



Datum van inontvangstneming : 24/10/2013

Zaak C-505/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 september 2013

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Varna (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 september 2013

Verzoeker in het hoofdgeding:

Levent Redzheb Yumer

Verweerder in het hoofdgeding:

Direktor na Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Varna

BESLISSING

Varna, 5 september 2013

De Administrativen sad Varna (administratieve rechtbank van Varna) (omissis) heeft bij het geven van haar beslissing rekening gehouden met het volgende:

De procedure werd ingeleid bij een vordering van de in het dorp Kitanchevo (omissis) wonende Levent Redzheb Yumer tegen de door de inkomstendienst van de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite Varna [regionale directie (hierna: „TD”) van het Nationaal Agentschap voor inkomsten (hierna: „NAP”)] opgelegde belastingaanslag nr. 1700-052/5.7.2012, die bij besluit nr. 186/7.8.2012 van de Direktor na TD na NAP Varna (directeur van de TD van het NAP) werd bevestigd en waarmee een wijziging werd aangebracht in de gegevens in de door verzoeker op grond van artikel 50 van de Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (wet betreffende de belasting op het inkomen van natuurlijke personen; hierna: „ZDDFL”) voor 2011 ingediende jaarlijkse aangifte, waarbij het bedrag van de belasting op de jaarlijkse heffingsgrondslag (regel 6) naar 6 229,50 BGN, het bedrag van de belastingvermindering (regel 9)

naar 0 BGN en het bedrag van de verschuldigde belasting (regels 10 en 17) naar 6 229,50 BGN werden gewijzigd. Teneinde in het aanhangig gemaakte geding de juiste beslissing ten gronde te kunnen nemen, oordeelt de rechtbank dat een uitlegging van bepalingen van het Unierecht is vereist.

(omissis)

III. Feiten die relevant zijn voor het voorwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing:

III.1. Levent Redzheb Yumer (hierna: „verzoeker”) is een natuurlijke persoon die als landbouwproducent en overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) is ingeschreven en actief is in de rundveeteelt.

III.2. Verzoeker heeft voor het belastingjaar 2011 overeenkomstig artikel 50 ZDDFL een jaarlijkse belastingaangifte ingediend, waarin melding werd gemaakt van 109 683,27 BGN aan inkomsten, waarvan 27 091,70 BGN waren verkregen in de vorm van staatssteun, subsidies en andere steun uit het Europees Landbouwgarantiefonds, het Europees Landbouwfonds voor Plattelandsontwikkeling en de staatsbegroting. Op grond van de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „ZKPO”) werd een boekhoudkundig financieel resultaat berekend, dat in 2011 resulteerde in een winst van 42 772,19 BGN. Na de omzetting van het financieel resultaat bedroeg deze winst 43 043,02 BGN, wat ook het belastbaar inkomen van de persoon opleverde. **[Or. 2]**

III.3. In de jaarlijkse belastingaangifte werd op basis van die heffingsgrondslag een belasting van 10 % vastgesteld. Dit heeft geleid tot een bedrag van 4 153 BGN, dat met een belastingvermindering van 2 491,80 BGN werd verminderd, zodat uiteindelijk nog 1 661,20 BGN als verschuldigde belasting werd aangegeven.

III.4. Bij de controle van de voor 2011 ingediende jaarlijkse belastingaangifte hebben de voor de inkomsten bevoegde instanties vastgesteld dat verzoeker op zijn heffingsgrondslag ten onrechte 2 491,80 BGN (belastingvermindering) in mindering had gebracht, aangezien enkel rechtspersonen en eenmanszaken recht hebben op deze vermindering en natuurlijke personen daarvan zijn uitgesloten.

III.5. Voorts heeft de voor de inkomsten bevoegde instantie geconstateerd dat het verschuldigde belastingtarief, dat voor op grond van de ZDDS ingeschreven eenmanszaken, tabaksproducenten en landbouwproducenten 15 % bedraagt in plaats van het voor natuurlijke en rechtspersonen gebruikelijke belastingtarief van 10 %, onjuist is vastgesteld.

