

Zaak C-203/10

Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna

tegen

Auto Nikolovi OOD

(verzoek van de Varhoven administrativen sad om een prejudiciële beslissing)

„Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over toegevoegde waarde – Gebruikte motorvoertuigonderdelen – Invoer in Unie door belastingplichtige wederverkoper – Winstmargeregeling of normale btw-regeling – Ontstaan van recht op aftrek – Rechtstreekse werking”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers – Winstmargeregeling – Werkingssfeer*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 314)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers – Goederen ingevoerd in Unie door belastingplichtige wederverkoper – Niet-toepasselijkheid van winstmargeregeling – Uitstel van recht op aftrek van bij invoer betaalde belasting – Ontoelaatbaarheid*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 320, leden 1, eerste alinea, en 2)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers – Winstmargeregeling – Bepalingen die werkingssfeer van deze regeling afbakenen – Regel die voorwaarden voor uitstel van recht op aftrek van bij keuze voor normale regeling betaalde belasting vaststelt – Rechtstreekse werking*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 314 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2)

1. Artikel 314 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de winstmargeregeling niet van toepassing is op leveringen van goederen zoals gebruikte onderdelen voor motorvoertuigen die de belastingplichtige wederverkoper zelf onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde in de Unie heeft ingevoerd.

Blijkens de structuur en de algemene systematiek van richtlijn 2006/112, in het bijzonder de indeling van de belastbare handelingen in titel IV, moet het begrip „levering van goederen” in artikel 314 van deze richtlijn namelijk worden onderscheiden van met name het begrip „invoer van goederen” uit derde landen in de Unie.

(cf. punten 43, 53, dictum 1)

2. Artikel 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van de bij invoer van andere goederen dan kunstvoorwerpen, antiquiteiten of voorwerpen voor verzamelingen onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde voldane belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesteld tot de latere levering onder deze regeling.

Wanneer de toepassing van de winstmargeregeling is uitgesloten, zodat niet kan worden gekozen tussen de toepassing van deze regeling en de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde, bestaat geen enkel fraudegevaar dat kan rechtvaardigen dat de normale aftrekregeling geen toepassing vindt.

(cf. punten 58-59, dictum 2)

3. De artikelen 314 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde hebben rechtstreekse werking in die zin dat een particulier zich voor de nationale rechter erop kan beroepen om een met deze bepalingen strijdige nationale regeling buiten toepassing te laten.

Artikel 314 bakent in duidelijke bewoordingen de gevallen af waarop de winstmargeregeling van toepassing is; deze afbakening vereist geen verdere handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten. Artikel 320, lid 1, eerste alinea, bepaalt duidelijk en onvoorwaardelijk de ingevoerde voorwerpen waarvan de latere levering onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde de belastingplichtige wederverkoper recht op aftrek van de bij invoer verschuldigde of voldane belasting over de toegevoegde waarde geeft. Artikel 320, lid 2, omschrijft op dezelfde wijze de werkingssfeer van de regel betreffende het uitstel van het recht op aftrek.

(cf. punten 62-63, 65, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

3 maart 2011 (*)

„Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over toegevoegde waarde – Gebruikte motorvoertuigonderdelen – Invoer in Unie door belastingplichtige wederverkoper – Winstmargeregeling of normale btw-regeling – Ontstaan van recht op aftrek – Rechtstreekse werking”

In zaak C-203/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (Bulgarije) bij beslissing van 20 april 2010, ingekomen bij het Hof op 26 april 2010, in de procedure

Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna

tegen

Auto Nikolovi OOD,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, vertegenwoordigd door S. Avramov,
- Auto Nikolovi OOD, vertegenwoordigd door M. Nikolov,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Roussanov en D. Triantafyllou als gemachtigden,

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 311, lid 1, punt 1, 314 en 320 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Auto Nikolovi OOD (hierna: „Auto Nikolovi”) en de direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna (directoraat „Betwisting en beheer van de uitvoering” te Varna) bij de Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (centraal bestuur van het nationale agentschap voor inkomsten), nadat deze instantie Auto Nikolovi het recht had geweigerd om de bij invoer in de Europese Unie van gebruikte motorvoertuigonderdelen uit Zwitserland voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) onmiddellijk af te trekken.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Punt 51 van de considerans van richtlijn 2006/112 luidt:

„Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden.”

