

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 24 mei 2012 (1)

Zaak C-160/11

Bawaria Motors Sp. z o. o.

tegen

Minister Finansów

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Richtlijn 2006/112/EG – Btw – Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers – Verkoop van gebruikte voertuigen aan eindverbruiker – Toepassing van winstmargeregeling in geval waarin wederverkoper voertuig belastingvrij heeft gekocht van persoon die zelf deel van voorbelasting heeft afgetrokken”

1. In deze prejudiciële verwijzing wordt het Hof verzocht duidelijkheid te scheppen over de vraag of de bijzondere „winstmargeregeling”, neergelegd in de artikelen 311 e.v. van richtlijn 2006/112/EG van de Raad(2) – krachtens welke belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) enkel wordt opgelegd over de winstmarge die de belastingplichtige wederverkoper behaalt(3), inzonderheid in de context van de wederverkoop van gebruikte personenvoertuigen –, van toepassing is op een situatie waarin de belastingplichtige wederverkoper deze voertuigen heeft gekocht van belastingplichtigen die zelf bij aankoop van de voertuigen een recht op aftrek van een deel van de voorbelasting op deze goederen hebben uitgeoefend.

I – Rechtskader

2. De relevante bepalingen van het EU-rechtskader zal ik hierna, in de context van mijn beoordeling, bespreken. Wat het nationale rechtskader betreft, bepaalt artikel 43, lid 1, punt 2, van de Poolse btw-wet(4), in de versie die op de feiten in het hoofdgeding van toepassing is: „Van de belasting is vrijgesteld de levering van gebruikte goederen, mits de leverancier voor die goederen geen recht had op verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting”.

3. Tot en met 31 december 2010 bepaalde artikel 86, lid 3, van de btw-wet: „Bij de verwerving van personen- en andere voertuigen met een toegestane totale massa van ten hoogste 3,5 ton bedraagt de voorbelasting 60 % [tot 22 augustus 2005: 50 %, onder iets andere voorwaarden, die aan de hand van een formule werden toegepast] van het op de factuur vermelde belastingbedrag of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de intracommunautaire verwerving van goederen of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de levering van goederen, waarvan de belastingplichtige de verwerver is, maar niet meer dan 6 000 PLN [tot 22 augustus

2005: 5 000 PLN, onder iets andere voorwaarden, die aan de hand van een formule werden toegepast].”

4. Artikel 120 van de btw-wet bepaalt:

„1. Voor de toepassing van het onderhavige hoofdstuk:

[...]

4) wordt onder gebruikte goederen verstaan andere dan de in punt 1 tot en met 3 [deze punten betreffen kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten en zijn in casu niet van toepassing] genoemde materiële onroerende goederen die in hun huidige toestand of na reparatie geschikt zijn voor verder gebruik, en geen edelmetalen of edelstenen zijn

[...].

4. Voor belastingplichtigen die handelingen verrichten in verband met de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die de belastingplichtige tevoren met het oog op de uitoefening van zijn activiteit heeft verworven of voor wederverkoop heeft ingevoerd, is de heffingsgrondslag voor de belasting de winstmarge die het verschil vormt tussen het totale bedrag dat de verwerver van het goed moet betalen, en het bedrag van de verwerving, verminderd met het belastingbedrag.

[...]

10. De leden 4 en 5 gelden voor de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die de belastingplichtige heeft verworven van:

- 1) natuurlijke personen, rechtspersonen of organisatie-eenheden zonder rechtspersoonlijkheid, die niet in artikel 15 genoemde belastingplichtigen of btw-plichtigen zijn;
- 2) in artikel 15 genoemde belastingplichtigen, indien de levering van die goederen krachtens artikel 43, lid 1, punt 2, of artikel 113 van belasting was vrijgesteld;
- 3) belastingplichtigen, indien de levering van die goederen volgens lid 4 en lid 5 aan belasting onderworpen was;
- 4) btw-plichtigen, indien de levering van die goederen volgens de regels die overeenkomen met het bepaalde in artikel 43, lid 1, punt 2, of artikel 113, van belasting was vrijgesteld;
- 5) btw-plichtigen, indien de levering van die goederen aan btw onderworpen was volgens de regels die overeenkomen met het bepaalde in lid 4 en lid 5, en de koper in het bezit is van documenten die de aankoop van die goederen volgens die regels duidelijk bevestigen.”

5. § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet(5) luidde: „Van belasting is vrijgesteld de levering van personen- en andere voertuigen door belastingplichtigen die bij de levering daarvan recht hadden op aftrek van de in artikel 86, lid 3, van de wet bedoelde voorbelasting, indien die personen- en andere voertuigen gebruikte goederen in de zin van artikel 43, lid 2, van de wet zijn.”

