



Datum van
inontvangstneming

:

10/11/2016

Zaak C-518/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

4 oktober 2016

Verwijzende rechter:

Sofiyski gradski sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 september 2016

Verzoekende partij:

ZPT AD

Verwerende partijen:

Narodno sabranie na Republika Bulgaria

Varhoven administrativen sad

Natsionalna agentsia za prihodite

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

1. ZPT AD heeft zich tot de Sofiyski gradski sad (rechter voor de stad Sofia) gewend met het verzoek de Narodno sabranie na Republika Bulgaria (parlement van de Republiek Bulgarije), de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter) en het Natsionalna Agentsia za prihodite (nationaal agentschap voor belastingontvangsten; hierna: „agentschap”) hoofdelijk te veroordelen tot vergoeding van de vermogensschade die zij stelt te hebben geleden als een rechtstreeks gevolg van de volgende inbreuken:

1.1. Het Bulgaarse parlement heeft herziene versies van de artikelen 182, 184 en 188 van de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting) (hierna: „ZKPO”) vastgesteld, waarin de vereisten van de artikelen 1 en 2 van verordening (EG) nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun (hierna: „verordening”) onjuist zijn weergegeven.

1.2. De Varhoven administrativen sad heeft de relevante bepalingen van de verordening niet toegepast in overeenstemming met de beginselen van rechtstreekse werking van het Unierecht en voorrang ervan op daarmee strijdige bepalingen van nationaal recht, aangezien hij de wijzigingsaanslag van de hoofdinspecteur voor belastinginkomsten bij de regionale directie van het agentschap – Burgas van 5 maart 2010 heeft bevestigd voor zover daarbij een overeenkomstig de ZKPO verschuldigd bedrag aan vennootschapsbelasting van 140 677,51 BGN is vastgesteld.

1.3. De belastingautoriteit, met name het agentschap, heeft ZPT AD in strijd met artikel 1 van de verordening en met de beginselen van voorrang van het Unierecht op het nationale recht en van rechtstreekse werking van het Unierecht betaling opgelegd van een niet-verschuldigd bedrag aan vennootschapsbelasting.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Hebben Unierechtelijke uitvoeringshandelingen als verordening nr. 1998/2006 rechtstreekse werking en zijn zij rechtstreeks toepasselijk en, zo ja, worden deze beginselen geschonden door een bepaling van de nationale wetgever waarbij de werkingssfeer van de Unierechtelijke handeling wordt beperkt?

- 2) Is staatssteun in de vorm van een belastingverlichting verenigbaar met de vrije mededinging op de interne markt wanneer die steun wordt geïnvesteerd in goederen die worden gebruikt voor de vervaardiging van producten waarvan een gedeelte naar derde landen of naar lidstaten wordt uitgevoerd?
- 3) Is de vervaardiging van voor de export bestemde producten met gebruik van goederen die met staatssteun zijn verkregen, een werkzaamheid die direct aan de uitgevoerde hoeveelheden is gerelateerd in de zin van artikel 1, onder d), van verordening nr. 1998/2006? Zo nee, kunnen de lidstaten dan in hun nationale recht aanvullende beperkingen opnemen voor exporteurs van producten vervaardigd met goederen waarin dankzij een belastingverlichting kon worden geïnvesteerd? Zo ja, wat is het verband tussen die bepaling en artikel 35 VWEU betreffende het verbod op kwantitatieve uitvoerbeperkingen en alle maatregelen van gelijke werking tussen de lidstaten, en is sprake van discriminatie en een inbreuk op het vrije verkeer van goederen?
- 4) Is het verenigbaar met artikel 1 van verordening nr. 1998/2006 wanneer aan een rechtspersoon het uit het Unierecht voortvloeiende recht op financiële de-minimissteun wordt geweigerd vóór de in de nationale [wet] vastgestelde termijn van vier jaar is verstreken waarbinnen de investering moet worden gedaan, enkel omdat de betrokken persoon in die periode ook middelen heeft geïnvesteerd in andere, zelfstandige en afzonderlijke structuren van zijn bedrijf die producten exporteren?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Artikelen 35 VWEU en 107 VWEU

