

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

4 oktober 2012 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Herziening – Diefstal van goederen”

In zaak C-550/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Varna (Bulgarije) bij beslissing van 24 oktober 2011, ingekomen bij het Hof op 2 november 2011, in de procedure

PIGI – Pavleta Dimova ET

tegen

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Malenovský, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur) en E. Juhász, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Zlateva als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en Y. Atanasov als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

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 PIGI – Pavleta Dimova ET (hierna: „PIGI”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwisting en beheer van de tenuitvoerlegging”, voor de stad Varna, van het centrale bestuur van het nationale agentschap voor openbare inkomsten; hierna: „Direktor”) betreffende de herziening van aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

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 waarmee 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 preciseert 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 Volgens artikel 186 van de richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

Bulgaars recht

8 De Republiek Bulgarije heeft de richtlijn omgezet in haar nationaal recht bij de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), die van kracht is sinds 1 januari 2007.

9 Herziening van het uitgeoefende recht op btw-af trek is met name geregeld in artikel 79 van de ZDDS, dat bepaalt:

„[...]

(3) Elke geregistreerde persoon die de op door hem geproduceerde, gekochte, verkregen of ingevoerde goederen toegepaste btw geheel of gedeeltelijk heeft afgetrokken, dient het bedrag van de door hem verrichte aftrek van voorbelasting te verrekenen en te betalen, wanneer de goederen vernietigd zijn, is vastgesteld dat hoeveelheden ervan ontbreken, of wanneer de goederen als afval zijn uitgesorteerd of hun bestemming is gewijzigd en de nieuwe bestemming geen recht op aftrek van btw meer geeft.

(4) De herziening [...] dient te worden verricht in het belastingtijdvak waarin de desbetreffende omstandigheden zich hebben voorgedaan. Over deze herziening wordt een verslag opgesteld [...].

[...]

(6) [...] de belastingplichtige is belasting verschuldigd voor de goederen en diensten die volgens de wet op de vennootschapsbelasting investeringsgoederen zijn [...]”

10 Artikel 80 van de ZDDS voorziet in volgende beperkingen van herzieningen:

„[...]

(2) In de volgende gevallen vinden geen herzieningen overeenkomstig artikel 79, lid 3, plaats:

1. door overmacht veroorzaakte vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of verwerking ervan tot afval, alsmede in het geval van vernietiging van volgens de wet op de accijnsbelastingen en de belastingentrepots onder toezicht van het bestuur geplaatste accijnsproducten;

2. door defect of ongeval veroorzaakte vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of verwerking ervan tot afval, waarvan de betrokken persoon kan bewijzen dat zij niet door zijn schuld zijn veroorzaakt;

[...]

4. technische gebreken, binnen de limieten die voor de betrokken productie of werkzaamheid worden toegestaan door de technische documentatie;

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

6. uit de boeken schrappen van investeringsgoederen in de zin van de wet op de bedrijfsboekhouding, wanneer hun balanswaarde onder 10 procent van hun aanschaffingskosten ligt.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 PIGI is een eenpersoonsonderneming naar Bulgaars recht die wordt vertegenwoordigd door Dimova en is onder meer actief op het gebied van de vervaardiging, inkoop en commercialisering in binnen- en buitenland van landbouwproducten, de productie en verkoop van alcoholvrije en alcoholhoudende dranken en de handel in levensmiddelen.

12 Na een fiscale controle betreffende het tijdvak van 1 augustus 2005 tot en met 30 september 2010 heeft de dienst Invordering van de regionale directie van het nationale agentschap voor openbare inkomsten van de stad Varna in oktober 2010 een herziening van de voor januari 2007 te betalen btw vastgesteld. Deze herziening is bevestigd bij een naheffingsaanslag van 14 januari 2011, volgens welke PIGI voor die maand een bedrag van 1 283,43 BGN diende te betalen, vermeerderd met 656,04 BGN rente.