II – Feiten en prejudiciële vraag

6. Bawaria Motors Spółka z o. o. (hierna: „Bawaria”) is een actieve belastingplichtige in de zin van artikel 15 van de btw-wet die een economische activiteit uitoefent, namelijk de exploitatie van

een showroom voor auto's, in het kader waarvan zij zowel nieuwe als gebruikte personenvoertuigen koopt en vervolgens verkoopt. In het kader van haar activiteit koopt zij ook gebruikte voertuigen van marktdeelnemers die ten behoeve van Bawaria btw-facturen met het tarief „vrijgesteld” uitreiken en zich daarbij beroepen op artikel 43, lid 1, punt 2, van de btw-wet (verkoop van gebruikte goederen). Bawaria verkoopt deze gebruikte voertuigen door en maakt daarbij gebruik van de winstmargeregeling van artikel 120 van de btw-wet.

7. In het kader van Bawaria's activiteiten doen zich ook situaties voor waarin zij gebruikte personenvoertuigen koopt van marktdeelnemers die bij de aankoop van die wagens de voorbelasting binnen de wettelijke grenzen⁽⁶⁾ hebben afgetrokken. In dat geval reiken die marktdeelnemers aan Bawaria een btw-factuur met het tarief „vrijgesteld” uit en daarbij beroepen zij zich op § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet als grondslag voor de btw-vrijstelling voor deze levering. Bawaria was van mening dat zij in een dergelijk geval gebruik kon maken van de winstmargeregeling en zij heeft zich op 9 februari 2009 tot de Minister Finansów (minister van Financiën) gewend met het verzoek om schriftelijke uitlegging van de relevante bepalingen.

8. Bij de individuele interpretatie van 20 februari 2009 heeft de Minister Finansów geoordeeld dat het standpunt van Bawaria onjuist is. In de motivering heeft hij in wezen geconcludeerd dat de winstmargeregeling enkel van toepassing is in situaties waarin de belastingplichtige wederverkoper de gebruikte goederen heeft verworven van een belastingplichtige die zelf niet het recht had om voorbelasting af te trekken op de aankoop van dat goed en de belasting dus in de verkoopprijs heeft opgenomen.

9. Hiertegen is Bawaria in beroep gekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (de regionale bestuursrechter van Warschau) met de stelling dat deze interpretatie onjuist is en artikel 120, leden 4 en 10, van de btw-wet schendt, voor zover op grond daarvan leveringen van gebruikte goederen die overeenkomstig § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet belastingvrij zijn verworven, niet volgens de winstmargeregeling kunnen worden belast.

10. Bij uitspraak van 10 november 2009 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny de bestreden interpretatie nietig verklaard. De bestuursrechter stelde vast dat het probleem in casu in wezen draaide om § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet, dat een in het EU-recht onbekende vrijstelling van belasting heeft ingevoerd en het duidelijke en logische systeem van de winstmargeregeling heeft verstoord – niet alleen het systeem van het EU-recht, maar ook het systeem van de nationale bepalingen betreffende de belastingheffing over enkel de winstmarge. Indachtig het vereiste om de samenhang van het btw-stelsel in stand te houden en het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht, was de Wojewódzki Sąd Administracyjny van oordeel dat de belastingplichtige volgens § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet niet van belasting over de levering van het gebruikte voertuig wordt vrijgesteld wanneer hij bij de verwerving niet het recht had de btw volledig af te trekken: die vrijstelling betreft alleen dat deel van de verschuldigde belasting dat de facto reeds door die belastingplichtige is betaald binnen de grenzen van artikel 86, lid 3, van de btw-wet. De vrijstelling omvat dus niet het bedrag van 6 000 PLN (of 60 % van het in de factuur vermelde belastingbedrag), omdat de belastingplichtige zich dit bedrag in feite bij de verwerving van het voertuig heeft toegeëigend. Bijgevolg kan Bawaria de winstmargeregeling toepassen, maar enkel met betrekking tot het gedeelte dat de toeleverancier niet heeft kunnen aftrekken.

11. Bawaria heeft tegen voornoemde uitspraak bij de verwijzende rechter – de Naczelny Sąd Administracyjny, de hoogste bestuursrechter – beroep in cassatie ingesteld, waarbij zij in wezen schending heeft gesteld van bepalingen van materieel recht door foutieve uitlegging en onjuiste

toepassing ervan, namelijk schending van artikel 120, leden 4 en 10, van de btw-wet, in samenhang met § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet en met artikel 91, leden 4 tot en met 6, van de btw-wet, die erin bestaat dat de mogelijkheid is uitgesloten om de levering van gebruikte goederen, die met de vrijstelling overeenkomstig § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet zijn verworven, volledig volgens de winstmargeregeling te belasten.