Verordening (EG) nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun: artikel 1, lid 1, onder d), en artikel 2

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting) (ZKPO): artikelen 20, 166, 182, lid 2, punt 7, 184 en 188

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 ZPT AD is een in Bulgarije geregistreerde onderneming die hoofdzakelijk stalen buizen en pijpen, holle profielen en bijbehorende fittingen fabriceert.
- 2 Zij heeft drie productieactiviteiten met elk een eigen technologisch procedé, die in drie afzonderlijke productie-eenheden worden verricht:

- vervaardigen van buizen en pijpen, profielen en stalen veiligheidsvoorzieningen voor wegen (vangrails),
 - thermisch verzinken van onderdelen,
 - elektrolytisch (galvanisch) verzinken of koud verzinken van onderdelen.
- 3 Elke productie-eenheid vormt een zelfstandig onderdeel binnen de ondernemingsstructuur, met een eigen personeelsplanning, een eigen arbeidsreglement, een eigen arbeidsregeling, eigen productietechnologie, eigen technologische voorschriften, een eigen arbeidsproces, enz.
- 4 Bij wijzigingsaanslag van 5 maart 2010 werd vastgesteld dat de belastingplichtige onderneming, voor belastingjaar 2008, overeenkomstig artikel 20 ZKPO vennootschapsbelasting naar rato van 10 % van haar belastbare winst had moeten berekenen en afdragen.
- 5 Volgens artikel 184 ZKPO wordt de vennootschapsbelasting op belastbare winst uit de verrichte productieactiviteit volledig kwijtgescholden – ook als het een activiteit betreft die aan de belastingplichtige persoon is uitbesteed –, mits de volgende voorwaarden cumulatief vervuld zijn:
- de belastingplichtige persoon oefent zijn productieactiviteit uitsluitend uit in gemeentes waar de werkloosheid in het voorafgaande jaar minstens 35 % méér bedroeg dan de gemiddelde werkloosheid in heel Bulgarije in dezelfde periode,
 - wanneer sprake is van de-minimissteun, is voldaan aan de voorwaarden van artikel 188 ZKPO.
- 6 In haar belastingaangifte over het jaar 2008 declareerde de belastingplichtige onderneming een belastbare winst van 1 406 775,09 BGN en vennootschapsbelasting (10 %) voor een bedrag van 140 677,51 BGN. Overeenkomstig artikel 184 ZKPO werd de vennootschapsbelasting ten belope van laatstgenoemd bedrag kwijtgescholden.
- 7 Deze belastingverlichting is de-minimissteun in de zin van artikel 188 ZKPO. In de laatste drie jaar, waaronder het lopende jaar, ontving de onderneming namelijk 194 531,82 BGN aan de-minimissteun, en wanneer de kwijtgescholden vennootschapsbelasting over de laatste drie jaar, samen met alle andere de-minimissteun, maximaal de tegenwaarde van 200 000 EUR in BGN bedraagt, hoeft de onderneming slechts te voldoen aan de minder strenge voorwaarden van artikel 188 ZKPO.
- 8 De regeling betreffende kwijtschelding van belasting is een vorm van staatssteun, aangezien zij de belastingplichtige persoon die ervoor in aanmerking komt, berekenbare voordelen biedt. De belastingverlichting geldt voor de verrichte

productieactiviteit, ook wanneer die bij aanneming wordt uitgevoerd, en de beperkende voorwaarde hangt samen met de daaropvolgende verhandeling van de vervaardigde producten en de bescherming van de mededinging in de Europese Unie.