III.6. Op grond van genoemde vaststellingen hebben de voor de inkomsten bevoegde instanties de gegevens in verzoekers belastingaangifte bij het bestreden besluit gewijzigd en geconstateerd dat de verschuldigde belasting 6 229,50 BGN bedroeg.

III.7. De belastingaanslag werd langs administratieve weg betwist en bij besluit nr. 186/7.8.2012 van de directeur van de TD van het NAP Varna bevestigd.

IV. Toepasselijke bepalingen

A. Nationaal recht

IV.A.1. De toepasselijke materiële bepalingen zijn die van de Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa [wet betreffende de belasting op het inkomen van natuurlijke personen; hierna: „ZDDFL”; *DV* nr. 95 van 24 november 2006 (omissis)] en de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „ZKPO”; *DV* nr. 105 van 22 december 2006).

IV.A.2. Luidens artikel 14, lid 2, ZDDFL worden inkomsten uit een economische activiteit als eigenaar van een eenmanszaak en inkomsten uit andere economische activiteiten in de zin van artikel 29a belast op basis van de jaarlijkse heffingsgrondslag in de zin van artikel 28. **[Or. 3]**

IV.A.3. Luidens artikel 26, lid 1, ZDDFL is het belastbaar inkomen uit een economische activiteit als eigenaar van een eenmanszaak de krachtens de wet op de vennootschapsbelasting vastgestelde fiscale winst, daaronder begrepen het financiële resultaat van een overdracht van de eenmanszaak zonder schrapping van de eigenaar ervan uit het handelsregister.

IV.A.4. Overeenkomstig artikel 29, lid 1, ZZDFL wordt het belastbaar inkomen uit de economische activiteit van natuurlijke personen die geen handelaar zijn in de zin van de Targovski zakon (handelswet) vastgesteld door op het verkregen inkomen de exploitatiekosten als volgt in mindering te brengen:

1. (nieuwe versie, *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010) tegen 60 % voor inkomsten uit de productie door als tabaksproducent of landbouwproducent ingeschreven natuurlijke personen van onverwerkte landbouwproducten, met uitzondering van de inkomsten uit de teelt van sierplanten;

2. (oud nr. 1 – *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010) tegen 40 % voor:

a) (wijziging – *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010) inkomsten uit de productie door natuurlijke personen van al dan niet verwerkte

landbouwproducten (waaronder inkomsten uit de verkoop van gekweekte sierplanten), uit de bosbouw (waaronder inkomsten uit het verzamelen van wilde kruiden, paddenstoelen en vruchten), de jacht en de visvangst;

b) Auteurs- en licentievergoedingen, waaronder inkomsten uit de verkoop van uitvindingen en wetenschappelijke, culturele en artistieke werken door de auteurs ervan, alsook vergoedingen voor uitvoeringen van uitvoerende kunstenaars;

c) Inkomsten uit de uitoefening van een beroep dat niet is onderworpen aan de bedrijfsbelasting op grond van de Zakon za mestnite danatsi i taksi (wet op de gemeentelijke belastingen en heffingen);

3. (oud nr. 2 – *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010) tegen 25 % voor de inkomsten uit de uitoefening van een vrij beroep of vergoedingen uit andere dan arbeidsrechtelijke rechtsverhoudingen.

IV.A.5. Artikel 29a ZDDFL luidt:

(1) Het belastbaar inkomen uit de economische activiteit van natuurlijke personen die overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost als tabaksproducent of lanbouwproducent zijn ingeschreven, wordt op grond van artikel 26 vastgesteld en wordt belast op basis van de jaarlijkse heffingsgrondslag in de zin van artikel 28.