4 Artikel 30, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚invoer van goederen’ wordt beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag.”

5 Inzake dit soort handelingen bepaalt artikel 70 van deze richtlijn: „Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.”

6 Volgens artikel 167 van deze richtlijn ontstaat „[h]et recht op aftrek [...] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

7 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

[...]

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

8 Titel XII van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Bijzondere regelingen”, bevat een hoofdstuk 4, met het opschrift „Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”, dat bestaat uit de artikelen 311 tot en met 343.

9 Artikel 311, lid 1, punten 1 en 5, van deze richtlijn luidt:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) ‚gebruikte goederen’: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten;

[...]

5) ‚belastingplichtige wederverkoper’: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie, voor rekening van een derde”.

10 Artikel 313, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.”

11 Artikel 314 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

- a) een niet-belastingplichtige;
- b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel [136] is vrijgesteld;
- c) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en het gaat om een investeringsgoed;
- d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest.”

12 Artikel 316, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten verlenen de belastingplichtige wederverkopers het recht te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van de volgende goederen:

- a) kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;

[...]

13 Artikel 319 van deze richtlijn bepaalt: „Voor elke levering die onder de winstmargeregeling valt, kan de belastingplichtige wederverkoper de normale btw-regeling toepassen.”

14 Artikel 320 van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. De belastingplichtige wederverkoper die de normale btw-regeling toepast op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten welke hij zelf heeft ingevoerd, heeft het recht de bij invoer van dit goed verschuldigde of voldane btw af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

[...]

2. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt voor de levering waarvoor de belastingplichtige wederverkoper voor de normale btw-regeling kiest.”

Nationaal recht

15 De wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „btw-wet”), in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt in artikel 16, lid 1:

„Het binnenbrengen van niet-communautaire goederen op het nationale grondgebied vormt een invoer van goederen in de zin van de onderhavige wet.”

16 Artikel 54, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Bij invoer van goederen vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de verplichting tot betaling van rechten bij invoer op nationaal grondgebied ontstaat of op het tijdstip waarop deze verplichting zou moeten ontstaan indien de schuld niet bestond of nul bedroeg.”

17 Artikel 68 van de btw-wet bepaalt:

„(1) De voorbelasting is het belastingbedrag dat een belastingplichtige in de volgende gevallen in mindering kan brengen op de krachtens deze wet door hem verschuldigde belasting:

[...]

3. een door hem verrichte invoer;

[...]

(2) Het recht op aftrek van de voorbelasting ontstaat wanneer de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

18 Volgens artikel 69, lid 1, punt 2, van de btw-wet kan de belastingplichtige, wanneer hij de goederen en diensten gebruikt ten behoeve van de door hem verrichte belastbare leveringen, krachtens artikel 56 van deze wet de bij invoer van de goederen geheven belasting in mindering brengen.

19 Artikel 71 van de btw-wet stelt voor uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting met name de volgende voorwaarden:

„1. De betrokkene oefent zijn recht op aftrek van voorbelasting uit wanneer hij ten minste aan een van de volgende voorwaarden voldoet:

[...]

3. de belastingplichtige beschikt over een douaneaangifte waarin hij als invoerder wordt aangewezen, en de belasting is voldaan krachtens artikel 90, lid 1 (bij invoer als bedoeld in artikel 16)”.

20 Artikel 90, lid 1, van de btw-wet luidt:

„In de in artikel 16 genoemde gevallen draagt de invoerder van goederen de feitelijk door de douaneautoriteiten geheven belasting af aan de begroting van de Republiek [...]”.