- 9 Vast staat dat de productie-eenheden „galvanische verzinking” en „thermische verzinking” zich in hetzelfde gebouw bevinden, waar zij, van elkaar gescheiden, op twee verschillende plaatsen over de lengte van de gemeenschappelijke bedrijfshal zijn ondergebracht. De productie-eenheden vormen binnen de ondernemingsstructuur zelfstandige onderdelen. Dat is gebleken na onderzoek van de personeelsstructuur, de personeelsplanning, documenten betreffende de arbeidsregeling en de productietechnologie, de technologische voorschriften, het arbeidsproces, de opleiding van het personeel, het beheer van de technische middelen, de productcontrole en -meting, formulieren enz. De beide productie-eenheden voor buizen/pijpen, profielen en vangrails bevinden zich in andere gebouwen, gescheiden van de verzinkingseenheden.
- 10 De technologie voor de twee verzinkingsmethoden en de benodigde uitrusting verschillen, maar beide productie-eenheden hebben hetzelfde doel. Zij beschikken over materiële vaste activa met afzonderlijke voorraadregisters. De goederen die bij thermische verzinking of bij de fabricatie van profielen, buizen/pijpen en vangrails worden gebruikt, komen er in het procedé van galvanisch verzinken niet aan te pas.
- 11 In de periode van 1 januari 2008 tot en met de eerste negen maanden van 2010 verrichtte ZPT AD de volgende exporten, intracommunautaire leveringen (ICL's) en diensten ten behoeve van buitenlandse personen alsook de volgende investeringen in goederen:

Jaar	Productie-eenheid	Uitvoer (BGN)	ICL's (BGN)	Diensten aan buitenlandse personen	Investerings (BGN)
2008	Galvanische verzinking	–	–	–	
	Thermische verzinking	31 687,00	–	–	1 140,00
	Fabricatie van buizen/pijpen	53 950,00	2 463 184,00	–	298 639,00
2009	Galvanische verzinking	–	–	–	–
	Thermische verzinking	–	–	–	77 965,00
	Fabricatie van buizen/pijpen	34 008,00	837 603,00	–	4 988 202,00
2010	Galvanische verzinking	–	–	–	6 040,00
	Thermische verzinking	–	–	–	–
	Fabricatie van buizen/pijpen	–	–	–	3 515 973,00

- 12 De belastingdienst kwam tot de conclusie dat ZPT AD niet voldeed aan de voorwaarde van artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO voor kwijtschelding van de vennootschapsbelasting. Volgens die bepaling kan belastingverlichting in de vorm van de-minimissteun niet worden verleend voor investeringen in goederen die worden gebruikt voor activiteiten gerelateerd aan de export naar derde landen of lidstaten.
- 13 In de wijzigingsaanslag werd vastgesteld dat de handel binnen de Europese Unie en buiten Bulgarije de mededinging en de fabricatie van dergelijke producten in

de landen van de Unie beïnvloedde. Dat maakt toepassing van een beperkende voorwaarde noodzakelijk, voor zover het gaat om investeringen in goederen die worden gebruikt voor activiteiten gerelateerd aan de export naar derde landen of lidstaten van de Unie. Artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO is uitputtend, en dus kan in geen geval aanspraak worden gemaakt op gedeeltelijke kwijtschelding van de vennootschapsbelasting. Daar ZPT AD in 2008 producten heeft vervaardigd die in eigen land, in lidstaten van de Unie en in derde landen zijn verhandeld, geldt de beperking van artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO en kan om die reden voor 2008 geen aanspraak worden gemaakt op kwijtschelding van de vennootschapsbelasting. De voor 2008 verschuldigde vennootschapsbelasting werd vastgesteld op 140 677,51 BGN, vermeerderd met 21 454,22 BGN aan rente.

- 14 De wijzigingsaanslag is bevestigd bij besluit van de directeur van de directie „Betwisting en tenuitvoerlegging” – Burgas bij het centrale bestuur van het agentschap.
- 15 Bij vonnis van 12 januari 2011 heeft de Administrativen sad Burgas (bestuursrechter in eerste aanleg Burgas) de wijzigingsaanslag nietig verklaard. Die rechter oordeelde dat ZPT AD drie afzonderlijke productieactiviteiten verricht, die plaatsvinden in de productie-eenheid „galvanische verzinking”, de productie-eenheid „thermische verzinking” en de productie-eenheid „fabricatie van buizen/pijpen”. Het betreft autonome productie-eenheden, aangezien voor elke productieactiviteit telkens andere technologie en uitrusting wordt gebruikt. Ook de vervaardigde combinaties van producten zijn verschillend. Aangezien de goederen die bij de verschillende productieactiviteiten worden gebruikt, onbetwistbaar van elkaar kunnen worden onderscheiden en voor één van de productieactiviteiten geen exporten en/of intracommunautaire leveringen hebben plaatsgevonden, is de beperking van artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO niet van toepassing.