12. Ook de minister van Financiën heeft cassatieberoep ingesteld, waarin hij aanvoert dat de bestreden uitspraak berust op een onjuiste opvatting van het recht, te weten van artikel 43, lid 1, punt 2, van de btw-wet en § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet. Hij stelt dat in de bestreden uitspraak wordt aangenomen dat er bij de levering van een personenvoertuig dat is verworven van een marktdeelnemer die bij de verwerving ervan btw heeft afgetrokken, geen rechtsgrond is om de levering van het voertuig volgens de normale regeling te belasten. De minister van Financiën is daarnaast bij zijn in de individuele interpretatie van 20 februari 2009 weergegeven mening gebleven: als een personenvoertuig wordt verworven van een marktdeelnemer die de btw bij de verwerving ervan gedeeltelijk heeft afgetrokken en bij de verkoop ervan gebruik heeft gemaakt van de vrijstelling krachtens § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet, heeft de onderneming bij de levering van dat voertuig geen recht om de belastinggrondslag volgens de methode van de winstmargeregeling te bepalen omdat niet is voldaan aan de in artikel 120, lid 10, van de btw-wet gestelde voorwaarden, en in die omstandigheden moet die handeling volgens de normale regeling worden belast.

13. Volgens de verwijzende rechter lijkt het geen twijfel dat de Poolse wetgever in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet een niet in het EU-recht voorziene belastingvrijstelling heeft ingevoerd. De verwijzende rechter meent dat de relevante bepalingen gerechtvaardigde twijfel opwerpen of, in het geval dat een leverancier de btw gedeeltelijk heeft afgetrokken, diens wederpartij, de belastingplichtige wederverkoper, de bijzondere winstmargeregeling kan toepassen, omdat een van de voorwaarden voor de toepassing daarvan is dat met betrekking tot die goederen geen mogelijkheid bestond om het bedrag van de verschuldigde belasting te verlagen met het bedrag van de voorbelasting bij de aanschaf ervan.

14. De verwijzende rechter benadrukt dat het doel van de belastingregeling voor gebruikte goederen is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te voorkomen en merkt op dat er voor een belastingplichtige wederverkoper geen verschil is tussen leveringen door btw-plichtigen of niet-btw-plichtigen die helemaal geen mogelijkheid tot aftrek van de voorbelasting hadden, en leveringen door btw-plichtigen die deze mogelijkheid gedeeltelijk hadden, omdat zij krachtens nationale belastingbepalingen bij de verkoop van gebruikte voertuigen alle van belasting zijn vrijgesteld.

15. De verwijzende rechter voegt toe dat de Poolse wetgever met de invoering van de vrijstelling van § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet in feite een einde heeft gemaakt aan het meerfasenaspect van de btw. Door die wijziging verliest een professionele belastingplichtige wederverkoper zowel het recht om de verschuldigde belasting te verminderen met de voorbelasting, omdat zijn leverancier daarvan is vrijgesteld, als het recht op toepassing van de bijzondere winstmargeregeling, omdat zijn leverancier bij de aankoop van het personenvoertuig een deel van de belasting heeft kunnen aftrekken. Bovendien leidt dit uiteindelijk tot dubbele belastingheffing voor het gedeelte van de voorbelasting dat de leverancier niet heeft afgetrokken (boven de drempel van 50 % en 5 000 PLN of 60 % en 6 000 PLN).

16. Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moeten de artikelen 313, lid 1, en 314, in samenhang met de artikelen 136 en 315 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan de bijzondere winstmargeregeling voor

belastingplichtige wederverkopers bij leveringen van gebruikte goederen ook dan mag worden toegepast, wanneer zij overgaan tot doorverkoop van de gekochte personen- en andere motorvoertuigen waarop krachtens de nationale Poolse bepalingen van § 13, lid 1, punt 5, van [het uitvoeringsbesluit btw-wet] een vrijstelling van de belasting op de levering van personen- en andere motorvoertuigen door belastingplichtigen is toegepast die bij de verwerving ervan alleen recht op gedeeltelijke aftrek van de btw overeenkomstig artikel 86, lid 3, van de btw-wet hadden, indien die personen- en motorvoertuigen gebruikte goederen waren in de zin van artikel 43, lid 2, van de btw-wet en artikel 311, lid 1, punt 1, van [de btw-richtlijn]?”

III – Beoordeling

17. Schriftelijke en mondelinge opmerkingen zijn ingediend door Bawaria, de Poolse regering en de Commissie.

18. Bawaria voert aan dat een belastingplichtige wederverkoper de winstmargeregeling kan toepassen bij de verkoop van gebruikte voertuigen die bij aankoop onder de btw-vrijstelling vielen die het Poolse recht kent voor btw op de verkoop van goederen door belastingplichtigen die slechts een deel van de voorbelasting op de aankoop van deze goederen mochten aftrekken.

19. Bawaria stelt dat in dit geval aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 314 van de btw-richtlijn is voldaan: de leveringen hebben betrekking op gebruikte goederen, de aankoop van deze goederen van een andere belastingplichtige was vrijgesteld van btw, en die andere belastingplichtige had, in het licht van artikel 86, lid 3, van de btw-wet, geen recht op volledige aftrek van de voorbelasting op de aankoop van de goederen.