13 Verzoekster in het hoofdgeding heeft dienaangaande ten aanzien van deze dienst aangevoerd dat de goederen (verpakte waren en sigaretten) waarop de naheffingsaanslag betrekking had, op 3 januari 2007 in haar bedrijfsruimten waren gestolen. Volgens de boekhouding van PIGI hadden de gestolen producten een totale waarde van 6 417,16 BGN.

14 Met het oog op het bewijs van deze diefstal is een klacht tegen onbekenden ingediend bij de regionale politierechtbank van de stad Dobrich. De Officier van justitie te Dobrich heeft bij beschikking van 26 maart 2007 besloten de klacht niet verder te behandelen, daar de dader niet kon worden opgespoord. De stukken houdende aanwijzingen betreffende de strafbare handeling werden overgemaakt aan de met de leiding van het onderzoek belaste Officier van politie, teneinde de opsporing van de dader voort te zetten.

15 De dienst Invordering van de regionale directie van het nationale agentschap voor openbare inkomsten van de stad Varna stelde zich evenwel op het standpunt dat PIGI voor de periode waarin de diefstal van de goederen had plaatsgevonden, volgens artikel 79, lid 3, van de ZDDS btw verschuldigd was ten belope van het bedrag van de afgetrokken voorbelasting. Deze dienst verwees daarbij naar de voorwaarden die bij artikel 80 van de ZDDS zijn gesteld, wat de gevallen betreft waarin de belastingplichtige niet verplicht is om het bedrag van afgetrokken voorbelasting die op de verdwenen goederen drukte, te herzien. Een van deze voorwaarden betreft overmacht. In casu bestond er volgens die dienst echter een reden voor herziening, aangezien verzoekster in het hoofdgeding btw had moeten betalen ten bedrage van de aftrek die door haar was toegepast bij de verkrijging van de ontbrekende goederen.

16 PIGI heeft vervolgens bezwaar ingediend bij de Direktor op grond dat de goederen waren verdwenen door diefstal, zodat deze verdwijning te wijten was aan overmacht die zij niet had kunnen voorzien. Zij diende haars inziens dan ook geen herziening te verrichten.

17 De Direktor heeft bij besluit van 22 maart 2011 dit bezwaar afgewezen, aangezien hij van mening was dat herziening van de eerder verrichte btw-aftrek niet was uitgesloten in geval van diefstal.

18 PIGI heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen dit besluit tot afwijzing van haar bezwaar. Inzonderheid stelt verzoekster in het hoofdgeding dat, aangezien de goederen zijn verdwenen door diefstal, de Direktor de bepalingen betreffende herziening van de afgetrokken voorbelasting niet had mogen toepassen. PIGI benadrukt dat het om een geval van overmacht gaat dat zij noch had kunnen voorzien, noch had kunnen voorkomen.

19 In die omstandigheden heeft de Administrativen sad – Varna de behandeling van de zaak

geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) In welke omstandigheden mag worden aangenomen dat men te maken heeft met een ‚naar behoren bewezen en aangetoonde diefstal’ in de zin van artikel 185, lid 2, van [de richtlijn], en is het daarbij vereist dat de identiteit van de dader [van de diefstal] is vastgesteld en dat deze reeds bij een in kracht van gewijsde gegane uitspraak is veroordeeld?
- 2) Naargelang het antwoord op de eerste vraag: omvat het begrip ‚naar behoren bewezen en aangetoonde diefstal’ in de zin van artikel 185, lid 2, van [de richtlijn] een geval als dit in het hoofdgeding, waarbij een gerechtelijk vooronderzoek tegen de onbekende dader wegens diefstal is ingeleid, de voor inkomsten bevoegde instantie deze omstandigheid niet betwist en op basis van deze omstandigheid wordt aangenomen dat een bepaalde hoeveelheid goederen ontbreekt?
- 3) Zijn nationale wettelijke bepalingen, zoals artikel 79, lid 3, en artikel 80, lid 2, van de ZDDS, alsmede een belastingpraktijk als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, die een verplichting tot herziening opleggen van de aftrek die is toegepast bij de verkrijging van goederen die later worden gestolen, gelet op artikel 185, lid 2, van [de richtlijn] toelaatbaar, hoewel de staat geen gebruik heeft gemaakt van de hem geboden mogelijkheid om uitdrukkelijk te voorzien in herziening van de aftrek bij diefstal?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185, lid 2, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen nationale fiscale bepalingen als die welke zijn opgenomen in de artikelen 79 en 80 van de ZDDS die, wanneer wordt vastgesteld dat aan btw onderworpen goederen ontbreken, herziening eisen van de aftrek van de voorbelasting die is verricht bij de aankoop van deze goederen ingeval de belastingplichtige het slachtoffer is van een diefstal van die goederen en de dader niet is geïdentificeerd.

