

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 28 februari 2013 (1)

Zaak C-62/12

Galin Kostov

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[verzoek van de Administrativen sad – Varna (Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Begrip ‚belastingplichtige’ – Btw-plichtigheid van een natuurlijke persoon voor de verrichting van incidentele diensten die geen verband houden met zijn vrij beroep van deurwaarder”

I – Inleiding

1. De onderhavige prejudiciële verwijzing heeft betrekking op het begrip belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) krachtens de regeling van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)(2). Het speelt een rol in een situatie waarin een particulier deurwaarder een lastgevingsovereenkomst heeft gesloten krachtens welke hij voor zijn lastgever in Bulgarije onroerend goed heeft verworven, een activiteit die volgens de verwijzende rechter geen enkel verband houdt met zijn beroepsuitoefening.

2. De vraag is of deze deurwaarder als „belastingplichtige” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn moet worden beschouwd en op grond daarvan btw moet betalen over de met de lastgevingsovereenkomst verbonden handelingen.

II – Rechtskader

A – *Recht van de Unie*

3. Artikel 2 van de btw-richtlijn luidt:

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

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

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

[...]"

4. Artikel 9 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

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

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

2. Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd.”

5. De btw-richtlijn bepaalt in artikel 12, lid 1:

„De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

b) de levering van een bouwterrein.”

6. Artikel 14 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

[...]"

B – *Bulgaars recht*

7. De Administrativen sad – Varna (bestuursrechter te Varna, Bulgarije) baseert zich op de volgende bepalingen van de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavena stoynost; hierna: „ZDDS”).

8. Artikel 2 van de ZDDS luidt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. Elke levering van goederen en alle diensten die onder bezwarende titel worden verricht;
[...]

9. Artikel 3 van de ZDDS luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die een zelfstandige economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. Als zelfstandige economische activiteit worden beschouwd de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije beroepen, daaronder begrepen dat van particulier deurwaarder en notaris. Als zelfstandige economische activiteit wordt tevens beschouwd iedere activiteit die systematisch of beroepsmatig onder bezwarende titel wordt verricht, daaronder begrepen de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak, om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [...]

10. Artikel 6, lid 2, punt 4, ZDDS kwalificeert de levering van goederen als „de daadwerkelijke terbeschikkingstelling van een goed aan een persoon die op eigen naam en voor rekening van een ander handelt”.

11. Volgens artikel 8 ZDDS is een dienst in de zin van deze wet al hetgeen een waarde heeft en niet is een goed, geld dat in omloop is en vreemde valuta die als betaalmiddel worden gebruikt.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12. Kostov oefent in Bulgarije het ambt van zelfstandig particulier deurwaarder uit. Hij is krachtens artikel 96, lid 1, ZDDS voor btw-doeleinden geregistreerd.

13. Op 13 november 2008 heeft Kostov met de vennootschap Bon Marin AD een lastgevingsovereenkomst (hierna: „litigieuze overeenkomst”) gesloten. Bij deze overeenkomst verbond Kostov zich ertoe om als lasthebber van Bon Marin AD biedingen te doen tijdens drie veilingen van drie gedeeltelijk bebouwde percelen, die tot het door het ministerie van Defensie privaatrechtelijk beheerd staatseigendom behoorden en een oppervlakte van ongeveer 40 000 m² (3) besloegen. Hij verbond zich eveneens om, voor het geval dat de percelen hem zouden worden toegewezen, de eigendom ervan aan Bon Marin AD over te dragen.

14. De lastgever, Bon Marin AD, verbond zich ertoe om de voor de in de overeenkomst voorziene aankopen noodzakelijke financiële middelen te verschaffen, de eigendom te verwerven van de door Kostov bij de uitvoering van zijn last verkregen percelen en hem de overeengekomen vergoeding van 50 000 BGN (ongeveer 25 500 EUR) te betalen.

15. Genoemde vergoeding is betaald op de dag van ondertekening van de litigieuze overeenkomst, die overigens bepaalde dat Kostov ook recht had op deze vergoeding ingeval de biedingen niet succesvol zouden zijn.

