

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0185

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

12 juni 2019 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 401 – Beginsel van fiscale neutraliteit – Door een onderneming met het oog op wederverkoop bij particulieren gedane aankoop van voorwerpen met een hoog gehalte aan goud of andere edele metalen – Belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen”

In zaak C-185/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) bij beslissing van 7 februari 2018, ingekomen bij het Hof op 9 maart 2018, in de procedure

Oro Efectivo SL

tegen

Diputación Foral de Bizkaia,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. Toader, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

–

Oro Efectivo SL, vertegenwoordigd door K. Caminos García, A. Landeta Calvo, abogados, en door A. Rodríguez Muñoz,

–

de Diputación Foral de Bizkaia, vertegenwoordigd door M. F. Ortiz de Apodaca García, procurador, en door M. Barrena Ezcurra, abogada,

–

de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitė 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, ten eerste, 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; hierna: „btw-richtlijn”) en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit.

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Oro Efectivo SL en de Diputación Foral de Bizkaia (provinciebestuur van Biskaje, Spanje) over de weigering om de aftrek van de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten toe te staan.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

3

Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 1991, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”), luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

Btw-richtlijn

4

De Zesde richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn. In de overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„(4)

Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

[...]

(7)

Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie? en distributieketen.”

5

Artikel 401 van dezelfde richtlijn luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”

Spaans recht

6

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de relevante nationale bepalingen zijn vervat in de artikelen 7 en 8 van Norma Foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinciale wet 3/1989 van het historische grondgebied van Biskaje betreffende de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten) van 21 maart 1989 (voor het belastingjaar 2010), alsmede in de artikelen 9 en 10 van Norma Foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinciale wet 1/2011 van het historische grondgebied van Biskaje betreffende de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten) van 24 maart 2011 (voor de belastingjaren 2011 en 2012). Deze bepalingen zijn identiek aan die van de artikelen 7 en 8 van Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (wetgevend koninklijk besluit 1/1993 tot goedkeuring van de geconsolideerde tekst van de wet betreffende de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten) van 24 september 1993 (BOE nr. 251 van 20 oktober 1993). In de verwijzingsbeslissing worden de relevante onderdelen van deze bepalingen samengevat als volgt:

„[...]”

—

er sprake is van een aan de belasting onderworpen overdracht van vermogensbestanddelen wanneer tot het vermogen van natuurlijke of rechtspersonen behorende goederen van welke aard ook onder bezwarende titel worden overgedragen via handelingen onder levenden;

—

de hiervoor genoemde transacties niet als overdrachten van vermogensbestanddelen onder bezwarende titel worden aangemerkt, wanneer zij worden verricht door ondernemers of beroepsbeoefenaren in de uitoefening van hun handels- of beroepsactiviteiten en in elk geval wanneer zij goederenleveringen of diensten betreffen die zijn onderworpen aan de [btw]’;

—

tot betaling van de belasting bij de overdracht van goederen en rechten van welke aard ook als belastingplichtige, de verkrijger ervan’ gehouden is, niettegenstaande andersluidende bepalingen die de partijen in voorkomend geval hebben vastgesteld.”

7

Op grond van artikel 4 van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 28 november 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992) wordt de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten, die verschuldigd is bij de overdracht van vermogensbestanddelen onder bezwarende titel, niet geheven over handelingen die aan de btw zijn onderworpen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8

In het kader van haar activiteiten koopt Oro Efectivo, die als doel de aankoop, de verkoop, de invoer en de uitvoer van grondstoffen, edelstenen en edele metalen heeft, van particulieren voorwerpen met een hoog gehalte aan goud of andere edele metalen, die zij – met het oog op de verwerking van deze voorwerpen en het vervolgens opnieuw in het handelsverkeer brengen ervan – doorverkoopt aan ondernemingen die gespecialiseerd zijn in de vervaardiging van staven of uiteenlopende voorwerpen van edelmetaal.

9

De Hacienda Foral de Bizkaia (regionale schatkist van Biskaje, Spanje) heeft zich op het standpunt gesteld dat de door verzoekster in het hoofdgeding tijdens de jaren 2010 tot en met 2012 bij particulieren gedane aankopen van voorwerpen van goud en andere metalen onderworpen waren aan de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten.

10

Oro Efectivo heeft tegen het besluit van die belastingautoriteit beroep ingesteld bij de Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (provinciale rechter in economische en bestuurszaken Biskaje, Spanje). In dit verband heeft zij betoogd dat meerdere nationale rechterlijke instanties

beslissingen hadden gewezen waaruit bleek dat de genoemde aankooptransacties niet mogen worden onderworpen aan de belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten. Daarnaast heeft Oro Efectivo aangevoerd dat zij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aankopen had gedaan in het kader van haar handelsactiviteiten. Tevens heeft zij aangevoerd dat de heffing van die belasting zou leiden tot een – met het beginsel van fiscale neutraliteit strijdige – dubbele belasting, omdat over die aankopen reeds btw was geheven.