(2) Wanneer de natuurlijke persoon zich in het lopende belastingjaar overeenkomstig de Zakona za danak varhu dobavenata stoynost doet in- of uitschrijven, wordt het inkomen uit de economische activiteit overeenkomstig lid 1 voor het ganse belastingjaar belast. Belastingen die op voorhand zijn ingehouden en/of betaald voor tot op de inschrijvingsdatum verkregen inkomsten worden in mindering gebracht bij de berekening van de driemaandelijkse vooruitbetalingen op grond van de Zakona za korporativnoto podohodno oblagane alsook op de belasting uit hoofde van artikel 48, lid 2. [...]

(6) Personen in de zin van de leden 1 en 3, die hun belastbaar inkomen overeenkomstig artikel 26 vaststellen, passen de Zakon za schetovodstvoto [boekhoudwet] toe en worden in dit geval dan ook met eigenaars van eenmanszaken gelijkgesteld.

IV.A.6. Artikel 46 ZDDFL, in de in 2011 geldende versie, luidde:

(1) Het belastingtarief bedraagt 10 % voor inkomsten in de zin van de artikelen 37 en 38, leden 5, 8, 10 en 11.

(2) Het belastingtarief bedraagt 7 % voor inkomsten in de zin van artikel 38, lid 8, in gevallen waarin geldbedragen worden verkregen na afloop van een levensverzekeringsovereenkomst met een looptijd van ten minste 15 jaar.

(3) Het belastingtarief bedraagt 5 % voor inkomsten in de zin van artikel 38, lid 1.

IV.A.7. Artikel 48 ZDDFL bepaalt:

(1) Het bedrag van de belasting op de totale jaarlijkse heffingsgrondslag wordt verkregen door de totale jaarlijkse heffingsgrondslag in de zin van artikel 17 met een belastingtarief van 10 % te vermenigvuldigen.

(2) (Supplement – *DV* nr. 31 van 2011, van kracht sinds 1 januari 2011) Het bedrag van de belasting op de jaarlijkse heffingsgrondslag wordt voor inkomsten uit een economische activiteit als eigenaar van een eenmanszaak alsook [**Or. 4**] voor inkomsten uit een economische activiteit in de zin van artikel 29a verkregen door de jaarlijkse heffingsgrondslag in de zin van artikel 28, lid 2 met een belastingtarief van 15 % te vermenigvuldigen.

(6) (Nieuw – *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010) De belasting op de jaarlijkse heffingsgrondslag voor inkomsten uit een economische activiteit als eigenaar van een eenmanszaak wordt bij personen die als landbouwproducent zijn ingeschreven, wat de jaarlijkse heffingsgrondslag inzake de productie van onverwerkte plantaardige en dierlijke producten betreft, volgens de voorwaarden voor de vermindering van de vennootschapsbelasting overeenkomstig artikel 189b van de *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* met 60 % verminderd.

IV.A.8. Artikel 189b van de ZKPO (Nieuw – *DV* nr. 95 van 2009, van kracht sinds 1 januari 2010):

(1) De vennootschapsbelasting wordt bij belastingplichtigen die als landbouwproducent zijn ingeschreven, wat hun fiscale winst uit de productie van onverwerkte plantaardige en dierlijke producten betreft, met tot 60 % verminderd.

(2) De vennootschapsbelasting wordt verminderd wanneer cumulatief is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. Het bedrag van de vermindering wordt voor het einde van het jaar dat volgt op het jaar waarin werd verzocht om de belastingvermindering, geïnvesteerd in nieuwe gebouwen en landbouwmachines die noodzakelijk zijn om de in lid 1 bedoelde activiteit uit te oefenen;

2. de activa in de zin van nr. 1 werden verkregen onder marktvoorwaarden die overeenstemmen met die welke gelden tussen niet-verbonden personen;

3. de activiteit in de zin van lid 1 moet verder worden uitgeoefend gedurende een termijn van minstens drie jaar na het jaar van de belastingvermindering; deze omstandigheid wordt elk jaar, tot het verstrijken van de driejarentermijn, in de jaarlijkse belastingaangifte toegelicht;