20. Volgens Bawaria moet bij de uitlegging van de artikelen 311 tot en met 315 van de btw-richtlijn rekening worden gehouden met de doelstellingen ervan, namelijk het voorkomen van dubbele belastingheffing en van verstoring van de mededinging, universaliteit van de btw en fiscale neutraliteit.

21. Ten eerste leidt de vrijstelling in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet er, in combinatie met de verplichting de normale btw-regeling toe te passen, echter toe dat Bawaria het recht verliest dat deel van de belasting af te trekken dat haar toeleverancier niet kon aftrekken – en dat die toeleverancier bovendien in zijn verkoopprijs heeft opgenomen – zodat uiteindelijk dubbel belasting wordt geheven.

22. Ten tweede vormt volgens Bawaria het gegeven dat op dezelfde handeling – de verkoop van een gebruikt voertuig – verschillende btw-regelingen van toepassing zijn, afhankelijk van de vraag of de leverancier geen recht had op aftrek of een recht op gedeeltelijke aftrek, een inbreuk op het beginsel van fiscale neutraliteit, omdat Bawaria, als de belastingplichtige wederverkoper, zowel in het eerste als in het tweede geval door de vrijstelling voor de leverancier het recht op aftrek verliest.

23. Ten derde heeft de weigering om Bawaria toe te staan onder de omstandigheden als in geding de winstmargeregeling toe te passen, tot gevolg dat de mededinging aanmerkelijk wordt verstoord jegens de personen die de regeling wel kunnen toepassen, terwijl de waarde die tussen aankoop en verkoop aan het gebruikte goed wordt toegevoegd, in alle gevallen gelijk is. In een vrijemarkteconomie kan Bawaria de extra btw door de toepassing van de normale btw-regeling niet doorberekenen in de verkoopprijs aan de eindverbruiker en is zij dus gedwongen, haar prijs aan te passen aan de marktprijs (namelijk de prijs die wordt gevraagd door belastingplichtige wederverkopers die de winstmargeregeling toepassen) en bovendien met verlies te verkopen wanneer haar concurrenten winst maken, terwijl zij tegelijkertijd verplicht is een bedrag aan btw aan de staat af te dragen dat aanzienlijk hoger is dan wat die concurrenten afdragen.

24. De Poolse regering en de Commissie, anderzijds, zijn in wezen van mening dat de winstmargeregeling niet van toepassing is in de zaak voor de verwijzende rechter.

Beoordeling

25. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de belastingplichtige wederverkoper (Bawaria) – die gebruikte personenvoertuigen koopt van belastingplichtige personen die op hun beurt bij aankoop een recht op gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting hebben uitgeoefend – de bijzondere winstmargeregeling kan toepassen wanneer hij deze voertuigen aan een eindverbruiker verkoopt.

26. Ik zal eerst de relevante bepalingen bespreken.

27. De winstmargeregeling wordt beheerst door titel XII („Bijzondere regelingen”) van de btw-richtlijn en met name door onderafdeling 1 („Winstmargeregeling”) van afdeling 2 („Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers”) van hoofdstuk 4 („Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”) van die titel, namelijk de artikelen 312 tot en met 325 van de richtlijn.

28. Krachtens artikel 314 van de btw-richtlijn heeft de winstmargeregeling enkel betrekking op leveringen van gebruikte goederen die een belastingplichtige wederverkoper (zoals Bawaria) verwerft van: 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; en d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig de margeregeling aan de btw is onderworpen.

29. Artikel 314 van de btw-richtlijn somt – mijns inziens limitatief – de belastingplichtigen op die goederen leveren waarop de belastingplichtige wederverkoper in de volgende handelsfase de winstmargeregeling kan toepassen.

30. Wat de gevallen in de lijst in artikel 314 natuurlijk gemeenschappelijk hebben, is dat de btw in haar geheel heeft gedrukt op de persoon die het gebruikte voertuig aan de belastingplichtige wederverkoper levert. Met andere woorden, die persoon heeft geen recht gehad om voorbelasting op de aankoop van het voertuig af te trekken.

31. Zoals we hierna zullen zien, en anders dan Bawaria suggereert, ziet artikel 314 van de btw-richtlijn duidelijk niet op de onderhavige casus, noch kan deze worden geacht door die bepaling te worden bestreken.

32. Uit de verwijzingsbeslissing volgt ten eerste immers dat de onderhavige zaak niet onder de werkingssfeer van artikel 314, aanhef en sub a, van de btw-richtlijn valt: de persoon die het gebruikte goed aan Bawaria levert, is zelf belastingplichtig.

33. Ten tweede is duidelijk uit de verwijzingsbeslissing dat de onderhavige zaak niet wordt bestreken door punt c van artikel 314, aangezien de levering van het gebruikte goed aan Bawaria niet onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen viel en investeringsgoederen betrof. In plaats daarvan was de levering vrijgesteld op grond van een bijzondere bepaling van Pools recht: § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet.