11

Bij vonnis van 18 juni 2015 heeft de Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia dit beroep verworpen.

12

Oro Efectivo heeft tegen de beslissing van die rechter hoger beroep ingesteld bij de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (hoogste rechterlijke instantie van Baskenland, Spanje). Dat hoger beroep is bij arrest van 13 september 2016 verworpen.

13

Daarop heeft Oro Efectivo tegen dat arrest beroep in cassatie ingesteld bij de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje).

14

Die rechter preciseert dat de beslechting van het voor hem aanhangige geding met name afhangt van de draagwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals dit door het Hof wordt uitgelegd.

15

Hij vraagt zich meer bepaald af of een regeling waarbij van een onderneming de betaling van een van de btw onderscheiden indirecte belasting – in de vorm van een belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen en op authentieke akten – wordt verlangd ter zake van de door deze onderneming bij natuurlijke personen gedane aankoop van roerende goederen als goud, zilver of juwelen, met de btw-richtlijn en met het beginsel van fiscale neutraliteit verenigbaar is wanneer die goederen bestemd zijn voor de economische activiteiten van die onderneming, die bovendien aan de btw onderworpen handelingen verricht wanneer zij de betreffende goederen opnieuw in het handelsverkeer brengt, zonder dat zij over de mogelijkheid beschikt om in verband met deze handelingen het bedrag van de bovengenoemde belasting in aftrek te brengen dat zij bij de oorspronkelijke aankoop van diezelfde goederen heeft betaald.

16

Daarom heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten [de btw-richtlijn], het uit deze richtlijn voortvloeiende beginsel van fiscale neutraliteit en de rechtspraak van het [Hof] waarin die richtlijn wordt uitgelegd, zich tegen een nationale regeling op grond waarvan een lidstaat van een ondernemer of beroepsbeoefenaar de betaling van een andere indirecte belasting dan de [btw] kan verlangen ter zake van de bij een particulier gedane aankoop van een roerend goed (met name goud, zilver of juwelen), wanneer

–

de gekochte zaak door de verwerking en latere overdracht ervan bestemd is voor de eigenlijke economische activiteiten van die ondernemer;

–

aan de btw onderworpen handelingen worden verricht wanneer de gekochte zaak opnieuw in het handelsverkeer wordt gebracht, en

–

de in die lidstaat geldende wetgeving de ondernemer of beroepsbeoefenaar niet toestaat om in verband met deze handelingen het bedrag van de bedoelde belasting in aftrek te brengen dat hij bij de eerste van de bovengenoemde aankopen heeft betaald?”

Procedure bij het Hof

17

De verwijzende rechter heeft in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing verzocht om toepassing van de versnelde procedure van artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

18

Dit verzoek is afgewezen bij beschikking van de president van het Hof van 30 april 2018, Oro Efectivo (C-185/18, niet gepubliceerd, EU:C:2018:298).

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19

Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit in de weg staan aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de door een onderneming bij particulieren gedane aankoop van voorwerpen met een hoog gehalte aan goud of andere edele metalen wordt onderworpen aan een van de btw onderscheiden indirecte belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen, wanneer die goederen bestemd zijn voor de economische activiteiten van die onderneming, die ze met het oog op het verwerken en vervolgens opnieuw in het handelsverkeer brengen ervan doorverkoopt aan ondernemingen die gespecialiseerd zijn in de vervaardiging van staven of uiteenlopende voorwerpen van edelmetaal.

20

In dit verband zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn volgens artikel 401 ervan geen beletsel vormt voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding. Aangezien het Unierecht aldus het bestaan van concurrerende belastingregelingen toestaat, kunnen dergelijke belastingen ook worden geheven wanneer dat leidt tot cumulatie met de over een en dezelfde handeling geheven btw (zie in die zin arresten van 20 maart 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punt 28, en

7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C?475/17, EU:C:2018:636, punt 26).

21

Op basis van een letterlijke uitlegging van de bovengenoemde bepaling kan, gelet op de negatieve voorwaarde in de uitdrukking „die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten”, de gevolgtrekking worden gemaakt dat de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen, rechten en heffingen enkel is toegestaan mits deze niet kunnen worden gelijkgesteld met een omzetbelasting (arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C?475/17, EU:C:2018:636, punt 27).

22

Hoewel het begrip „omzetbelasting” niet wordt gedefinieerd in artikel 401 van de btw-richtlijn of een andere bepaling ervan, moet worden opgemerkt dat dit artikel in wezen identiek is aan artikel 33 van de Zesde richtlijn (arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C?475/17, EU:C:2018:636, punt 28).

