten verrichten. De verzoekende partijen zijn opgericht om op de aan hun vennoten toebehorende en aan de rand van de stad Szekszárd en de gemeente Szálka gelegen terreinen een aantal met middelen van de overheid en de Europese Unie gefinancierde bouwwerken uit te voeren en vervolgens te exploiteren. Het ging om cultuurtechnische werkzaamheden, een drainagesysteem, een waterreservoir en een put in de alluviale grond. Voor het verrichten van de investeringen beschikten zij over alle vergunningen en de toestemming van de eigenaars, met als voorwaarde dat de werkzaamheden niet tot gevolg zouden hebben dat de eigendomssituatie van de onroerende zaken zou veranderen (investeringen in aan derden toebehorende onroerende zaken). Als gevolg van de investeringen zal de waarde van alle desbetreffende onroerende zaken aanzienlijk stijgen en zullen de landbouwproductievoorwaarden verbeteren.

Overeenkomstig § 5, lid 3, van besluit 34/2008 van het Ministerie voor landbouw en plattelandontwikkeling van 27 maart 2008 met betrekking tot de voorwaarden waaronder steun uit het Europees Landbouwfonds voor plattelandontwikkeling wordt verleend voor de ontwikkeling van bedrijfsmatige en gemeenschappelijke landbouwvoorzieningen voor irrigatie, cultuurtechniek en waterbeheer [az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból az öntözés, a melioráció és területi vízgazdálkodás mezőgazdasági üzemi és közösségi létesítményeinek

fejlesztéséhez nyújtandó támogatások részletes feltételeiről szóló 34/2008. (III. 27.) FVM rendelet; hierna: „besluit 34/2008”], bedraagt de verplichte exploitatieperiode vijf jaar vanaf de indiening van de laatste betaalaanvraag. De commerciële organisaties zijn volgens hun bedrijfsleiders voornemens van de eigenaars van de betrokken onroerende zaken gedurende een bepaalde periode (8 jaar) een exploitatievergoeding te vragen, welke vergoeding in het bij de steunaanvraag gevoegde financieel plan als inkomsten is opgenomen.

De verzoekende partijen zijn begonnen met de investeringen en hebben de voorbereiding en uitvoering daarvan opgedragen aan Recontír BPM Kft. Die onderneming heeft aan de verzoekende partijen facturen met btw in rekening gebracht [Or. 4] voor de tot dan verrichte werkzaamheden. Daarop wilden de verzoekende partijen de btw in aftrek brengen.

Bij de fiscale controle die voorafging aan de toekenning van het bedrag, werd het recht op aftrek geweigerd op de grond dat de door de verzoekende partijen voorgenomen activiteiten geen economische activiteit in de zin van § 6 van de btw-wet waren, niet wat de delen betreft die behoren bij het wegennet en die dus zonder tegenprestatie door eenieder kunnen worden gebruikt, en evenmin wat de op privé-eigendom liggende delen betreft. Hieruit volgt dat de verzoekende partijen op basis van hun werkzaamheden geen belastingplichtigen zijn. Gesteld werd dat de verzoekende partijen voor hun vennoten of derden geen activiteiten verrichten die kunnen worden aangemerkt als diensten in de zin van de btw-wet. Bij de normale exploitatie gaat het slechts om het onderhouden van de betonweg en de omgeving, en het er steeds voor zorgen dat het water vrij kan stromen. Daar het om de openbare weg gaat, was sprake van een wettelijke verplichting en niet van het verrichten van een dienst. Geoordeeld werd dat de geringe inkomsten die de verzoekende partijen zouden verwerven uit de exploitatie van de cultuurtechnische werkzaamheden, niet onder het begrip tegenprestatie van de btw-wet vallen.

Het door de verzoekende partijen ingestelde beroep is bij einduitspraak afgewezen door de rechter in eerste aanleg, die zich volledig aansloot bij de in het besluit van de verwerende partij naar voren gebrachte juridische redenering: een niet op winst gerichte organisatie kan niet op commerciële wijze economische activiteiten verrichten die betrekking hebben op steun, zodat niet is voldaan aan de voorwaarden van § 5 en § 6 van de btw-wet. Niet op winst gerichte commerciële organisaties verrichten immers economische activiteiten waarmee geen geldelijk voordeel wordt beoogd. De gegeven definitie en het verrichten van activiteiten op commerciële wijze in de zin van § 6, lid 1, van de btw-wet sluiten elkaar wederzijds uit. De rechter in eerste aanleg heeft ook stilgestaan bij het in de btw-wet gebruikte begrip tegenprestatie en heeft erop gewezen dat de door de vennoten betaalde bijdrage niet kan worden aangemerkt als tegenprestatie in de zin van § 6, lid 1, en § 259, punt 6. Voorts was hij het er niet mee eens dat de verzoekende partijen zich beriepen op de jurisprudentie van de Unie.