21 Artikel 143 in het hoofdstuk van de btw-wet met het opschrift „Bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge” luidt:

„(1) De bepalingen van dit hoofdstuk zijn van toepassing op een door een wederverkoper

verrichte levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten, die hem in het binnenland zijn geleverd (met inbegrip van ingevoerde goederen) of die hem vanuit het grondgebied van een andere lidstaat zijn geleverd door:

1. een niet-belastingplichtige;
2. een andere belastingplichtige, in het kader van een krachtens artikel 50 van belasting vrijgestelde levering;
3. een andere belastingplichtige, die krachtens deze wet niet belastingplichtig is;
4. een andere wederverkoper, die de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge toepast.

(3) Wederverkopers zijn gerechtigd om de bepalingen van dit hoofdstuk eveneens toe te passen op de levering van:

1. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten, die zij hebben ingevoerd”.

22 Artikel 151 van de btw-wet, met het opschrift „Keuzerecht”, bepaalt:

„(1) De wederverkoper kan de normale wettelijke belastingregeling toepassen op de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

(2) De betrokkene oefent het recht krachtens lid 1 voor elke afzonderlijke levering uit door in de opgestelde rekening niet te vermelden dat de bijzondere regeling krachtens dit hoofdstuk wordt toegepast.

[...]

(4) In de in lid 2 bedoelde gevallen ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting voor de door de betrokkene verkregen of ingevoerde goederen waarop de bijzondere winstmargeregeling niet wordt toegepast, en wordt het uitgeoefend in het belastingtijdvak waarin de belasting ter zake van de latere levering van de goederen verschuldigd wordt.”

23 § 1, punt 19, van de aanvullende bepalingen bij de btw-wet bepaalt:

„„Gebruikte goederen’ zijn gebruikte en geïndividualiseerde roerende zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt voor het doel waarvoor zij zijn vervaardigd. Gebruikte goederen zijn niet:

- a) kunstvoorwerpen;
- b) voorwerpen voor verzamelingen;
- c) antiquiteiten;
- d) edele metalen of edelstenen, ongeacht de vorm ervan.”

24 § 1, punt 23, van deze aanvullende bepalingen luidt: „Een ‚wederverkoper van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten’ is een belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten koopt, verwerft dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ook wanneer hij als commissionair in de zin van de handelswet handelt.”

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

25 Auto Nikolovi is een te Silistra (Bulgarije) gevestigde onderneming. Zij verkoopt in hoofdzaak gebruikte motorvoertuigen door.

26 Zij werd in juli 2008 onderworpen aan een btw-controle over de periode tussen 17 januari 2003 en 31 mei 2008.

27 Daarop werd op 16 januari 2009 een nieuwe belastingaanslag vastgesteld. De bevoegde belastingdienst baseerde zijn beslissing op de bij deze controle in de lokalen van Auto Nikolovi vastgestelde aanwezigheid van een deel van de door haar uit Zwitserland ingevoerde gebruikte onderdelen, waarvoor er dus geen latere belastbare levering was geweest. Hij ging ervan uit dat Auto Nikolovi had gekozen voor toepassing van de normale btw-regeling en weigerde op basis van artikel 151, leden 1 en 4, van de btw-wet het recht op aftrek van voorbelasting ten belope van 405,55 BGN over april 2007 voor bij de invoer van gebruikte banden voldane btw en van 375,31 BGN over juli 2007 voor bij de invoer van gebruikte banden, velgen, bumpers en een gebruikte autokrik voldane btw.

28 Auto Nikolovi maakte bezwaar tegen deze nieuwe belastingaanslag bij de directeur van de direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna in wezen op grond dat de betrokken goederen niet onder het begrip „gebruikte goederen” in de zin van § 1, punt 19, van de aanvullende bepalingen bij de btw-wet vallen zodat de bepalingen van deze wet betreffende gebruikte goederen in casu niet van toepassing zijn.

29 Dit bezwaar is afgewezen bij beslissing van 11 maart 2009, waarbij deze directeur van oordeel was dat Auto Nikolovi in gebruikte goederen handelde en had gekozen voor toepassing van de normale btw-regeling voor de levering van de betrokken goederen.