Het vonnis van de Administrativen sad Burgas is aangevochten bij de Varhoven administrativen sad, die het bij arrest van 27 december 2011 heeft vernietigd en de vordering van ZPT AD tegen de wijzigingsaanslag heeft afgewezen. De Varhoven administrativen sad stelde vast dat in casu gegevens bekend waren over investeringen in de productie-eenheid „thermische verzinking” en dat producten van deze eenheid met een totale waarde van 31 687 BGN waren uitgevoerd. Volgens hem is de beperking overeenkomstig artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO van toepassing. In de motivering van zijn arrest zette de Varhoven administrativen sad uiteen dat, ingeval niet is voldaan aan het vereiste inzake de investering in goederen en aan de voorwaarde dat die goederen zelf niet gerelateerd zijn aan de export naar derde landen of lidstaten, de mededinging op de interne markt van de Europese Unie wordt verstoord, aangezien producten op de markt worden gebracht die met behulp van staatssteun zijn vervaardigd. Het arrest van de Varhoven administrativen sad is onherroepelijk.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 16 Verzoekster ZPT AD betoogt dat zij recht heeft op een belastingvermindering overeenkomende met de haar geweigerde kwijtschelding ten bedrage van 140 677,51 BGN, vermeerderd met 21 454,22 BGN aan rente, aangezien kwijtschelding van de vennootschapsbelasting haar niet kon worden geweigerd vóór het einde van de in 2008 ingaande periode van vier jaar, waarin zij gerechtigd was het bedrag van 140 677,51 BGN te investeren in de productie-eenheden in het kader waarvan geen export plaatsvond. Bovendien is de in laatste aanleg uitspraak doende rechter, de Varhoven administrativen sad, voorbijgegaan aan artikel 1 van verordening nr. 1998/2006, volgens hetwelk staatssteun slechts dan op grond van export of intracommunautaire leveringen kan worden geweigerd wanneer de investering direct is gerelateerd aan de uitgevoerde hoeveelheden, aan de oprichting en exploitatie van een distributienet of andere lopende uitgaven in verband met werkzaamheden op het gebied van uitvoer.
- 17 Verzoekster stelt dat de bepalingen van primair recht van de Europese Unie en de fundamentele beginselen, die essentieel zijn voor het Unierecht, rechtstreekse werking hebben en rechtstreeks toepasselijk zijn, waar het gaat om de regeling van de vennootschappelijke verhoudingen in de Republiek Bulgarije. Ook de rechtshandelingen van het secundaire Unierecht zijn bindend; de verordening – een rechtshandeling met algemene gelding – is in alle lidstaten rechtstreeks toepasselijk. Verzoekster beroept zich op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) in zaak 39/72 (Commissie/Italië), volgens hetwelk „iedere wijze van uitvoering die aan de rechtstreekse werking van de verordeningen der Gemeenschap in de weg zou staan en aldus hun gelijktijdige en uniforme toepassing in de gehele Gemeenschap in gevaar zou brengen met het Verdrag strijdig is”.
- 18 Het Bulgaarse parlement is van mening dat in het onderhavige geval geen bepalingen van Unierecht zijn geschonden.
- 19 Volgens de Varhoven administrativen sad is het betoog ongegrond dat is voorbijgegaan aan de voorrang van het Unierecht en aan de bindende rechtspraak van het Hof over de uitlegging en toepassing van dat recht. Aangaande het feit dat hij in de procedure tot aanvechting van de wijzigingsaanslag geen prejudicieel verzoek heeft ingediend, zet hij uiteen dat hij daar niet toe gehouden is wanneer de vraag irrelevant is of overeenkomt met een vraag die eerder al is gesteld in een soortgelijke zaak.
- 20 Het agentschap stelt zich op het standpunt dat verzoekster de nationale en internationale bepalingen onjuist heeft geïnterpreteerd.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 21 De Varhoven administrativen sad heeft in zijn rechtspraak de vraag of de beperking ex artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO verenigbaar is met artikel 1, lid 1, onder d), van verordening nr. 1998/2006, tegenstrijdig beantwoord.
