ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

8 mei 2013 *

„Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 18, sub c, 74 en 80 — Beëindiging van belastbare economische activiteit — Schrapping van belastingplichtige uit btw-register door belastingdienst — Onder zich hebben van goederen waarvoor recht op btw-aftrek is ontstaan — Maatstaf van heffing — Normale waarde of aankoopwaarde — Berekening op tijdstip van handeling — Directe werking van artikel 74”

In zaak C-142/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 9 maart 2012, ingekomen bij het Hof op 21 maart 2012, in de procedure

Hristomir Marinov, namens Lampatov – H – Hristomir Marinov,

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: E. Jarašiūnas (rapporteur), kamerpresident, A. Ó Caoimh en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Zlateva als gemachtigde,

— de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door Y. Atanasov en T. Ivanov als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Roussanov en C. Soulay als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18, sub c, 74 en 80 van 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen H. Marinov, namens Lampatov – H – Hristomir Marinov (hierna: „Marinov") en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering" voor de stad Varna, van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „Direktor"), over een navorderingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 18 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw;

b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de verwerving van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

c) met uitzondering van de in artikel 19 genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan."

4 Artikel 19, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„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."

5 Artikel 72 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als ‚normale waarde' beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is.

Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, wordt onder ‚normale waarde' het volgende verstaan:

1) met betrekking tot goederen, een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht;

[...]."

6 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer [...]"

7 Artikel 74 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor het door een belastingplichtige onttrekken van goederen aan zijn bedrijf of bestemmen van goederen voor zijn bedrijf en het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, als bedoeld in de artikelen 16 en 18, is de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht."

8 Artikel 80 van de btw-richtlijn luidt:

„1. Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is:

a) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft;

b) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft en de handeling uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 367 en 377, artikel 378, lid 2, of artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390, is vrijgesteld;

c) wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft.

Voor de toepassing van de eerste alinea kan een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekkingen gelden.

[...].”

Bulgaars recht

9 De wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is, bepaalt in artikel 27:

„[...]

3) Voor de volgende handelingen is de maatstaf van heffing de normale waarde:

[...]

2. een goederenlevering en/of dienst in de zin van artikel 111;

[...].”

10 De ZDDS bepaalt in artikel 106:

„1) De beëindiging van de registratie (schrapping uit het btw-register) krachtens deze wet is een procedure die ertoe leidt dat een persoon vanaf het tijdstip van de schrapping uit het register geen btw meer in rekening kan brengen en geen voorbelasting meer kan aftrekken, behoudens andersluidende bepalingen in de onderhavige wet.

2) De registratie wordt beëindigd:

1. op verzoek van de geregistreerde persoon, voor zover de – gedwongen of vrijwillige – schrapping uit het register gerechtvaardigd is;

2. op verzoek van de bevoegde invorderingsdienst, voor zover:

   a) hij een reden voor de gedwongen schrapping uit het register heeft vastgesteld;

   b) sprake is van een van de in artikel 176 genoemde omstandigheden.”

11 Artikel 111 ZDDS bepaalt:

„1) Op het tijdstip van de schrapping uit het register wordt de betrokken persoon geacht een handeling in de zin van deze wet te verrichten met alle hem ter beschikking staande goederen en/of verstrekte diensten waarvoor hij de voorbelasting geheel of gedeeltelijk heeft afgetrokken en die:

1. vermogensbestanddelen vormen in de zin van de wet op de bedrijfsboekhouding [Zakon za schetovodstvoto], of

2. vermogensbestanddelen vormen in de zin van de wet op de vennootschapsbelasting, die verschillen van de onder punt 1 genoemde vermogensbestanddelen.

[...].”

12 Lid 1, punt 16, van de aanvullende bepalingen op de ZDDS bepaalt:

„De ‚normale waarde' is de waarde in de zin van lid 1, punt 8, van de aanvullende bepalingen op het wetboek rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr. 105 van 29 december 2005)] die is vastgesteld op de wijze als bepaald in lid 1, punt 10, van de aanvullende bepalingen op het wetboek rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken."

13 Lid 1, punt 8, van de aanvullende bepalingen op het Bulgaars wetboek rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken bepaalt nader:

„De ‚normale waarde' is de waarde zonder btw of accijns, die onder dezelfde omstandigheden voor dezelfde of vergelijkbare goederen of diensten zou worden betaald bij een rechtshandeling tussen niet met elkaar verbonden personen."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Blijkens de verwijzingsbeslissing werd Marinov vanaf 4 november 2009 geschrapt uit het btw-register wegens niet-nakoming van haar uit de ZDDS voortvloeiende verplichtingen en meer bepaald omdat de met de btw-aangiften over het tijdvak van april tot en met juli 2009 overeenkomende btw niet was betaald.

15 Bij een belastingcontrole bij Marinov in de loop van 2010 over de periode van 1 januari 2007 tot en met 4 november 2009 is vastgesteld dat deze onderneming voor geleasede voertuigen over alle aflossingen in totaal 28 426,64 BGN aan btw had afgetrokken. Zij beschikte op de dag van de schrapping over deze voertuigen en over andere met btw-aftrek aangekochte voertuigen. Volgens de navorderingsaanslag van de belastingdienst van 27 april 2011 verrichtte Marinov op de dag van de schrapping met deze activa belastbare handelingen in de zin van artikel 111 ZDDS.