23

In het kader van de zaken die hebben geleid tot de beschikking van 27 november 2008, Renta (C?151/08, niet gepubliceerd, EU:C:2008:662), en tot het arrest van 20 maart 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C?139/12, EU:C:2014:174), heeft het Hof zich uitgesproken over de verenigbaarheid met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn van een nationale regeling inzake een belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen onder bezwarende titel die soortgelijke kenmerken vertoont als de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is. In die zaken heeft het Hof in herinnering gebracht wat de vier wezenlijke kenmerken van de btw zijn die het in zijn rechtspraak onder woorden heeft gebracht: ten eerste is de belasting algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; ten tweede is het bedrag ervan evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; ten derde vindt de heffing van de belasting plaats in elke fase van het productie? en distributieproces, daaronder begrepen de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; ten vierde kan de belastingplichtige de in eerdere fasen van het productie? en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat een belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen onder bezwarende titel zodanig van de btw verschilt dat zij niet kan worden aangemerkt als een belasting die het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (beschikking van 27 november 2008, Renta, C?151/08, niet gepubliceerd, EU:C:2008:662, punten 32 en 45, en arrest van 20 maart 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C?139/12, EU:C:2014:174, punt 29).

24

In dit verband heeft het Hof met name vastgesteld dat een dergelijke belasting niet algemeen wordt geheven over alle transacties betreffende goederen of diensten, en dat zij niet wordt geheven in het kader van een productie? en distributieproces waarbij in elke fase van dit proces de in de eerdere fasen ervan betaalde bedragen kunnen worden afgetrokken van de verschuldigde belasting (zie in die zin beschikking van 27 november 2008, Renta, C?151/08, niet gepubliceerd, EU:C:2008:662, punten 41 en 43).

25

Het dossier waarover het Hof beschikt, bevat geen enkel gegeven waaruit kan worden afgeleid dat over deze kwestie anders moet worden geoordeeld in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing. Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat de overwegingen van het Hof die zijn vervat in de in de punten 23 en 24 van het onderhavige arrest bedoelde beslissingen en die betrekking hebben op artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn, in het kader van de onderhavige zaak ook gelden voor artikel 401 van de btw-richtlijn.

26

Hieruit volgt dat een belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet kan worden beschouwd als een belasting die het karakter van een omzetbelasting bezit in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn.

27

Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat de gelijktijdige toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting en van het gemeenschappelijke btw-stelsel afbreuk kan doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit op het gebied van de btw.

28

Wat dit in de overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn in herinnering gebrachte beginsel betreft, zij opgemerkt dat teneinde resultaten te vermijden die niet stroken met de doelstelling van het gemeenschappelijke btw-stelsel – die erin bestaat dat een situatie wordt bereikt waarin eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt – elke vergelijking van de kenmerken van een belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, met de kenmerken van de btw moet worden gemaakt in het licht van die doelstelling. Daarbij moet bijzondere aandacht worden besteed aan het vereiste dat de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel steeds gewaarborgd is (zie in die zin arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, punt 41).

29

Zoals de Europese Commissie terecht heeft beklemtoond, schrijft het beginsel van fiscale neutraliteit op het gebied van de btw die neutraliteit evenwel enkel voor in het kader van het door de btw-richtlijn ingevoerde geharmoniseerde stelsel. Aangezien in casu een belasting in het geding is die niet is geharmoniseerd in het kader van deze richtlijn, kan de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel niet aangetast zijn (zie in die zin arrest van 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punt 57).

30

Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de door een onderneming bij particulieren gedane aankoop van voorwerpen met een hoog gehalte aan goud of andere edele metalen wordt onderworpen aan een van de btw onderscheiden indirecte belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen, wanneer die goederen bestemd zijn voor de economische activiteiten van die onderneming, die ze met het oog op het verwerken en vervolgens opnieuw in het handelsverkeer brengen ervan doorverkoopt aan ondernemingen die gespecialiseerd zijn in de vervaardiging van staven of uiteenlopende voorwerpen van edelmetaal.

Kosten

31

Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de door een onderneming bij particulieren gedane aankoop van voorwerpen met een hoog gehalte aan goud of andere edele metalen wordt onderworpen aan een van de belasting over de toegevoegde waarde onderscheiden indirecte belasting op de overdracht van vermogensbestanddelen, wanneer die goederen bestemd zijn voor de economische activiteiten van die onderneming, die ze met het oog op het verwerken en vervolgens opnieuw in het handelsverkeer brengen ervan doorverkoopt aan ondernemingen die gespecialiseerd zijn in de vervaardiging van staven of uiteenlopende voorwerpen van edelmetaal.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Spaans.