30 Auto Nikolovi betwistte deze beslissing voor de Administrativen sad Varna (rechtbank in bestuurszaken te Varna). Zij stelde in wezen dat haar situatie niet onder de winstmargeregeling viel, aangezien deze regeling krachtens artikel 314 van richtlijn 2006/112, anders dan bepaald in artikel 143, lid 1, van de btw-wet, niet de leveringen van door de belastingplichtige wederverkoper zelf ingevoerde goederen betreft. Zij is dus gerechtigd op aftrek van voorbelasting onder de voorwaarden van artikel 71, lid 1, van deze wet.

31 Bij vonnis van 11 juni 2009 verklaarde de Administrativen sad Varna de beslissing van 11 maart 2009 nietig voor zover deze beslissing Auto Nikolovi het recht op aftrek van voorbelasting weigerde voor de door haar ingevoerde gebruikte banden, velgen en autokrik.

32 De Administrativen sad Varna beschouwde deze goederen niet als gebruikte goederen in de zin van de btw-wet daar zij generische goederen waren en geen goederen die waren geïndividualiseerd met kenmerken ter onderscheiding van andere soortgelijke voorwerpen. Zij achtte dus op basis van de gezamenlijke bepalingen van de artikelen 54 en 68, leden 1 en 2, van deze wet dat Auto Nikolovi terecht haar recht op aftrek van voorbelasting op de invoer over de laatste maand van de invoerprocedure kon uitoefenen.

33 De directeur van de direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna stelde bij de Varhoven administrativen sad (hooggerechtshof in bestuurszaken) cassatieberoep in tegen dit vonnis.

34 De beslechting van het hoofdgeding doet verschillende vragen rijzen bij de verwijzende rechter, die Auto Nikolovi beschouwt als een belastingplichtige wederverkoper.

35 Hij heeft twijfels over de kwalificatie van de betrokken goederen als „gebruikte goederen”, nu de definitie van deze goederen in § 1, punt 19, van de aanvullende bepalingen bij de btw-wet, anders dan in artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112, spreekt van „geïndividualiseerde” goederen. Hij vraagt zich af of de lidstaten het begrip „gebruikte goederen” zelf vrij kunnen definiëren.

36 Al zijn de betrokken goederen gebruikte goederen, hij vraagt zich af of de regeling van de winstmargebelasting van toepassing is op de onderhavige zaak waarin voor de betrokkene die krachtens de btw-wet recht op aftrek van de bij invoer voldane btw heeft, geen dubbele belasting dreigt.

37 Al is de regeling van de winstmargebelasting in het hoofdgeding van toepassing, hij vraagt zich af of een wetsbepaling waarbij het recht van betrokkene op aftrek van voorbelasting uit hoofde van bij invoer voldane btw wordt uitgesteld tot de periode waarin een latere belastbare levering van de ingevoerde gebruikte goederen plaatsvindt, verenigbaar is met de uit de artikelen 319 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 voortvloeiende strikte voorwaarden voor toepassing van een dergelijk uitstel.

38 Al betreft een dergelijk uitstel niet de invoer van gebruikte goederen door de wederverkoper zelf, hij vraagt zich af of de artikelen 314, sub a tot en met d, en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking hebben, zodat strijdige nationale bepalingen buiten toepassing kunnen worden gelaten.

39 Daarop heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Omvat het begrip ‚gebruikte goederen’ – als omschreven in artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112[...] – eveneens gebruikte roerende goederen die (door merk, model, serienummer, productiejaar, enz.) niet voldoende geïndividualiseerd zijn om zich te onderscheiden van andere goederen van dezelfde soort, maar die integendeel door hun generieke kenmerken worden bepaald?

2) Geeft de in artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112[...] opgenomen zinsnede ‚als omschreven door de lidstaten’ de lidstaten de mogelijkheid om zelf het begrip ‚gebruikte goederen’ te omschrijven, of moet de omschrijving van dit begrip in de richtlijn precies in het nationale recht worden weergegeven?

3) Is het in een nationale bepaling gestelde vereiste dat gebruikte goederen zijn

geïndividualiseerd, verenigbaar met strekking en doel van de gemeenschapsrechtelijke omschrijving van ‚gebruikte goederen‘?