16. In mei 2009 verkreeg Kostov van de staat de eigendom van de in de lastgevingsovereenkomst bedoelde percelen.

17. Op 30 juni 2009 droeg Bon Marin AD, met instemming van de lasthebber, alle haar uit de litigieuze overeenkomst voortvloeiende rechten en verplichtingen over aan Bleyk Siy Kepital EOOD.

18. Het btw-geschil is ontstaan na een door de voor de stad Varna bevoegde belastinginspectie vastgestelde wijzigingsaanslag. Volgens deze aanslag had Kostov zijn vergoeding van 50 000 BGN ontvangen voor een belastbare dienst in de zin van artikel 12 ZDDS, had hij die dienst als btw-plichtige verricht en moest hij derhalve over dat bedrag btw betalen.

19. Na een administratief bezwaar is de wijzigingsaanslag bevestigd door de Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en beheer van de tenuitvoerlegging” voor de stad Varna, bij het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „verweerder in het hoofdgeding”).

20. Kostov heeft tegen genoemde aanslag beroep ingesteld en aangevoerd dat de dienst incidenteel was verricht en dat er geen sprake was van een verband met zijn zelfstandige economische activiteit als particulier deurwaarder, hetgeen de enige activiteit is waarvoor hij voor de btw is geregistreerd.

21. In deze omstandigheden heeft de Administrativen sad – Varna de procedure geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Dient een natuurlijke persoon die ter zake van zijn activiteiten als particulier deurwaarder voor de btw is geregistreerd, als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van [de btw-richtlijn] te worden beschouwd en overeenkomstig artikel 193 van [de btw-richtlijn] btw te betalen voor een dienst die hij incidenteel en zonder verband met zijn activiteiten als particulier deurwaarder heeft verricht?”

IV – Procesverloop voor het Hof

22. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof neergelegd op 7 februari 2012. Verweerder in het hoofdgeding, de Bulgaarse en de Roemeense regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

V – Analyse

A – Inleidende opmerkingen

23. Terwijl zowel de verwijzende rechter als verweerder in het hoofdgeding en de Bulgaarse en de Roemeense regering hun argumentatie baseren op het uitgangspunt dat er sprake is van een lastgevingsovereenkomst en dat de lasthebber een dienst heeft verricht, is de Commissie van mening dat het in het onderhavige geval gaat om een commissieovereenkomst als bedoeld in artikel 14, lid 2, sub c, van de btw-richtlijn aangezien Kostov, als hij voor rekening van Bon Marin AD had gehandeld, niet op naam van de vennootschap maar op eigen naam zou hebben gehandeld. De onderhavige zaak betreft derhalve een levering van goederen.

24. Voor de Commissie is er bijgevolg sprake van twee handelingen, enerzijds een koop in commissie (verwerving van de percelen door Kostov) en anderzijds een verkoop in commissie (levering van de percelen door het echtpaar Kostov(4) aan Bleyk Siy Kepital EOOD), waarbij de btw-plichtigheid van deze handelingen dus afhankelijk is van de al dan niet toepasselijkheid van de vrijstellingen inzake de levering van een gebouw of van onbebouwd onroerend goed, zoals vastgesteld in artikel 135, lid 1, sub j en k, van de btw-richtlijn.

25. In dit verband zij eraan herinnerd dat het niet aan het Hof staat, zich uit te spreken over de uitlegging en de toepasselijkheid van nationale bepalingen of de voor de beslechting van het hoofdgeding relevante feiten vast te stellen. Het Hof moet in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de rechter van de Europese Unie en de nationale rechterlijke instanties uitgaan van de in de verwijzingsbeschikking omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst.(5)

26. Het is derhalve aan de verwijzende rechter, die in zijn verwijzingsbeslissing duidelijk over lastgeving spreekt, om de in het hoofdgeding litigieuze overeenkomst te kwalificeren. Indien Kostov op grond van het Bulgaarse recht en overeenkomstig de genoemde overeenkomst, op eigen naam en voor rekening van Bon Marin AD aan de veilingen heeft deelgenomen en er dus sprake zou zijn van een commissieovereenkomst, zal de btw-regeling inzake de levering van goederen toepasselijk zijn, met name gelet op de artikelen 14, lid 2, sub c, en 135, lid 1, sub j en k, van de btw-richtlijn. Ik zal in de onderhavige conclusie mijn argumentatie baseren op het uitgangspunt van de verwijzende rechter, namelijk dat er sprake is van een lastgevingsovereenkomst en derhalve van de verrichting van een dienst.