34. Ten derde valt de onderhavige zaak evenmin onder punt d van artikel 314 van de btw-richtlijn. De belastingplichtigen die de gebruikte goederen aan Bawaria leverden, reikten btw-facturen uit met het tarief „vrijgesteld” en leverden zelf niet met toepassing van de winstmargeregeling.

35. Het enige overblijvende punt van artikel 314 dat nog bespreking behoeft, is punt b. Daarin gaat het om leveringen van goederen door belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 136 van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld.

36. Uit artikel 136 volgt dat bij deze bepaling twee soorten handelingen zijn vrijgesteld.

37. Artikel 136, aanhef en sub a, bepaalt dat lidstaten vrijstelling verlenen voor leveringen van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een activiteit die is vrijgesteld krachtens artikel 132 (handelingen van algemeen belang), artikel 135 (andere vrijgestelde handelingen, zoals financiële diensten), artikel 371 (bijvoorbeeld toegang tot sportevenementen of de levering van telecommunicatiediensten of goederen door de openbare postdiensten), de artikelen 375, 376 of 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, of de artikelen 380 tot en met 390 (aan bepaalde lidstaten verleende vrijstellingen), wanneer voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten. Geen van deze vrijstellingscategorieën is echter op de onderhavige zaak van toepassing.

38. Artikel 136, aanhef en sub b, bepaalt dat lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig artikel 176 het recht op aftrek van de btw is uitgesloten. Artikel 176 van de btw-richtlijn bevat de „standstill”-clausule. Volgens die clausule kunnen de lidstaten, zolang de Raad nog niet een van de in die bepaling bedoelde maatregelen heeft genomen, regelgeving over uitsluitingen van het recht op btw-aftrek handhaven die op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Europese Unie zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding gold. Voor Polen was dat 1 mei 2004. Het Hof heeft deze uitlegging van artikel 176 van de btw-richtlijn al bevestigd.(7)

39. Het is duidelijk dat de wettelijke beperking van het recht op btw-aftrek die de Poolse wetgever in artikel 86, lid 3, van de btw-wet heeft neergelegd, tegelijkertijd een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek vormt: dat is beperkt tot 60 % van het in de factuur genoemde bedrag, met een maximum van 6 000 PLN.

40. Tot 1 mei 2004 was de aankoop van een gebruikt voertuig met een maximumlaadvermogen van 500 kg door een belastingplichtige inderdaad krachtens artikel 25, lid 1, punt 2, van de btw-wet van 1993(8) uitgesloten van het recht op btw-aftrek: er gold dus een volledige uitsluiting. Per 1

mei 2004 gold krachtens artikel 86, lid 3, van de btw-wet van 2004 echter een gedeeltelijke aftrek – eerst 50 % en later, in de versie van kracht op 22 augustus 2005, 60 %, met een maximum van 6 000 PLN. Ik zou zeggen dat dit op zich zin heeft als het gaat om goederen, in dit geval personenvoertuigen, die zowel voor zakelijke als voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt.(9)

41. Zoals de Commissie terecht opmerkt, heeft artikel 86, lid 3, van de btw-wet in het licht van de rechtspraak van het Hof(10) de maatregelen ter beperking van het recht op aftrek voor personenvoertuigen zoals die voor 1 mei 2004 in de Poolse wetgeving bestonden, niet verruimd. Aan de voorwaarden voor de toepassing van de „standstill”-clausule is dus voldaan en de Poolse regeling kan ook na 1 mei 2004 worden toegepast.

42. Vermelding verdient dat artikel 136 van de btw-richtlijn geen situaties omvat waarin een belastingplichtige een recht op „gedeeltelijke” aftrek van voorbelasting heeft uitgeoefend.(11) Zoals we in punt 38 hierboven hebben gezien, biedt artikel 136 van de btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid leveringen van goederen waarvoor het recht op aftrek van de btw bij de aanschaffing overeenkomstig artikel 176 is uitgesloten, vrij te stellen.

43. Voor zover artikel 136 deel uitmaakt van een regeling die derogeert aan het algemene btw-stelsel, is het mijns inziens duidelijk dat het artikel – en met name de zinsnede „leveringen van goederen bij de aanschaffing [...] waarvan [...] *het recht op aftrek van de btw is uitgesloten*”(12) – strikt moet worden uitgelegd.