16 De belastingdienst stelde voor de eigen voertuigen van Marinov de maatstaf van heffing van de btw krachtens artikel 27, lid 3, punt 2, ZDDS vast op basis van de na expertise berekende „normale waarde" ervan en vorderde 32 124,57 BGN aan btw over deze waarde in.

17 Marinov betwistte, na afwijzing door de Direktor van haar verzoek tot wijziging van de navorderingsaanslag, voor de Administrativen sad Varna de waardering van de activa volgens de „normale waarde" ervan. Zij is van mening dat rekening had moeten worden gehouden met de waardevermindering van deze activa sinds de aankoop ervan, en verzoekt om een expertise tot berekening van de waarde ervan volgens de boekhoudkundige normen op de dag van de schrapping.

18 Verweerder in het hoofdgeding verzet zich tegen het beroep op grond dat de normale waarde waarmee volgens de nationale wetgeving rekening moet worden gehouden, de aankoopwaarde is waarnaar artikel 74 van de btw-richtlijn verwijst, aangezien het gaat om een door vraag en aanbod op de markt bepaalde prijs.

19 De verwijzende rechter, die de maatstaf van heffing en het bedrag van de btw-schuld moet bepalen, vraagt zich af of artikel 27, lid 3, punt 2, ZDDS, volgens hetwelk rekening moet worden gehouden met de normale waarde van de activa, verenigbaar is met de artikelen 18, sub c, 74 en 80 van de btw-richtlijn.

20 Hij vraagt zich allereerst af of de schrapping uit het btw-register krachtens artikel 106, lid 1, ZDDS binnen de werkingssfeer van artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn valt.

21 Indien zulks het geval is, vraagt hij zich vervolgens af of artikel 27, lid 3, punt 2, ZDDS, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de normale waarde van de activa is, verenigbaar is met enerzijds artikel 74 van de btw-richtlijn en anderzijds met artikel 80 van deze richtlijn, dat de gevallen noemt waarin de normale waarde als maatstaf van heffing kan dienen. Zo ja, dan vraagt hij zich af of artikel 74 van de btw-richtlijn directe werking heeft.

22 Hij wenst ten slotte, onder verwijzing naar het feit dat de Bulgaarse wet geen rekening houdt met de staat van de activa, ingeval artikel 74 van de btw-richtlijn directe werking heeft, te vernemen in hoeverre bij de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw voor de handelingen in de zin van artikel 18, sub c, van deze richtlijn rekening moet worden gehouden met de waardeverminderingen sinds de aankoop van de activa.

23 Daarop heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 18, sub c, van de [btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat het ook van toepassing is op gevallen waarin de beëindiging van de belastbare economische activiteit is toe te schrijven aan het feit dat de belastingplichtige door zijn schrapping uit het btw-register niet langer de mogelijkheid heeft om btw in rekening te brengen en af te trekken?

2) Staan de artikelen 74 en 80 van de [btw-richtlijn] in de weg aan een nationale bepaling die bepaalt dat bij beëindiging van de belastbare economische activiteit de voor die handeling in aanmerking te nemen maatstaf van heffing gelijk is aan de normale waarde van de op de datum van de schrapping uit het btw-register ter beschikking staande activa?

3) Heeft artikel 74 van de [btw-richtlijn] rechtstreekse werking?

4) Is het voor de vaststelling van de maatstaf van heffing volgens artikel 74 van de [btw-richtlijn] van belang, hoeveel tijd er tussen de aankoop van de activa en de beëindiging van de belastbare economische activiteit is verstreken en welke waardeverminderingen de betrokken activa na de aankoop ervan hebben ondergaan?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

24 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ook van toepassing is op de beëindiging van de belastbare economische activiteit als gevolg van de schrapping van de belastingplichtige uit het btw-register.

25 Dienaangaande kan krachtens artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn, met uitzondering van de in artikel 19 van deze richtlijn genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval recht op btw-aftrek voor deze goederen is ontstaan, worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel.

26 Artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn is blijkens de tekst ervan van toepassing op de beëindiging van de belastbare economische activiteit in het algemeen zonder onderscheid naar de oorzaken of omstandigheden van deze beëindiging en onder uitsluiting van alleen de in artikel 19 van de btw-richtlijn genoemde gevallen.

27 Hoofddoel van artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn is namelijk te voorkomen dat goederen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, na de beëindiging van de belastbare economische activiteit, ongeacht de redenen of omstandigheden daarvan, door een eindconsument onbelast worden gebruikt.

28 Op de eerste vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ook van toepassing is op de beëindiging van de belastbare economische activiteit als gevolg van de schrapping van de belastingplichtige uit het btw-register.

