

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

18 oktober 2012 (\*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Recht op aftrek – Inbreng in natura – Vernietiging van onroerende goederen – Nieuwe bouwwerken – Herziening”

In zaak C-234/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 3 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 16 mei 2011, in de procedure

**TETS Haskovo AD**

tegen

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

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, T. von Danwitz, E. Juhász en D. Sváby, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Sztranc-Szawiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 mei 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- TETS Haskovo AD, vertegenwoordigd door M. Dimitrov, advocat,
- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Avramov,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door Y. Atanasov en T. Ivanov als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en D. Roussanov als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 juni 2012,

het navolgende

**Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 185 van richtlijn

2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen TETS Haskovo AD (hierna: „TETS Haskovo”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering”, voor de stad Varna, van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „Direktor”) over de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

## **Unierecht**

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn 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.”

4 Artikel 168 van de richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

5 Artikel 184 van de richtlijn bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

6 Artikel 185 van de richtlijn luidt als volgt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van [...] onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

7 Artikel 186 van de richtlijn bepaalt dat de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vaststellen.

## **Bulgaars recht**

8 De Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 van 4 augustus 2006 (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) is op 1 januari 2007 in werking getreden.

9 Artikel 5 van de ZDDS bepaalt:

„Als een goed in de zin van deze wet wordt beschouwd elke roerende of onroerende zaak, met inbegrip van elektriciteit, gas, water, warmte of kou en soortgelijke zaken, alsmede standaardsoftware.”

10 Artikel 6, lid 1, ZDDS luidt als volgt:

„Als levering van een goed in de zin van deze wet geldt de overdracht van het eigendomsrecht of van een ander zakelijk recht op het goed.”

11 Artikel 10 ZDDS bepaalt het volgende:

„(1) Geldt niet als levering van een goed of verrichting van een dienst, de levering of dienst aan de ondernemer door een persoon die een omzetting ondergaat, vervreemdt of een inbreng doet ingevolge:

[...]

3. een inbreng in natura in een handelsvennootschap.

(2) In de gevallen van lid 1 treedt de persoon die de goederen of diensten ontvangt, als rechtsopvolger in alle volgens deze wet eraan verbonden rechten en plichten, daaronder begrepen het recht op aftrek van voorbelasting en de verplichting tot herziening van afgetrokken voorbelasting.

[...]”

12 Behalve in de gevallen waarin de belastbare grondslag en het type levering wijzigingen ondergaan, is de herziening van het recht op aftrek in artikel 79 ZDDS geregeld. Dit artikel bepaalt:

„[...]”

(3) De belastingplichtige die de voorbelasting ter zake van door hem geproduceerde, gekochte, verkregen of ingevoerde goederen geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht, berekent een door hem verschuldigde belasting ten belope van het bedrag van de toegepaste aftrek wanneer de goederen zijn vernietigd, ontbrekende hoeveelheden zijn vastgesteld of goederen als onbruikbaar zijn uitgesorteerd of wanneer hun bestemming is gewijzigd en de nieuwe bestemming geen recht op aftrek meer geeft.

(4) De herziening [...] vindt plaats en wordt ambtshalve vastgesteld in het belastingtijdvak waarin de betrokken omstandigheden zich hebben voorgedaan [...].

[...]

(6) [...] de belastingplichtige [is] ter zake van goederen en diensten die investeringsgoederen in de zin van de wet op de vennootschapsbelasting vormen, belasting verschuldigd [...].”

13 Artikel 80, lid 2, ZDDS voorziet in de volgende beperkingen van de herziening:

„Herziening overeenkomstig artikel 79, lid 3, vindt niet plaats in geval van:

1. vernietiging, bederf of verlies ten gevolge van overmacht, alsmede in het geval van vernietiging van volgens de wet op accijnsbelastingen en belastingentrepots onder toezicht van het bestuur staande accijnsproducten;

2. vernietiging, bederf of verlies ten gevolge van defecten of ongevallen waarvan de betrokken persoon kan bewijzen dat zij niet aan zijn schuld zijn te wijten;

[...]

4. technologisch afval binnen de toegelaten, door de technische documentatie voor iedere productie of werkzaamheid bepaalde normen;

5. afval ontstaan ingevolge verloop van de overeenkomstig de wettelijke vereisten bepaalde houdbaarheidstermijn;

6. afboeken van investeringsgoederen in de zin van de wet op de bedrijfsboekhouding wanneer de boekwaarde minder dan 10 % van de aanschaffingskosten bedraagt.

[...]”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

14 De voornaamste activiteit van TETS Haskovo is het opwekken van elektriciteit en het transport en de distributie van warmte. Zij drijft een thermo-elektrische centrale te Haskovo (Bulgarije).