B – *Ten gronde*

1. Ten principale

27. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een persoon die btw-plichtig is in zijn hoedanigheid van vrij beroepsbeoefenaar, uitsluitend belastingplichtig is voor de handelingen die behoren tot zijn gebruikelijke economische activiteiten of eveneens voor elke andere economische handeling waarvoor hij een tegenprestatie ontvangt, zelfs indien deze laatstgenoemde activiteit slechts louter incidenteel wordt verricht.

a) Vallen de door Kostov verrichte diensten onder de uitoefening van een „economische activiteit” als bedoeld in de artikelen 2 en 9, lid 1, van de btw-richtlijn of uitsluitend binnen zijn privésfeer?

28. Volgens de rechtspraak van het Hof vooronderstelt btw-plichtigheid een bedrijfsmatig of met een commercieel oogmerk uitgeoefende activiteit, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal.(6)

29. Volgens deze rechtspraak „moet derhalve onder economische activiteit worden verstaan een activiteit die door een particuliere onderneming op een markt kan worden uitgeoefend en die in een professioneel kader is georganiseerd en gewoonlijk uit winstbejag wordt uitgeoefend”(7).

30. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Kostov zijn diensten heeft verricht voor Bon Marin AD en de opvolger daarvan, Bleyk Siy Kepital EOOD, tegen een vergoeding van 50 000 BGN. Niets in het dossier wijst erop dat Kostov zich tot deze activiteit heeft verbonden om een andere reden dan winstbejag, noch dat de vergoeding louter een vergoeding vormt van de door de lasthebber gemaakte kosten.

b) Heeft Kostov deze activiteit verricht in de hoedanigheid van een „als zodanig handelende belastingplichtige” (artikel 2 van de btw-richtlijn), hoewel deze activiteit geen deel uitmaakt van zijn gebruikelijke beroepsactiviteiten als deurwaarder?

31. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat, overeenkomstig artikel 2 van de wet inzake de particuliere deurwaarders (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), de particuliere deurwaarders door de staat met de gedwongen tenuitvoerlegging van particuliere, in een executoriale titel vastgelegde schuldvorderingen zijn belast. Met de sluiting en uitvoering van de in het hoofdgeding litigieuze overeenkomst heeft Kostov derhalve niet als particulier deurwaarder gehandeld, noch voorrechten uitgeoefend die de wet hem als particulier deurwaarder toekent.

32. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, kunnen de bewoordingen van artikel 9 van de btw-richtlijn niet zodanig strikt worden uitgelegd dat de belastingplichtigheid van de door een belastingplichtige uitgeoefende activiteiten wordt uitgesloten op grond van het enkele feit dat zij niet tot zijn gebruikelijke activiteit behoren.

33. Een btw-plichtige is dat derhalve niet uitsluitend voor de activiteiten die hij als gebruikelijke activiteiten aangeeft, maar hij is dat voor elke betaalde activiteit die in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn „werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter” zouden vormen, met inbegrip van de activiteiten die niet tot zijn gebruikelijke activiteiten behoren.

34. Zoals verweerder overigens in het hoofdgeding opmerkt, zou een andere uitlegging tot het onaanvaardbare gevolg leiden dat personen die zelfstandig een economische activiteit uitoefenen, willekeurig van status zouden kunnen veranderen voor de toepassing van de btw-richtlijn, namelijk nu eens belastingplichtige dan weer niet-belastingplichtige, afhankelijk van het min of meer nauwe verband met de belangrijkste activiteit.

c) Wat is de invloed met betrekking tot de btw van het feit dat de litigieuze diensten slechts incidenteel zijn verricht?