4. de belastingvermindering mag niet hoger zijn dan 50 % van de waarde van de activa in de zin van nr. 1;

5. (Nieuw – *DV* nr. 19 van 2011, van kracht sinds 8 maart 2011) de activa in de zin van nr. 1 mogen geen bestaande activa vervangen;

6. (Nieuw – *DV* nr. 19 van 2011, van kracht sinds 8 maart 2011) de landbouwproducent is, wat de activa in de zin van nr. 1 betreft, geen ontvanger (begunstigde) van één van de volgende vormen van steun:

a) steun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie;

b) de-minimissteun in de zin van verordening (EG) nr. 1535/2007 van de Commissie van 20 december 2007 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag op de-minimissteun in de landbouwproductiesector (PB L 337 van 21 december 2007, blz. 35);

c) financiële steun op grond van het programma voor plattelandsontwikkeling;

d) elke andere financiële overheidssteun uit de staatsbegroting en/of de begroting van de Europese Unie.

B. Unierecht

IV.B.1. Voorschriften van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

IV.B.2. Krachtens artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie zijn de waarden waarop de Unie berust, eerbied voor de menselijke waardigheid, vrijheid, democratie, gelijkheid, de rechtsstaat en eerbiediging van de mensenrechten, waaronder de rechten van personen die tot minderheden behoren. Deze waarden hebben de lidstaten gemeen in een samenleving die gekenmerkt wordt door pluralisme, non-discriminatie, verdraagzaamheid, rechtvaardigheid, solidariteit en gelijkheid van vrouwen en mannen.

IV.B.3. Overeenkomstig artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie is eenieder gelijk voor de wet.

IV.B.4. Luidens artikel 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie is elke discriminatie, met name op grond van geslacht, ras, kleur, etnische of sociale afkomst, genetische kenmerken, taal, godsdienst of overtuiging, [Or. 5] politieke of andere denkbeelden, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, een handicap, leeftijd of seksuele gerichtheid, verboden.

V. Rechtspraak

V.1. De verwijzende rechter heeft geen rechtspraak van de Varhoven administrativen sad (administratief hooggerechtshof) of van het Hof van Justitie van de Europese Unie in soortgelijke gevallen gevonden.

VI. Middelen en conclusies van partijen

VI.1. Verzoeker voert aan dat hij als landbouwproducent die onverwerkte landbouwproducten produceert, recht heeft op een belastingvermindering van 60 %, aangezien in casu de aard van de uitgeoefende activiteit relevant is en niet de rechtsvorm waarin deze wordt uitgeoefend.

VI.2. Verweerder meent dat in de materiële wetgeving uitputtend is vastgesteld wie recht heeft op een belastingvermindering voor inkomsten uit de productie van onverwerkte landbouwproducten en dat het daarbij gaat om als landbouwproducent ingeschreven eigenaars van eenmanszaken. Aangezien verzoeker niet onder deze categorie van rechtssubjecten valt, kan hij geen aanspraak maken op een belastingvermindering.