15 Op 2 april 2008 heeft Finans inzhenering AD (hierna: „Finans inzhenering”) van de gemeente Haskovo een onroerendgoedcomplex van onder meer drie gebouwen voor het opwekken van energie (koeltoren, schoorsteen en opwekkingsgebouw) gekocht. Bij die aankoop is btw in rekening gebracht.

16 Op 4 juli 2008 is het maatschappelijk kapitaal van TETS Haskovo verhoogd door inbreng in natura van het onroerendgoedcomplex dat Finans inzhenering van de gemeente Haskovo had gekocht.

17 Volgens de dienst Inkomsten van de regionale directie van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten van Varna was de inbreng door Finans inzhenering geen levering van goederen, aangezien de vennootschap een geheel van onroerende goederen had overgedragen dat een algemeenheid van goederen vormde.

18 Op 29 juli 2009 heeft TETS Haskovo een bouwvergunning verkregen voor de modernisering van de thermo-elektrische centrale te Haskovo, waarbij een deel van de door Finans inzhenering ingebrachte onroerende goederen, namelijk een koeltoren, een schoorsteen en een opwekkingsgebouw, zou worden gesloopt. De sloopwerkzaamheden, die tussen 1 januari en 28 februari 2010 hebben plaatsgevonden, zijn door een andere vennootschap verricht. Het bij de sloop verkregen schroot werd verkocht, waarbij btw in rekening werd gebracht.

19 In de loop van april 2010 vond een fiscale controle plaats bij TETS Haskovo voor de periode van 1 november 2009 tot en met 28 februari 2010. In het kader daarvan is geconstateerd dat de

betrokken onroerende goederen, voordat zij in het kapitaal van TETS Haskovo werden ingebracht, door Finans inzhenering waren gekocht, die de btw over de aankoop ervan al had afgetrokken.

20 In het licht van deze constatering en inzonderheid gelet op het feit dat een deel van de gebouwen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, gesloopt waren, heeft de dienst Inkomsten van de regionale directie van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten van Varna geoordeeld dat was voldaan aan de voorwaarden voor herziening van de btw die Finans inzhenering als voorbelasting had afgetrokken.

21 Bij naheffingsaanslag van 19 juli 2010 heeft deze dienst vastgesteld dat TETS Haskovo als cessionaris van de rechten en verplichtingen van Finans inzhenering een bedrag van 1 268 581 BGN verschuldigd was wegens herziening van de btw die Finans inzhenering had afgetrokken, vermeerderd met de rente over dit bedrag ten belope van 45 606 BGN.

22 TETS Haskovo heeft tegen deze naheffingsaanslag bezwaar gemaakt bij de Direktor en aangevoerd dat er geen grond was voor herziening daar de betrokken gebouwen waren gesloopt met het oog op vervanging door nieuwe gebouwen waarmee belastbare handelingen zouden worden verricht. Op 1 december 2010 heeft de Direktor het bezwaar afgewezen.

23 TETS Haskovo is tegen deze beschikking in beroep gegaan bij de Administrativen sad Varna.

24 Deze rechter licht toe dat de nationale wetgeving onderscheid maakt tussen vrijwillige vernietiging van activa en vernietiging door externe oorzaken, en dat herziening alleen in het tweede geval niet verplicht is. Daarop heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Welke uitlegging dient te worden gegeven aan het begrip ‚vernietiging‘ in artikel 185, lid 2, van [de] richtlijn [...], en zijn de beweegredenen voor de vernietiging en/of de voorwaarden waaronder deze heeft plaatsgevonden, van belang voor de herziening van de bij de verkrijging van de activa afgetrokken voorbelasting?

2) Dient een naar behoren bewezen vernietiging van economische goederen die uitsluitend tot doel heeft nieuwe, modernere economische goederen met dezelfde bestemming tot stand te brengen, te worden beschouwd als een wijziging van de elementen die het bedrag van de aftrek bepalen in de zin van artikel 185, lid 1, van [de] richtlijn [...]?

3) Dient artikel 185, lid 2, van [de] richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat te voorzien in een herziening in het geval van vernietiging van activa, wanneer de verkrijging ervan geheel of gedeeltelijk onbetaald is gebleven?

4) Dient artikel 185, leden 1 en 2, van [de] richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling zoals die van de artikelen 79, lid 3, en 80, lid 2, punt 1, [ZDDS], die in herziening van de toegepaste aftrek voorziet in het geval van vernietiging van activa die werden verkregen met volledige betaling van de hoofdsom en de in rekening gebrachte belasting, en die het achterwege blijven van herziening afhankelijk stelt van een andere voorwaarde dan de betaling?