35. Zonder dat er een omschrijving van wordt gegeven, duiden meerdere aanwijzingen in de wetgeving of de rechtspraak van het Hof op een voor „incidentele” handelingen specifieke btw-regeling.

36. Wat de tekst van de btw-richtlijn betreft, zijn de artikelen 9 en 12 van belang.

37. Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn geeft, na economische activiteit te hebben omschreven als „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”, een voorbeeld volgens welk „in het bijzonder [als economische activiteit moet worden] beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

38. Het in genoemd artikel 9 gebruikte begrip „duurzaam” kan echter niet aldus worden uitgelegd dat het de btw-plichtigheid van incidenteel uitgeoefende activiteiten uitsluit.

39. Dat begrip duurzaam wordt in de btw-richtlijn overigens slechts gebruikt naar aanleiding van een specifiek voorbeeld van een economische activiteit, namelijk de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak, en slaat niet op de activiteit zelf, maar op de uit deze specifieke activiteit verkregen opbrengsten.

40. Artikel 12 van de btw-richtlijn(8) staat de lidstaten toe (en verplicht hen derhalve niet) om als belastingplichtige aan te merken „eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband

met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden”, en noemt louter als voorbeeld („met name”) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming en de levering van een bouwterrein.

41. Voor zover de Republiek Bulgarije geen gebruik heeft gemaakt van deze bij artikel 12 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid, kan deze bepaling op twee wijzen worden uitgelegd:

- voor de lidstaten die geen gebruik hebben gemaakt van de bij artikel 12 geboden mogelijkheid, zijn de handelingen die vallen onder de in artikel 9 van de btw-richtlijn bedoelde activiteiten en die incidenteel worden uitgeoefend niet aan de btw onderworpen. Onder voorbehoud van de omschrijving van het incidentele karakter van een economische activiteit, zou dat het geval kunnen zijn voor de door Kostov verrichte diensten.
- aangezien genoemd artikel 12 de lidstaten toestaat om „als belastingplichtige aan [te] merken” eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9 van de btw-richtlijn bedoelde werkzaamheden, kan dat per definitie slechts betrekking hebben op personen die niet reeds btw-plichtig zijn. Deze mogelijkheid bestond reeds in de Zesde richtlijn 77/388/EEG(9), die in artikel 4, lid 3, preciseerde dat de lidstaten „eveneens als belastingplichtige [konden] aanmerken”(10) ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Deze bepalingen kunnen geen betrekking hebben op Kostov. Omdat hij belastingplichtig is, is het niet nodig om een beroep te doen op artikel 12 om hem als zodanig „aan te merken”. Deze uitlegging, waaraan ik de voorkeur geef en die door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen wordt verdedigd(11), terwijl de andere partijen zich niet uitlaten over dit artikel 12, is verenigbaar met de zeer ruime werkingssfeer die de wetgever van de Unie aan de btw heeft willen geven en met een andere stellingname van de Commissie, dat er sprake is van een vermoeden dat een btw-plichtige dat voor al zijn economische activiteiten is, behalve wanneer deze tot zijn privéactiviteiten behoren, hetgeen hij zal moeten aantonen.

42. De rechtspraak van het Hof verdient eveneens onze aandacht. Ik zal de arresten Enkler, S?aby e.a en R?dlihs(12) bespreken.

43. In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Enkler, reeds aangehaald, had Enkler verzocht om voor de btw als belastingplichtige te worden aangemerkt, teneinde deze belasting op de aankoop van een kampeerwagen, die zij evenwel bijna uitsluitend voor privédoeleinden had gebruikt – de verhuur aan derden bedroeg slechts 18 dagen gedurende drie belastingjaren en minder dan 15 % van de gereden kilometers – af te trekken.

44. Op het eerste gezicht lijkt lezing van punt 20 van het arrest Enkler (gewezen onder de regeling van de Zesde richtlijn, maar op basis van artikelen die praktisch niet, in elk geval niet materieel, zijn gewijzigd bij de btw-richtlijn(13)) mij een duidelijk antwoord te geven, wanneer wordt gesteld dat „[o]m te beginnen [...] uit een vergelijking van artikel 4, lid 2 [thans artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn], en artikel 4, lid 3 [thans artikel 12 van de btw-richtlijn], van de Zesde richtlijn, [blijkt] dat het begrip economische activiteit in de eerste en de tweede zin van artikel 4, lid 2, niet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten ziet”.