44. Die benadering is in de rechtspraak bevestigd. Het Hof heeft in het arrest Jyske Finans(13) – over de kwestie van de belastingheffing op de secundaire markt voor gebruikte voertuigen – al benadrukt dat „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn[(14)] [met name artikel 13, B, sub c – nu artikel 136 van de btw-richtlijn] bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat, overeenkomstig artikel 2 van de richtlijn, btw wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”.(15)

45. Daarnaast oordeelde het Hof in het arrest Jyske Finans(16) dat het juist is „dat de regeling betreffende belastingheffing over de winstmarge die door de belastingplichtige wederverkoper bij de levering van gebruikte goederen [...] wordt behaald een bijzondere btw-regeling is, die afwijkt van de algemene regeling van de Zesde richtlijn en die, evenals de andere bijzondere regelingen van de artikelen 24, 25 en 26 van deze richtlijn, enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is”. Voor zover de bovengenoemde regeling voor de belasting van de winstmarge een afwijking vormt, kan volgens mij worden betoogd dat zij enkel mag worden toegepast in gevallen waar dit uitdrukkelijk is bepaald in het btw-stelsel van de btw-richtlijn (zie artikelen 131 e.v.).

46. Bovendien heeft het Hof in hetzelfde arrest(17) benadrukt dat „[d]e vrijstelling van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn [...] slechts betrekking [kan] hebben op de levering van goederen bij de aanschaffing waarvan het recht op aftrek door het nationale recht is uitgesloten”.

47. Als antwoord op de argumenten van Bawaria in de onderhavige zaak kan ik volstaan met een verwijzing naar hetzelfde punt van het arrest Jyske Finans(18), waarin het Hof benadrukte dat „[d]e bewoordingen van [artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn] geen andere uitleg toe[staan] waardoor zou kunnen worden vermeden dat een belastingplichtige die zich niet op een dergelijke vrijstelling kan beroepen, dubbel wordt belast”.

48. Daaruit volgt dat artikel 136 van de btw-richtlijn, waarnaar in artikel 314, aanhef en sub b, van die richtlijn wordt verwezen, niet zo ruim mag worden uitgelegd dat de omstandigheden van het door de verwijzende rechter te beoordelen geval eronder vallen. Daarin had de

belastingplichtige enkel recht op „gedeeltelijke” aftrek van voorbelasting, maar niettemin recht op aftrek. Artikel 136 ziet enkel op leveringen van goederen waarvoor het recht op aftrek bij aanschaffing naar nationaal recht *volledig* is uitgesloten.

49. Ik ben derhalve van mening dat het recht op aftrek door de beperking die artikel 86, lid 3, van de btw-wet erop aanbrengt – ook al valt die onder de „standstill”-clausule van artikel 176 van de btw-richtlijn(19), waarnaar in artikel 136, aanhef en sub b, van die richtlijn wordt verwezen – in de onderhavige zaak niet in eigenlijke zin wordt uitgesloten, zoals vereist. Dat artikel voorziet integendeel in een recht op *gedeeltelijke* aftrek.

50. De winstmargeregeling, die inhoudt dat enkel btw wordt geheven over het verschil tussen de verkoopprijs van een gebruikt goed, zoals bepaald door de belastingplichtige wederverkoper, en de aankoopprijs, is een bijzondere regeling waardoor voorkomen kan worden dat gebruikte goederen die opnieuw in de handel worden gebracht, een tweede maal worden belast zonder dat rekening wordt gehouden met de belasting die nog in de prijs is inbegrepen (zodat dubbele belasting wordt vermeden).(20)

51. Wanneer deze gebruikte goederen met toepassing van de btw-regeling opnieuw in de handel worden gebracht, is de bijzondere winstmargeregeling enkel van toepassing indien de goederen door een niet-belastingplichtige (eindverbruiker) in de handel worden gebracht of, ingeval zij door een belastingplichtige opnieuw in de handel worden gebracht, enkel indien dit gebeurde op een moment waarop deze hernieuwde introductie volledig van btw was vrijgesteld.

52. Daaruit volgt dat de winstmargeregeling niet kan worden toegepast als een belastingplichtige wederverkoper een recht om voorbelasting af te trekken heeft uitgeoefend, ook al is het maar gedeeltelijk.

53. Inderdaad is de winstmargeregeling bedoeld om te vermijden dat gebruikte goederen die opnieuw in de handel worden gebracht, dubbel worden belast omdat geen rekening wordt gehouden met de btw die nog in de prijs is inbegrepen. In de onderhavige zaak staat het echter aan de Poolse Republiek de maatregelen te nemen die nodig zijn om dubbele belasting van belastingplichtige wederverkopers zoals Bawaria te voorkomen; die situatie vloeit voort uit de combinatie van i) toepassing van de normale btw-regeling, en ii) de omstandigheid dat Bawaria geen btw kan aftrekken die is verborgen in de prijs van een gebruikt voertuig dat is gekocht van een leverancier die heeft geprofiteerd van de vrijstelling in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet(21), een voorziening waarvan op goede gronden kan worden gesteld dat zij niet geheel in overeenstemming is met de btw-richtlijn.

54. Die vrijstelling vindt geen steun in de bepalingen van de btw-richtlijn, die in de artikelen 131 e.v. een uitputtende lijst van vrijgestelde handelingen bevat.