4) Kan er, gelet op punt 51 van de considerans van richtlijn 2006/112[...], van worden uitgegaan dat de in artikel 314 [...] van richtlijn 2006/112[...] opgenomen zinsnede ‚wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap [...] worden geleverd‘, eveneens de invoer van gebruikte goederen omvat die de belastingplichtige wederverkoper zelf heeft ingevoerd?

5) Ingeval de winstmargeregeling eveneens toepasselijk is op de levering van gebruikte goederen door een belastingplichtige wederverkoper die deze goederen zelf heeft ingevoerd, moet degene van wie de belastingplichtige wederverkoper deze goederen heeft verkregen, behoren tot een van de in artikel 314, sub a, b, c en d, genoemde groepen personen?

6) Is de in artikel 320, lid 1, van richtlijn 2006/112[...] opgenomen opsomming van goederen exhaustief?

7) Moet artikel 320, lid 1, sub 1, en lid 2, van richtlijn 2006/112[...] aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale bepaling volgens welke het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van de door hem bij de invoer van gebruikte goederen als voorbelasting voldane btw ontstaat en moet worden uitgeoefend in het tijdvak waarin latere belaste levering van deze goederen plaatsvindt, waarop de belastingplichtige wederverkoper de normale btw-regeling toepast?

8) Hebben de artikelen 314, sub a tot en met d, en 320, lid 1, eerste alinea, en lid 2, van richtlijn 2006/112[...] rechtstreekse werking en kan de nationale rechter zich in een geval als het onderhavige daarop rechtstreeks baseren?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Vierde vraag

40 Met zijn vierde vraag, die eerst moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 314 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargeregeling van toepassing is op leveringen van gebruikte goederen die de belastingplichtige wederverkoper zelf in de Unie heeft ingevoerd.

41 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat bij de bepaling van de draagwijdte van een bepaling van het Unierecht rekening dient te worden gehouden zowel met de bewoordingen en de context als met de doelstellingen van die bepaling (zie in die zin arresten van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 34, en 22 december 2010, Feltgen en Bacino Charter Company, C-116/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 12).

42 In casu dient er om te beginnen, zoals de Europese Commissie doet, op te worden gewezen dat het zinsdeel „wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap [...] worden geleverd” in artikel 314 van richtlijn 2006/112 duidelijk het geval betreft waarin de betrokken goederen vóór hun wederverkoop door de belastingplichtige wederverkoper nationaal of intracommunautair aan de betrokkene worden geleverd in de zin van deze richtlijn.

43 Blijkens de structuur en de algemene systematiek van richtlijn 2006/112, in het bijzonder de indeling van de belastbare handelingen in titel IV, moet het begrip „levering van goederen” worden onderscheiden van met name het begrip „invoer van goederen” in de Unie uit derde landen. Bijgevolg kan het in het vorige punt bedoelde zinsdeel geen goederen betreffen die de belastingplichtige wederverkoper zelf uit een derde land in de Unie heeft ingevoerd.

44 Zoals de direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna erop wijst, betreft de basisdefinitie van „belastingplichtige wederverkoper” in artikel 311, lid 1, punt 5, van richtlijn 2006/112 in het algemeen elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten „koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop”.

45 Deze definitie, die tal van situaties beoogt die achtereenvolgens worden geregeld door de bepalingen van het hoofdstuk van richtlijn 2006/112 over de op deze goederen en voorwerpen toepasselijke bijzondere regelingen, mag evenwel niet de beperking maskeren van de werkingssfeer van artikel 314 van deze richtlijn tot de doorverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die vooraf aan de belastingplichtige wederverkoper in de Unie zijn „geleverd”.

46 Vervolgens dient eraan te worden herinnerd dat de regeling inzake belastingheffing over de winstmarge die door de belastingplichtige wederverkoper bij de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt behaald, een bijzondere btw-regeling is, die afwijkt van de algemene regeling van richtlijn 2006/112 en die, zoals de andere bijzondere regelingen waarin deze richtlijn voorziet, enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (zie arrest Jyske Finans, reeds aangehaald, punt 35).