45. In het vervolg van datzelfde arrest heeft het Hof het begrip incidentele activiteiten echter niet meer gebruikt bij de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter, aangezien het geding overigens eerder betrekking had op het verschil tussen een als ondernemer uitgeoefende activiteit en een loutere privéactiviteit (punten 16, 17 en 18 van genoemd arrest).

46. In deze context is het van belang te benadrukken dat het Hof zelf zich niet erover heeft

uitgelaten of de door Enkler verrichte handelingen een „economische activiteit” in de zin van de btw-richtlijn waren. Het heeft in zover enkel aangegeven dat verschillende factoren, onder andere de aard van de betrokken goederen, de samenhang met de gebruikelijke economische activiteiten, de duur van de activiteiten, het aantal klanten en het bedrag van de opbrengsten in aanmerking moesten worden genomen (punten 24 tot en met 29 van genoemd arrest).

47. In het arrest S?aby e.a., reeds aangehaald, ging het om de mogelijke btw-plichtigheid van de verkoop van landbouwgrond die met vrijstelling van btw door een landbouwer was aangekocht, maar ten gevolge van een wijziging van het bestemmingsplan was herbestemd tot bouwgrond.

48. Bij het onderzoek van de situatie dat de betrokken lidstaat (in casu de Republiek Polen) niet de bij artikel 12 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid heeft gebruikt om personen die incidenteel een handeling verrichten als belastingplichtige aan te merken, heeft het Hof wederom „[a]l deze omstandigheden”(14) van de zaak onderzocht teneinde de verkoop van het betrokken terrein te kwalificeren, ofwel als de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht, dientengevolge handelend in privé, ofwel als een door een belastingplichtige uitgeoefende economische activiteit, en zonder daarbij het begrip „incidentele activiteit” nog te gebruiken.

49. Het Hof oordeelt meer in het bijzonder (punten 37 en 38 van genoemd arrest) dat het aantal en de omvang van de handelingen op zich niet van doorslaggevend belang zijn. Ik merk daaromtrent op dat het in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest S?aby e.a., ging om de verkoop van een enkel terrein, maar dat naargelang de omstandigheden de kwalificatie daarvan voor btw-doeleinden kan verschillen.

50. Het Hof preciseert aldus in punt 50 van het arrest dat „[e]en natuurlijke persoon die een landbouwbedrijf heeft uitgeoefend op een terrein dat na een wijziging in de bestemmingsplannen buiten zijn wil om als nieuwe bestemming bouwgrond krijgt, [...] niet [moet] worden beschouwd als btw-plichtige in de zin van de artikelen 9, lid 1, en 12, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer hij dit terrein wenst te verkopen, op voorwaarde dat deze verkopen deel uitmaken van het beheer van zijn privévermogen”(15).

51. Volgens het Hof(16) worden daarentegen de betrokken handelingen voor de btw belastbaar wanneer wordt vastgesteld dat de betrokken persoon met het oog op het sluiten ervan „voor de verkoop [...] actief stappen” onderneemt door „middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke worden aangewend door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn”.

52. In het arrest R?dlihs, reeds aangehaald, heeft het Hof in het kader van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn onderscheid gemaakt tussen het geval waarin een particulier een zaak op zodanige wijze gebruikt dat zijn activiteit als een „economische activiteit” moet worden gekwalificeerd, dat wil in de regel zeggen, indien de betrokken zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, en het geval waarin een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt.(17) Zonder bij dat onderscheid het begrip „incidentele activiteit” te gebruiken, heeft het Hof voor recht verklaard dat indien in het tweede geval de betrokkene actief stappen voor het beheer onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt, de activiteit die in het hoofdgeding aan de orde is als „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn dient te worden gekwalificeerd.(18)

53. Zoals de Commissie opmerkt, blijkt uit het voorgaande dat de btw-richtlijn met betrekking tot de belastingplichtigheid niet voorziet in uitzonderingen voor incidenteel door belastingplichtigen verrichte activiteiten, voor zover zij niet tot hun privéactiviteiten behoren of niet worden verricht in

het kader van het beheer van hun privévermogen.