5) Dient artikel 185, lid 2, van [de] richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat het herziening van de aftrek uitsluit ingeval een gebouwencomplex wordt gesloopt met als enig doel op die plaats een nieuw, moderner gebouwencomplex tot stand te brengen dat dezelfde bestemming als het gesloopte complex heeft en dat handelingen meebrengt die voor aftrek van voorbelasting in aanmerking komen?"

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *De tweede vraag*

25 Met zijn tweede vraag, die als eerste moet worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185, lid 1, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat vernietiging, als in het hoofdgeding aan de orde, van meerdere gebouwen bestemd voor het opwekken van energie en hun vervanging door modernere gebouwen met dezelfde bestemming, moeten worden beschouwd als een na de btw-aangifte ingetreden wijziging van de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de als voorbelasting afgetrokken btw in aanmerking zijn genomen, en derhalve een verplichting meebrengen om deze aftrek te herzien.

26 Voor de beantwoording van deze vraag dient vooraf te worden opgemerkt dat de toepasselijke regeling voor het ontstaan van een eventueel recht van de belastingdienst om herziening door een belastingplichtige te eisen, met inbegrip van de herziening van aftrek voor investeringsgoederen, is opgenomen in de artikelen 184 tot en met 186 van de richtlijn.

27 Bovendien zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de richtlijn tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel beoogt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Uit artikel 168 van de richtlijn vloeit voort dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken voor zover hij de goederen en diensten voor belaste handelingen gebruikt. Dit recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, zijnde het tijdstip waarop de goederen worden geleverd (zie arrest Klub, reeds aangehaald, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Met betrekking tot de mogelijke gevolgen voor deze aftrek van gebeurtenissen die zich na dat tijdstip hebben voorgedaan, volgt uit de rechtspraak dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, die onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van deze richtlijn moeten worden verricht (zie in die zin arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Het herzieningsmechanisme dat in deze artikelen van de richtlijn is neergelegd, maakt namelijk integrerend deel uit van de bij de richtlijn vastgestelde btw-regeling.

31 De in de richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn dus een nauw en

rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (zie arrest Centralan Property, reeds aangehaald, punt 57).

32 Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in artikel 185, lid 1, van de richtlijn het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid moet plaatsvinden als zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen.

33 In deze omstandigheden rijst de vraag of in een zaak als in het hoofdgeding, waar onroerende goederen zijn gesloopt in het kader van de modernisering van een thermische centrale en met het oog op de voortzetting van economische activiteiten die bestaan in het opwekken van energie, sprake is van wijzigingen in de zin van artikel 185, lid 1, van de richtlijn, en of dientengevolge de herzieningsregeling van toepassing is.

34 In een situatie als in het hoofdgeding aan de orde verbreekt de vervanging van verouderde structuren door modernere gebouwen met dezelfde functie en derhalve het gebruik daarvan voor belastbare handelingen geenszins het rechtstreekse verband tussen de verwerving van de betrokken gebouwen enerzijds en de economische activiteiten die de belastingplichtige naderhand verricht anderzijds. De verwerving van de litigieuze onroerende goederen en de daaropvolgende sloop met het oog op hun modernisering kunnen derhalve worden beschouwd als een reeks met elkaar verbonden handelingen met als doel het verrichten van belastbare handelingen, op dezelfde voet als de aankoop van nieuwe onroerende goederen en het rechtstreekse gebruik daarvan.

35 Dit ligt te meer voor de hand in omstandigheden waarin de verworven gebouwen slechts gedeeltelijk zijn gesloopt, nieuwe gebouwen zijn opgericht op dezelfde, tevoren verworven terreinen en afval afkomstig van de gesloopte oude gebouwen is verkocht en deze verkoophandelingen overigens belastbare handelingen waren.

36 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 185, lid 1, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat vernietiging, als in het hoofdgeding aan de orde, van meerdere gebouwen bestemd voor het opwekken van energie en hun vervanging door modernere gebouwen met dezelfde bestemming, geen na de btw-aangifte ingetreden wijziging vormen van de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de als voorbelasting afgetrokken btw in aanmerking zijn genomen, en derhalve geen verplichting meebrengen om deze aftrek te herzien.

37 Gelet op het antwoord op de tweede vraag, dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding de mogelijkheid van wijziging van de elementen die voor de btw relevant zijn uitsluit, hoeven de overige vragen niet te worden beantwoord.

## **Kosten**

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat vernietiging, als in het hoofdgeding aan de orde, van meerdere gebouwen bestemd voor het opwekken van energie en hun vervanging door modernere**

**gebouwen met dezelfde bestemming, geen na de btw-aangifte ingetreden wijziging vormen van de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de als voorbelasting afgetrokken btw in aanmerking zijn genomen, en derhalve geen verplichting meebrengen om deze aftrek te herzien.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Bulgaars.