Tegen de einduitspraak is door de verzoekende partijen cassatieberoep ingesteld. Zij zijn het niet eens met het in die uitspraak gegeven oordeel dat zij geen belastingplichtigen zijn. Volgens hen kan dit niet worden afgeleid uit besluit 34/2008, waar in de einduitspraak naar wordt verwezen, en evenmin uit de voor deze zaak relevante bepalingen van de wet op de commerciële organisaties. Zij betogen dat zij op grond van § 22 van Ley XCII van 2003 inzake fiscaal procesrecht (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) belastingplichtigen zijn, daar zij commerciële organisaties zijn. [Or. 5] Zij stellen dat zij wel degelijk btw verschuldigd zijn en dat of zij al dan niet aanspraak maken op de subjectieve vrijstelling, een andere vraag is. Zij benadrukken dat bij de btw-heffing geen sprake is van een vrije keuze en dat de heffing op objectieve criteria is gebaseerd. Of btw kan worden afgetrokken is afhankelijk van de vraag of de verrichte activiteiten onder de btw-regeling vallen. Volgens de verzoekende partijen is het om te kunnen spreken van een economische activiteit als bedoeld in § 6, lid 1, van de btw-wet voldoende dat een activiteit duurzaam of geregeld wordt verricht en dat geldelijk voordeel te verwachten is. Het behalen van winst wordt niet uitdrukkelijk vereist om te kunnen spreken van een economische activiteit. De verzoekende partijen beroepen zich meerdere malen op de beginselen die het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-280/10 [Polski Trawertyn, ECLI:EU:C:2012:107] heeft genoemd met betrekking tot het begrip economische activiteit en de voorbereidende handelingen. Verder hebben zij ook nog verwezen naar de arresten Rompelman [268/83 (ECLI:EU:C:1985:74)] en Inzo [C-110/94 (ECLI:EU:C:1996:67)].

### **Standpunt van de Kúria**

De relatief brede definitie van belastingplichtige vloeit voort uit het feit dat de btw een algemene verbruiksbelasting is. Het begrip ziet op elke persoon die zelfstandig welke economische activiteit dan ook verricht. Het Hof van Justitie van de Europese Unie hanteert een brede uitlegging van dit begrip. In de jurisprudentie van het Hof is meermaals verklaard dat het begrip economische activiteit een objectief karakter heeft en op zichzelf beschouwd moet worden, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat. Voor de toepassing van de btw-heffing hoeft bij een „economische activiteit” niet noodzakelijkerwijs sprake te zijn van een op winst gerichte activiteit. Dit blijkt met name uit het feit dat volgens de richtlijn ook instellingen zonder winstoogmerk tot de belastingplichtigen behoren. Uit „ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit” blijkt duidelijk dat het op winst gericht zijn geen voorwaarde voor aanmerking als belastingplichtige is. Een economische activiteit blijft een economische activiteit, ook al maakt de onderneming die de activiteit verricht, geen winst of streeft die onderneming zelfs niet naar het behalen van winst omdat zij charitatieve activiteiten verricht. Van geen belang is dat de verzoekende partijen de investeringen grotendeels met staatssteun financieren. Gelet op de brede interpretatie van economische activiteit zijn de verzoekende partijen aan te merken als belastingplichtigen.

Een andere vraag is of de verzoekende partijen een dienst verrichten. Ook deze vraag moet een bevestigend antwoord krijgen, aangezien het voor het aanmerken als dienst van geen belang is dat sprake is van nakoming van een wettelijk opgelegde instandhoudingsverplichting (§ 16, lid 1, van de btw-wet). [Or. 6]

In de overeenkomst tot exploitatie en gebruik zijn de bij de overeenkomst betrokken partijen overeengekomen dat een vergoeding zou worden betaald. Volgens de verzoekende partij[en] vormt die vergoeding de tegenprestatie voor het verrichten van de dienst, terwijl het volgens de verwerende partij om een bijdrage gaat. De Kúria is van oordeel dat het antwoord op de vierde prejudiciële vraag essentieel is om te weten of de gevraagde vergoeding een tegenprestatie is en of er tussen de instandhouding van [de met de investeringen gerealiseerde voorzieningen] en die tegenprestatie een directe relatie bestaat die ten grondslag ligt aan de belastingplicht.

[*omissis*] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Boedapest, 14 mei 2015

[ondertekeningen]