54. Een principiële uitsluiting van de btw-plichtigheid van incidenteel door belastingplichtigen verrichte activiteiten zou overigens het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling van economische handelingen in gevaar kunnen brengen, die vereisen dat alle belastingplichtigen voor dezelfde activiteiten op dezelfde wijze aan de btw worden onderworpen.(19) Het is overigens vaste rechtspraak, zoals ik in punt 41 van de onderhavige conclusie heb benadrukt, dat de btw-richtlijn de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent en alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter daarin betreft.(20)

55. Handelingen zoals die zijn verricht door Kostov, moeten bijgevolg aan de btw worden onderworpen.

2. Subsidiair

56. Indien het Hof zou oordelen dat zowel de door niet-belastingplichtigen als door belastingplichtigen incidenteel verrichte handelingen in principe niet voor de btw belastbaar zijn, behalve wanneer van artikel 12 gebruik wordt gemaakt, moeten derhalve de criteria worden gespecificeerd die de verwijzende rechter moet hanteren om op deze wijze de litigieuze handelingen te kwalificeren.

57. Op basis van de in de arresten Enkler, Saby e.a. en Rădulescu gehanteerde criteria ben ik van mening dat in de onderhavige zaak derhalve onder meer de volgende criteria moeten worden gehanteerd:

- zelfs indien de verwijzende rechter van mening is dat de in het hoofdgeding litigieuze handelingen „worden verricht zonder dat er sprake is van een verband” met de activiteiten van Kostov als particulier deurwaarder, moet ik desalniettemin opmerken, zoals verweerder in het hoofdgeding en de Bulgaarse regering hebben benadrukt, dat zij niet volledig losstaan van de opleiding en de beroepsbekwaamheden van betrokkene en van de vertrouwensband waarvan sprake moet zijn tussen een ondernemer en een lasthebber die is belast met het tot een goed einde brengen van de verwerving van onroerende goederen;
- zoals in de zaak Saby e.a., reeds aangehaald, is het feit dat er slechts een enkele overeenkomst in het geding is, niet doorslaggevend;
- ik merk op dat de medecontractanten van Kostov vennootschappen zijn, dat de aangekochte gebouwen waarschijnlijk een industriële of commerciële bestemming hebben en niet zonder economisch belang zijn, evenals de vergoeding van Kostov, die vergeleken zou moeten worden met de rest van zijn beroepsinkomsten (de Commissie stelt wat dat betreft in haar opmerkingen dat de aan Kostov betaalde vergoeding van in totaal 50 000 BGN een veelvoud van het gemiddelde jaarsalaris in Bulgarije bedraagt(21)), en
- volgens de in het hoofdgeding litigieuze overeenkomst mocht Kostov zijn vergoeding houden, ongeacht het resultaat van de veilingen.

58. Het staat aan de nationale rechter om alle relevante factoren van het in het hoofdgeding litigieuze dossier te bepalen en een totaalbeoordeling te verrichten, teneinde vast te stellen of de litigieuze activiteiten al dan niet incidenteel van aard waren.

VI – Conclusie

59. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om de door de Administrativen sad – Varna gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„– Ten principale

Een natuurlijke persoon die ter zake van zijn activiteiten als particulier deurwaarder is geregistreerd voor de belasting over de toegevoegde waarde, moet als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, worden beschouwd en is derhalve verplicht om de belasting over de toegevoegde waarde te betalen voor een dienst die hij incidenteel en zonder verband met zijn activiteiten als particulier deurwaarder heeft verricht.