Tweede en vierde vraag

29 Met zijn tweede en vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 74 en 80 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling volgens welke bij beëindiging van de belastbare economische activiteit de maatstaf van heffing voor de handeling de „normale waarde" van de op de dag van deze beëindiging ter beschikking staande goederen is, waarbij de waardewijzigingen van deze goederen tussen de dag van aankoop ervan en die van beëindiging van de belastbare economische activiteit buiten beschouwing blijft.

30 Dienaangaande valt de bepaling van de maatstaf van heffing voor een handeling in de zin van artikel 18, sub c, van de btw-richtlijn onder artikel 74 van de btw-richtlijn en niet onder artikel 80 ervan. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn de toepassingsvoorwaarden van dit laatste artikel namelijk uitputtend geregeld en kan een nationale wettelijke regeling dus niet krachtens deze bepaling vaststellen dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is in gevallen die niet in deze bepaling zijn opgesomd (zie arrest van 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Provadinvest, C-621/10 en C-129/11, punten 45, 51 en 52). Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet dat de betrokken situatie onder een van de in dit artikel 80 genoemde gevallen valt.

31 Volgens artikel 74 van de btw-richtlijn is de maatstaf van heffing voor handelingen als in het hoofdgeding de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht. Dit artikel vormt een afwijking van de algemene regel van artikel 73.

32 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat als „aankoopprijs ten tijde van de onttrekking" in de zin van artikel 74 van de btw-richtlijn de restwaarde van het goed op het tijdstip van de onttrekking geldt (zie arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 80). Het Hof heeft ook met betrekking tot het bestemmen van een ook in dit artikel bedoeld goed nader verklaard dat de maatstaf van heffing de op het tijdstip van het bestemmen berekende waarde van het betrokken goed was, die overeenkomt met de marktprijs van een soortgelijk goed met inachtneming van de kosten van veranderingen aan dit goed (zie met name arrest van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, punt 30).

33 Bijgevolg is de maatstaf van heffing voor de handeling bij beëindiging van de belastbare economische activiteit de op het tijdstip van deze beëindiging berekende waarde van de betrokken goederen, die dus rekening houdt met de waardewijzigingen van deze goederen tussen de aankoop ervan en de beëindiging.

34 Volgens artikel 27, lid 3, ZDDS is de maatstaf van heffing voor handelingen als in het hoofdgeding de „normale waarde" die naar Bulgaars recht is gedefinieerd als een bedrag dat in dezelfde omstandigheden voor eenzelfde of een soortgelijk goed tussen niet met elkaar verbonden personen wordt betaald. Het staat aan de verwijzende rechter na te gaan of de „normale waarde" in de zin van deze bepaling, zoals uitgelegd en toegepast door de Bulgaarse belastingdienst, in de praktijk overeenkomt met de restwaarde van de goederen op het tijdstip van de beëindiging van de belastbare economische activiteit.

35 Bijgevolg dient op de tweede en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 74 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke de maatstaf van heffing voor de handeling bij beëindiging van de belastbare economische activiteit gelijk is aan de normale waarde van de op de dag van deze beëindiging ter beschikking staande goederen, tenzij deze waarde in de praktijk overeenkomt met de restwaarde van deze goederen op die datum en rekening wordt gehouden met de waardewijzigingen van deze goederen tussen de dag van aankoop ervan en die van beëindiging van de belastbare economische activiteit.

Derde vraag

36 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 74 van de btw-richtlijn directe werking heeft.

37 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, voor de nationale rechter op die bepalingen beroepen tegenover de staat wanneer deze heeft verzuimd die richtlijn binnen de gestelde termijn in nationaal recht om te zetten of dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie arrest van 19 december 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Artikel 74 van de btw-richtlijn stelt duidelijk en onvoorwaardelijk de criteria tot bepaling van de maatstaf van heffing vast voor de handelingen waarbij een belastingplichtige goederen bij beëindiging van zijn economische activiteit bestemt. Deze bepaling voldoet dus aan deze voorwaarden.

39 Bovendien staat het volgens vaste rechtspraak aan de nationale rechter, voor zover het nationale recht hem daartoe een beoordelingsvrijheid toekent, een bepaling van nationaal recht in overeenstemming met de eisen van het Unierecht uit te leggen en toe te passen en, indien een dergelijke conforme uitlegging onmogelijk is, elke daarmee strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing te laten (zie in die zin arrest Balkan and Sea Properties en Provadinvest, reeds aangehaald, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Bijgevolg moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 74 van de btw-richtlijn directe werking heeft.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 18, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het ook van toepassing is op de beëindiging van de belastbare economische activiteit als gevolg van de schrapping van de belastingplichtige uit het register van de belasting over de toegevoegde waarde.

2) Artikel 74 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke de maatstaf van heffing voor de handeling bij beëindiging van de belastbare economische activiteit gelijk is aan de normale waarde van de op de dag van deze beëindiging ter beschikking staande goederen, tenzij deze waarde in de praktijk

overeenkomt met de restwaarde van deze goederen op die datum en rekening wordt gehouden met de waardewijzigingen van deze goederen tussen de dag van aankoop ervan en die van beëindiging van de belastbare economische activiteit.

3) Artikel 74 van richtlijn 2006/112 heeft directe werking.

ondertekeningen