47 Zoals blijkt uit punt 51 van de considerans van richtlijn 2006/112, strekt de winstmargeregeling ertoe dubbele belasting en mededingingsverstoring tussen belastingplichtigen op het gebied van gebruikte goederen te voorkomen (zie in die zin arrest van 1 april 2004, Stenholmen, C-320/02, Jurispr. blz. I-3509, punt 25, en arrest Jyske Finans, reeds aangehaald, punten 37 en 41).

48 Het belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van een gebruikt goed, terwijl de prijs waartegen laatstgenoemde dit goed heeft aangekocht, een btw-bedrag omvat dat als voorbelasting is betaald door een persoon die onder een van de categorieën van artikel 314, sub a tot en met d, van deze richtlijn valt, en dat noch deze persoon, noch de belastingplichtige wederverkoper kon aftrekken, brengt namelijk een dergelijke dubbele belasting mee (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Stenholmen, punt 25, en Jyske Finans, punt 38).

49 Bij wederverkoop door een belastingplichtige wederverkoper met het oog op zijn belaste handelingen van goederen als die in het hoofdgeding die hij zelf onder de normale btw-regeling heeft ingevoerd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, zodat hij krachtens artikel 168, sub d, van richtlijn 2006/112 gerechtigd is op aftrek van de voor deze ingevoerde goederen verschuldigde of voldane btw, dreigt evenwel, zoals de Commissie opmerkt, geen gevaar voor dubbele belasting dat de toepassing van de afwijkende winstmargeregeling kan rechtvaardigen.

50 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat de toelichting bij het voorstel van de Commissie van 11 januari 1989 voor een richtlijn van de Raad van de Europese Unie tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikelen 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – Bijzondere regeling voor gebruikte

goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen (PB 1989, C 76, blz. 10) er uitdrukkelijk op wijst dat wanneer goederen door de belastingplichtige wederverkoper onder de normale btw-regeling bij invoer zijn ingevoerd, het bestaan van het recht op aftrek gevaar voor dubbele belasting uitsluit, zodat er geen enkele reden is om in plaats van deze normale regeling de bijzondere winstmargeregeling toe te passen.

51 Dat deze laatste regeling in omstandigheden als in het hoofdgeding niet van toepassing is, vindt ten slotte steun in artikel 316, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112. Deze bepaling, die de leveringen van door de belastingplichtige wederverkoper zelf ingevoerde goederen vaststelt waarvoor de lidstaten hem een recht te kiezen voor de toepassing van deze regeling moeten verlenen, betreft de leveringen van „kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten” en niet die van goederen als die welke Auto Nikolovi invoert.

52 Ongeacht of de goederen in het hoofdgeding al dan niet onder het begrip „gebruikte goederen” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112 vallen, de winstmargeregeling is in geen geval toepasselijk op leveringen van goederen als die in de onderhavige zaak, die de belastingplichtige wederverkoper zelf in de Unie onder de normale btw-regeling heeft ingevoerd.

53 Derhalve dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 314 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargeregeling niet van toepassing is op leveringen van goederen als gebruikte motorvoertuigonderdelen die de belastingplichtige wederverkoper zelf onder de normale btw-regeling in de Unie heeft ingevoerd.

54 In deze omstandigheden behoeven de eerste drie vragen en de vijfde vraag niet te worden beantwoord.

Zesde en zevende vraag

55 Met zijn zesde en zevende vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van de bij de invoer van andere goederen dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten voldane btw wordt uitgesteld tot de latere levering onder de normale btw-regeling.

56 Dienaangaande blijkt ondubbelzinnig uit de bewoordingen van deze twee bepalingen dat buiten het hier irrelevante geval van artikel 320, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 de regel volgens welke in afwijking van de normale regeling van onmiddellijke aftrek in de zin van de artikelen 167 en volgende van deze richtlijn, het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip van de belastbare latere levering, eerst toepasselijk is wanneer de belastingplichtige wederverkoper „kiest” voor toepassing van de normale btw-regeling op de „levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten welke hij zelf heeft ingevoerd”, in plaats van gebruik te maken van de mogelijkheid naar nationaal recht overeenkomstig artikel 316 van deze richtlijn om de winstmargeregeling op een dergelijke levering toe te passen.