– Subsidiair

Teneinde vast te stellen of een natuurlijke persoon die ter zake van zijn activiteiten als particulier deurwaarder is geregistreerd voor de belasting over de toegevoegde waarde zich kan onttrekken aan de verplichting om de belasting over de toegevoegde waarde te betalen voor een dienst, omdat deze incidenteel en zonder verband met zijn gebruikelijke activiteiten is verricht, moet de verwijzende rechter alle gegevens van het concrete geval beoordelen en met name, zonder dat een van deze factoren op zich doorslaggevend is:

- de aard en de bestemming van de goederen waarop de handelingen betrekking hebben;
- de samenhang van de handelingen met het beroep van de betrokken persoon, en in het geval dat zij niet overeenkomen met zijn specifieke activiteiten, de mogelijke samenhang ervan met de opleiding en beroepskwalificaties van betrokkene, die bepalend kunnen zijn om de vertrouwensband te scheppen die noodzakelijk is om de betrokken handelingen tot een goed einde te brengen;
- het aantal en de soort klanten;
- de omvang van de handelingen, en
- de voorwaarden waaraan de vergoeding is onderworpen, alsmede de hoogte ervan.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – PB L 347, blz. 1.

3 – Het eerste perceel beslaat een oppervlakte van 12 387 m² en is bebouwd met zeven gebouwen met een totale oppervlakte van 2 314 m². Het tweede perceel beslaat een oppervlakte van 12 471 m² en is bebouwd met zes gebouwen (vijf loodsen en een reparatiewerkplaats) met een totale oppervlakte van 3 843 m². Het derde perceel heeft een oppervlakte van 15 186 m² en er staan vier loodsen op met een totale oppervlakte van 6 147 m².

4 – Omdat, zoals de verwijzende rechter stelt, de onroerende goederen overeenkomstig artikel 19, lid 1, van het wetboek familierecht in de huwelijksgemeenschap van het echtpaar Kostov zijn overgegaan.

5 – Zie arresten van 13 november 2003, Neri (C-153/02, Jurispr. blz. I-13555, punten 34 en 35), en 29 april 2004, Orfanopoulos en Oliveri (C-482/01 en C-493/01, Jurispr. blz. I-5257, punt 42).

- 6 – Arrest van 14 november 2000, *Floridienne en Berginvest* (C-142/99, Jurispr. blz. I-9567, punt 28).
- 7 – Zie in deze zin punt 10 van de conclusie van advocaat-generaal Maduro in de zaak BBL (arrest van 21 oktober 2004, C-8/03, Jurispr. blz. I-10157). Zie eveneens punt 19 van de conclusie van advocaat-generaal Lenz in de zaak Wellcome Trust (arrest van 20 juni 1996, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013).
- 8 – In tegenstelling tot artikel 9, lid 2, van de btw-richtlijn, dat *verplicht* om als belastingplichtige te beschouwen „eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd”.
- 9 – Richtlijn 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; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 10 – Cursivering van mij.
- 11 – Zie Terra, B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), deel 1, blz. 373.
- 12 – Arresten van 26 september 1996, *Enkler* (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517); 15 september 2011, *S?aby e.a.* (C-180/10 en C-181/10, Jurispr. blz. I-8461), en 19 juli 2012, *R?dlihs* (C-263/11).
- 13 – Arrest *R?dlihs*, reeds aangehaald (punt 23).
- 14 – Arrest *S?aby e.a.*, reeds aangehaald (punt 38).
- 15 – *Ibidem* (punt 50).
- 16 – *Ibidem* (punt 51).
- 17 – Zie arrest *R?dlihs*, reeds aangehaald (punten 34 en 35).
- 18 – *Ibidem* (punt 36).
- 19 – Zonder op de hoogte te zijn van de economische activiteiten van de lastgevende vennootschappen, maar waarvan is vastgesteld dat zij onroerende goederen hebben verworven die voornamelijk een industriële of commerciële bestemming hebben, zullen hun activiteiten uit het gezichtspunt van de btw-richtlijn niet anders mogen worden behandeld, al naargelang zij al dan niet samen met een in de sector beroepsmatig werkende persoon zijn uitgeoefend.
- 20 – Arrest van 28 januari 2010, *Eulitz* (C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 24).
- 21 – Volgens het Bulgaarse Nationaal instituut voor de statistiek bedroeg in Bulgarije het gemiddelde salaris in het derde kwartaal van 2012 754 BGN (ongeveer 385 EUR).