- 22 In zijn arrest van 12 juli 2016 heeft de Varhoven administrativen sad vastgesteld dat bij een uitbestede productieactiviteit de eigendom van de afgewerkte producten niet overgaat, maar dat het bij een dergelijke activiteit om een dienstverrichting gaat en dat de ZKPO die activiteit niet toevallig als een productieactiviteit behandelt in plaats van als een commerciële activiteit bestaande in de overdracht van waren. Artikel 1, lid 1, onder d), van de verordening voorziet slechts in een beperking van het gebruik van de-minimissteun ten aanzien van lopende uitgaven in verband met werkzaamheden op het gebied van uitvoer, en niet voor investeringen in materiële vaste activa voor de betreffende activiteit. Volgens dat arrest was in het concrete geval de uitsluiting als bedoeld in artikel 1, lid 1, onder d), van de verordening, betreffende de oprichting van een distributienet voor de uitgevoerde hoeveelheden, niet van toepassing, aangezien de aan een belastingcontrole onderworpen onderneming geen eigen producten naar lidstaten uitvoerde, maar diensten verrichtte in de vorm van de vervaardiging van kleding met door de klanten aangeleverde stoffen. De beperking waarin de Bulgaarse wetgever in artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO heeft voorzien, staat dus haaks op de beperking waarin de verordening voorziet.
- 23 In dezelfde zin heeft de Varhoven administrativen sad zich uitgesproken in zijn arrest van 14 april 2016. In artikel 1, lid 1, van verordening nr. 1998/2006 worden de steunmaatregelen waarvoor de verordening niet geldt, uitputtend opgesomd. Relevant voor het concrete geding is de beperking ex artikel 1, lid 1, onder d), volgens welke steun in verband met uitvoer naar lidstaten of derde landen, dat wil zeggen steun die direct aan de uitgevoerde hoeveelheden is gerelateerd, en steun voor de oprichting en exploitatie van een distributienet of andere lopende uitgaven in verband met werkzaamheden op het gebied van uitvoer, van de-minimissteun is uitgesloten. De beperking moet worden gelezen in samenhang met overweging 6 van de verordening, volgens welke de verordening niet van toepassing dient te zijn op de-minimisexportsteun of de-minimissteun waarmee binnenlandse producten worden begunstigd ten opzichte van ingevoerde producten, en met name niet mag gelden voor de oprichting en exploitatie van een distributienetwerk in andere landen. De beperking waarin de nationale wet voorziet, is in een eerder stadium van toepassing, aangezien zij investeringen treft in goederen voor de vervaardiging van producten die worden uitgevoerd naar derde landen of lidstaten, en niet de steun die direct aan de uitgevoerde hoeveelheden is gerelateerd. Steun ten behoeve van een investering in materiële vaste activa voor de vervaardiging van voor de export bestemde producten is geen exportsteun. Nu het Unierecht voorrang heeft op het nationale recht, kan de in de ZKPO vervatte beperking met betrekking tot de-minimissteun niet worden toegepast, aangezien die in strijd is met artikel 1, lid 1, onder d), van verordening nr. 1998/2006.

- 24 Daarentegen heeft de Varhoven administrativen sad in zijn arrest van 3 november 2011 vastgesteld dat het vereiste van artikel 182, lid 2, punt 7, ZKPO geldt voor alle soorten staatssteun in de zin van de ZKPO, ook voor steun overeenkomstig artikel 184 ZKPO voor uitbestede productieactiviteiten. Volgens dat arrest beoogt die bepaling het gebruik van staatssteun voor exportdoeleinden in te perken. De steun wordt verleend om de ontwikkeling van gebieden met een hoge werkloosheid (meer dan 35 %) te bevorderen, wat het vereiste verklaart dat wordt geïnvesteerd in goederen en dat deze niet gerelateerd zijn aan de export naar lidstaten. Wordt niet voldaan aan dat vereiste, dan wordt de vrije mededinging op de interne markt van de Europese Unie verstoord, aangezien dan producten op de markt worden gebracht die met behulp van staatssteun zijn vervaardigd.
- 25 De rechtsprekende formatie van de Sofiyski gradski sad acht het noodzakelijk het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen die verband houden met de toepasselijke bepalingen van nationaal recht.