55. In algemene zin ben ik (net als de Commissie) van mening dat een stelsel nodig is dat aansluit op de bedrijfsvoering van ondernemingen die weliswaar gebruikmaken van voertuigen, maar niet voltijds ten behoeve van de belastbare activiteit. Volgens mij zijn de lidstaten echter niet bevoegd oplossingen waarin de btw-richtlijn niet voorziet in te voeren om moeilijkheden te verhelpen waarmee ondernemingen in de dagelijkse bedrijfsvoering te maken krijgen.

56. Daarnaast zou toepassing van de winstmargeregeling in de onderhavige zaak hoe dan ook in strijd zijn met de beginselen die aan de btw-richtlijn ten grondslag liggen, en om die reden niet gerechtvaardigd.

57. Juist omdat zo veel belang wordt gehecht aan het vermijden van dubbele belasting, hebben de betrokken bepalingen alle gemeen dat de btw volledig moet zijn betaald. Voorwaarde daarvoor

is vanzelfsprekend dat de leverancier in een zaak als deze volstrekt geen recht had op aftrek – want dat betekent dat de btw nog steeds volledig in de prijs is inbegrepen.

58. Als de winstmargeregeling werd toegepast in een situatie als die van Bawaria, zou het gevolg een belastingtekort zijn aan de zijde van de partij die heeft kunnen aftrekken. Dat zou in strijd zijn met het beginsel van de universaliteit van btw; de omzet van de belastingplichtige wederverkoper zou namelijk niet volledig worden belast, terwijl de toeleverancier van de gebruikte goederen een deel van de voorbelasting zou kunnen aftrekken. Bovendien zou deze gang van zaken in strijd zijn met het beginsel van instandhouding van de mededinging.

59. Het beginsel van de universaliteit van btw is neergelegd in artikel 1 van de btw-richtlijn, dat onder meer bepaalt: „Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.” De universaliteit van de btw blijkt zowel op persoonlijk niveau (elke handeling wordt belast ongeacht de uitvoerende persoon, zolang die handeling wordt verricht in het kader van een economische activiteit in de zin van de btw-richtlijn) als op materieel niveau (elke levering van goederen wordt in beginsel belast).

60. De onderhavige zaak illustreert derhalve waarom een afwijking van de regel van de universaliteit van btw een volstrekte uitzondering moet blijven en dat een dergelijke uitzondering gebaseerd moet zijn op de bepalingen van de btw-richtlijn.

61. Bawaria doet echter een beroep op de herzieningsregeling in de artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn. Zij betoogt dat de herzieningsregeling niet mag worden ontdoken door een leverancier die een deel van de voorbelasting op de aankoop kan aftrekken, maar het gebruikte goed belastingvrij aan de belastingplichtige wederverkoper doorverkoopt, en dat de regeling is bedoeld om het risico van een verlaagde belastingopbrengst in een dergelijk geval te helpen voorkomen.

62. Dit argument kan niet worden aanvaard.

63. De Commissie heeft er ter terechtzitting op gewezen dat die benadering ertoe zou leiden dat autokopers, als geen btw is afgetrokken, opnieuw worden belast – en dat bovendien voor een gebruik dat niet belastbaar is. Zoals de Poolse regering terecht heeft opgemerkt, zou in de door Bawaria voorgestelde oplossing enkel de voorbelasting worden verlaagd, maar dubbele belastingheffing (en dat is belangrijk) nog steeds niet geheel worden geëlimineerd. In mijn visie is de winstmargeregeling duidelijk geen geschikte methode om te verhelfen dat sommige bepalingen van Pools recht (§ 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet) niet geheel stroken met de btw-richtlijn.(22) Mijns inziens is het evident dat in het geval van Bawaria de normale bepalingen moeten worden toegepast.

64. Bovendien, als de vrijstelling in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet werd afgeschaft, zou op de factuur de voorbelasting worden vermeld, zodat een belastingplichtige wederverkoper als Bawaria de btw kan aftrekken: op die manier zou het probleem in het hoofdgeding zijn opgelost.

65. Het lijkt erop dat wij in het geval van Bawaria te maken hebben met dubbele belasting, hetgeen normaliter onverenigbaar is met de beginselen die aan de btw ten grondslag liggen. In de onderhavige zaak gaat het echter om een bijzonder goed: gebruikte voertuigen die niet uitsluitend voor zakelijke, maar ook voor privédoeleinden werden gebruikt. De btw mag uiteraard niet worden afgetrokken voor zover het voertuig voor privédoeleinden werd gebruikt.

66. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat niet is voldaan aan de voorwaarde van artikel 314, aanhef en sub b, van de btw-richtlijn in het geval van een belastingplichtige wederverkoper aan wie gebruikte voertuigen worden geleverd door een belastingplichtige die bij aankoop van deze voertuigen krachtens artikel 86, lid 3, van de btw-wet een recht op gedeeltelijke aftrek heeft uitgeoefend. Dientengevolge heeft de belastingplichtige wederverkoper geen recht op toepassing van de winstmargeregeling.