57 Zoals de Commissie benadrukt, vindt deze tekstuele uitlegging bevestiging in het door deze afwijkingsregel nagestreefde doel om het fraudegevaar te voorkomen dat eigen is aan situaties waarin de belastingplichtige wederverkoper die kan kiezen tussen toepassing van de normale btw-regeling of de winstmargeregeling, bij invoer kiest voor de normale regeling om de bij invoer verschuldigde of voldane btw onmiddellijk volledig te kunnen aftrekken en de latere wederverkoop van de ingevoerde voorwerpen vervolgens met kunstgrepen aan de winstmargeregeling onderwerpt.

58 Wanneer daarentegen, zoals in het hoofdgeding, de toepassing van de winstmargeregeling, zoals blijkt uit het antwoord op de vierde vraag, is uitgesloten, zodat niet kan worden gekozen tussen de toepassing van deze regeling en de normale btw-regeling, bestaat geen enkel fraudegevaar dat kan rechtvaardigen dat de normale aftrekregeling geen toepassing vindt.

59 Derhalve dient op de zesde en de zevende vraag te worden geantwoord dat artikel 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van de bij invoer van andere goederen dan kunstvoorwerpen, antiquiteiten of voorwerpen voor verzamelingen onder de normale btw-regeling voldane btw wordt uitgesteld tot de latere levering onder deze regeling.

Achtste vraag

60 Met zijn achtste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 314 en artikel 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking hebben zodat zij in een geding als het hoofdgeding kunnen worden ingeroepen.

61 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, particulieren zich op die bepalingen kunnen beroepen tegenover de staat, met name wanneer hij verzuimt deze richtlijn binnen de gestelde termijn om te zetten in nationaal recht of dit op onjuiste wijze doet (zie in die zin arresten van 17 juli 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Jurispr. blz. I-5999, punt 23; 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, Jurispr. blz. I-731, punt 58, en 14 oktober 2010, Fuß, C-243/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 56).

62 Artikel 314 van richtlijn 2006/112 bakent in duidelijke bewoordingen de gevallen af waarop de winstmargeregeling van toepassing is; deze afbakening vereist geen verdere handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten.

63 Artikel 320, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt duidelijk en onvoorwaardelijk de ingevoerde voorwerpen waarvan de latere levering onder de normale btw-regeling de belastingplichtige wederverkoper recht op aftrek van de bij invoer verschuldigde of voldane btw geeft. Artikel 320, lid 2, van deze richtlijn omschrijft op dezelfde wijze de werkings sfeer van de regel betreffende het uitstel van het recht op aftrek.

64 De artikelen 314 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 blijken dus inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk te zijn en dus rechtstreekse werking te hebben, in die zin dat een particulier zich er voor de nationale rechter in het kader van een geding als het hoofdgeding tegenover de nationale belastingdienst op kan beroepen om een met deze bepalingen strijdige nationale regeling buiten toepassing te laten (zie in die zin arrest Flughafen Köln/Bonn, reeds aangehaald, punt 39).

65 Derhalve dient op de achtste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 314 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking hebben, in die zin dat een particulier zich voor de nationale rechter erop kan beroepen om een met deze bepalingen strijdige nationale regeling buiten toepassing te laten.

Kosten

66 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 314 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 de winstmargeregeling niet van toepassing is op leveringen van goederen als gebruikte motorvoertuigonderdelen die de belastingplichtige wederverkoper zelf onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde in de Unie heeft ingevoerd.**
- 2) **Artikel 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van de bij invoer van andere goederen dan kunstvoorwerpen, antiquiteiten of voorwerpen voor verzamelingen onder de normale regeling van belasting over de toegevoegde waarde voldane belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesteld tot de latere levering onder deze regeling.**
- 3) **De artikelen 314 en 320, leden 1, eerste alinea, en 2, van richtlijn 2006/112 hebben rechtstreekse werking, in die zin dat een particulier zich voor de nationale rechter erop kan beroepen om een met deze bepalingen strijdige nationale regeling buiten toepassing te laten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.