VII. Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

VII.1. De verwijzende rechter is van oordeel dat Unierechtelijke voorschriften van toepassing zijn, aangezien de heffingsgrondslag voor verzoekers inkomsten zowel bestaat uit inkomsten uit veeteelt als uit steun uit het EU-fonds, die geoorloofde staatssteun uitmaakt. Deze steun aan landbouwproducenten wordt verleend ter uitvoering van het algemeen landbouwbeleid van de Unie en overeenkomstig de gedeelde bevoegdheid in de zin van artikel 4, lid 2, sub d, VWEU. Aldus behandelt de Bulgaarse Staat dezelfde publieke EU-middelen op een verschillende wijze. Uit een vergelijking van de voorschriften van beide materiële belastingwetten inzake directe belastingen, blijkt dat voor inkomsten uit een landbouwactiviteit – de productie van onverwerkte plantaardige en dierlijke producten – wordt voorzien in een vermindering van de verschuldigde belasting tegen 60 % of in een wettelijke erkenning van exploitatiekosten ten belope van 60 %. Los van de vraag of het gaat om een belastingvermindering of een vermindering van de heffingsgrondslag door wettelijk erkende uitgaven, vloeit het fiscale effect van de maatregel voort uit de vaststelling van een lagere belastingschuld en de steun voor de productie van onverwerkte landbouwproducten. Van de steun is een bepaalde categorie van personen uitgesloten, te weten de als landbouwproducent ingeschreven natuurlijke personen (die akkerland bewerken of actief zijn in de veeteelt) die evenwel niet als eigenaar van een eenmanszaak zijn ingeschreven en evenmin als rechtspersoon of vennootschap actief zijn. De tweede voorwaarde voor de uitsluiting van deze personen bestaat erin dat zij overeenkomstig de ZDDS zijn ingeschreven. Geconstateerd moet worden dat personen die dezelfde activiteit uitoefenen,

naargelang van de rechtsvorm waarin zij dit doen – als rechtspersoon, als eigenaar van een eenmanszaak of als natuurlijke persoon die al dan niet is ingeschreven overeenkomstig de ZDDS – verschillend worden behandeld. Dit verschil in behandeling betreft zowel de berekening van de heffingsgrondslag als het vastgestelde belastingtarief. Voor degenen die de ZKPO toepassen, bedraagt het belastingtarief 10 %. Voor natuurlijke personen bedraagt het belastingtarief normaliter eveneens 10 %; voor eigenaars van een eenmanszaak en overeenkomstig de ZDDS ingeschreven landbouwproducenten bedraagt het belastingtarief daarentegen 15 %. Overeenkomstig de wetgeving van de Republiek Bulgarije is het niet toegestaan om een ruime uitlegging te geven aan fiscale bepalingen, met name die welke voorzien in belastingverlichtingen, zodat er geen nationale maatregel bestaat die vereist dat belastingplichtigen die actief zijn in de productie van landbouwproducten, en uit de EU-fondsen verkregen steun gelijk worden behandeld. **[Or. 6]**

Gelet op bovenstaande overwegingen en op de feiten is de rechtbank van oordeel dat het voor de beslechting van het geschil geoorloofd en onvermijdelijk is het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing te verzoeken en dat een dergelijk verzoek hoe dan ook noodzakelijk is in de zin van artikel 234, tweede alinea, EG om, met inachtneming van de beginselen van het Unierecht, de materiële belastingwetgeving correct te kunnen toepassen.

Om deze redenen (omissis) heeft de Administrativen sad Varna (omissis) het volgende

BESLIST:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie **wordt** (omissis) **verzocht om een prejudiciële beslissing** over de volgende vragen:

1. Is het verenigbaar met artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dat slechts een categorie van personen – overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) ingeschreven natuurlijke personen – geen wettelijk erkend recht heeft op een belastingvermindering voor een landbouwactiviteit?
2. Is het verenigbaar met artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dat voor dezelfde soort activiteit verschillende belastingtarieven worden vastgesteld naargelang van de rechtsvorm waarin deze activiteit wordt uitgeoefend en de inschrijving overeenkomstig de ZDDS?
3. Is de invoering van nationale maatregelen die ertoe leiden dat overeenkomstig de ZDDS en als landbouwproducent ingeschreven natuurlijke personen een voor eigenaars van eenmanszaken en rechtspersonen bedoelde belastingvermindering wordt ontzegd, hoewel zij hebben voldaan aan hun

wettelijke verplichtingen tot het vormen van hun belastbaar inkomen zoals eigenaars van eenmanszaken en tot de vaststelling van hun jaarlijkse heffingsgrondslag zoals eigenaars van eenmanszaken, in strijd met de beginselen van rechtszekerheid, doeltreffendheid en evenredigheid?

(omissis)