IV – Conclusie

67. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de door de Naczelny Sąd Administracyjny gestelde vraag als volgt te beantwoorden:

„De artikelen 313, lid 1, en 314 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang met de artikelen 136 en 315 ervan, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing van de bijzondere margeregeling door belastingplichtige wederverkopers voor de wederverkoop van gebruikte personenvoertuigen en andere motorvoertuigen die zijn aangekocht van belastingplichtigen die zelf bij de aankoop van deze voertuigen in overeenstemming met artikel 86, lid 3, van de Poolse btw-wet een recht hebben uitgeoefend om een deel van de voorbelasting af te trekken.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Richtlijn van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3 – Het verschil tussen de aankoop- en de verkoopprijs.

4 – Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, poz. 535, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”).

5 – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (besluit van de minister van Financiën van 28 november 2008 tot uitvoering van enkele bepalingen van de btw-wet) (Dz. U. nr. 212, poz. 1336; hierna: „uitvoeringsbesluit btw-wet”).

6 – Neergelegd in artikel 86, lid 3, van de btw-wet (50 % of 60 %, met een maximum van 5 000 PLN of 6 000 PLN).

7 – Zie bijvoorbeeld arresten van 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 23); 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punten 28-29); 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland (C-538/08 en C-33/09, Jurispr. blz. I-3129, punt 38), en 30 september 2010, Oasis East, (C-395/09, Jurispr. blz. I-8811, punten 19-20). In het arrest van 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921), eveneens een Poolse zaak, oordeelde het Hof in wezen dat de „standstill”-clausule niet beoogt een nieuwe lidstaat de mogelijkheid te bieden om zijn nationale wetgeving aldus te wijzigen dat die wetgeving haaks komt te staan op de doelstellingen van die richtlijn. De btw-richtlijn verzet zich hoe dan ook ertegen dat een lidstaat zijn op dat tijdstip in werking getreden wetgeving naderhand wijzigt in die zin dat daardoor de werkingssfeer van die beperkingen wordt uitgebreid ten opzichte van de vóór dat tijdstip bestaande situatie.

- 8 – Ustawa z 8 sierpnia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (wet van 8 januari 1993 op de omzetbelasting en accijnzen) (Dz. U. nr. 11, poz. 50).
- 9 – Ter terechtzitting heeft de Commissie inderdaad opgemerkt dat de situatie van Bawaria in de onderhavige zaak „typerend voor de situatie van wederverkopers van gebruikte auto's in Polen” is.
- 10 – Zie bijvoorbeeld arrest Magoora (aangehaald in voetnoot 7) en het arrest van de Naczelny Sąd Administracyjny van 9 juni 2010, I FSK 960/09.
- 11 – De verwijzende rechter erkende dit in de verwijzingsbeslissing, waar hij terecht opmerkt dat het recht van de Europese Unie in beginsel niet voorziet in de mogelijkheid van gedeeltelijke aftrek van de btw door de verwerver van de goederen of de diensten, ook niet met betrekking tot vaste activa (investeringsgoederen). Het gevolg daarvan is bovendien dat er geen EU-regelgeving is betreffende de mogelijkheid om die goederen of diensten al dan niet van belasting vrij te stellen, en evenmin betreffende de door belastingplichtige wederverkopers toegepaste bijzondere winstmargeregeling.
- 12 – Cursivering van mij.
- 13 – Aangehaald in voetnoot 7, punt 21.
- 14 – 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 L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 (PB L 60, blz. 16; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 15 – Zie onder meer arresten van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36); 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Jurispr. blz. I-1527, punt 29), en 16 december 2010, Macdonald Resorts Limited (C-270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 28 oktober 2010, Axa UK (C-175/09, Jurispr. blz. I-10701, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 16 – Aangehaald in voetnoot 7; zie punt 35 over de toepassing van de regelingen in de artikelen 26 en 25 van de Zesde richtlijn; zie ook arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34), en 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 27).
- 17 – Zie arrest Jyske Finans (aangehaald in voetnoot 7, punt 24).
- 18 – Ibidem.
- 19 – Zie hiervoor de arresten Magoora (aangehaald in voetnoot 7); X Holding (aangehaald in voetnoot 7, punten 59-61), en Oasis East (aangehaald in voetnoot 7, punten 19 en 20).
- 20 – Zie arrest van 9 juli 1992, „K” Line Air Service Europe (C-131/91, Jurispr. blz. I-4513, punt 19).
- 21 – Zelfs de verwijzende rechter erkent in zijn analyse in de verwijzingsbeslissing dat „[h]et [...] geen twijfel [lijdt] dat de Poolse wetgever in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet een niet in [EU-recht] voorziene belastingvrijstelling heeft ingevoerd”.
- 22 – Zie ook punt 54 supra.