21 Ter beantwoording van deze vragen moet er vooraf aan worden herinnerd dat de aftrekregeling van de btw-richtlijn tot doel heeft, de ondernemer volledig te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, 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).

22 Uit artikel 168 van de richtlijn volgt 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. Dit recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, te weten op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd (zie arrest Klub, reeds aangehaald, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Het beslissende criterium voor de aftrekbaarheid van voorbelasting is bijgevolg het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen. Dit gebruik is immers bepalend voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen, welke moeten worden verricht onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de richtlijn (zie arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Het herzieningsmechanisme waarin voornoemde artikelen van de richtlijn voorzien, maakt

namelijk integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling.

25 In dit verband moet worden onderstreept dat de in de richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben, 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 deze richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor nadien belaste handelingen (zie arrest *Centralan Property*, reeds aangehaald, punt 57).

26 Wat het ontstaan van de verplichting tot herziening van eerder afgetrokken btw betreft, hanteert artikel 185, lid 1, van de richtlijn het beginsel dat een dergelijke herziening met name plaats moet vinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek.

27 Aangezien een gestolen goed door de belastingplichtige niet meer kan worden gebruikt voor later belaste handelingen, vormt diefstal een dergelijke wijziging die in beginsel tot herziening van het uitgeoefende recht op aftrek van de voorbelasting leidt.

28 In afwijking van het beginsel dat in artikel 185, lid 1, van de richtlijn is vastgesteld, bepaalt lid 2, eerste alinea, van dit artikel evenwel dat geen herziening plaatsvindt in geval van – onder meer – „naar behoren bewezen [...] diefstal”. Volgens de tweede alinea van dit lid is deze afwijking facultatief van aard.

29 Hieruit volgt dat de lidstaten in de herziening van de verrichte aftrek van voorbelasting kunnen voorzien voor alle gevallen van diefstal van goederen waarvoor het recht op aftrek van btw is uitgeoefend, los van de vraag of de omstandigheden van de diefstal al dan niet volledig zijn opgehelderd.

30 Aangezien de Republiek Bulgarije gebruik heeft gemaakt van de bij artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn geboden mogelijkheid, hoefde de in het hoofdgeding optredende belastingdienst in die omstandigheden niet na te gaan of de betrokken diefstal, waarvan de dader noch geïdentificeerd noch veroordeeld was, „naar behoren bewezen” was. Overeenkomstig die bepaling voorziet de nationale belastingregeling immers in herziening van de afgetrokken voorbelasting in geval van diefstal, ongeacht de concrete omstandigheden waarin die heeft plaatsgevonden.

31 In het kader van de opmerkingen die bij het Hof zijn ingediend, is verwezen naar het feit dat het begrip „diefstal” niet uitdrukkelijk is vermeld in de nationale belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is, aangezien daarin sprake is van gevallen waarin „is vastgesteld dat hoeveelheden [goederen] ontbreken”, als reden voor herziening van de afgetrokken voorbelasting.

32 Dienaangaande zij opgemerkt dat de lidstaten die gebruikmaken van de hun bij artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn geboden mogelijkheid, in hun interne belastingwetgeving bewoordingen kunnen hanteren die niet identiek zijn aan die welke in de machtigingsbepaling van de richtlijn zijn gebruikt, voor zover deze bewoordingen met de door de richtlijn nagestreefde doelstelling overeenstemmen.

33 Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijn verleende bevoegdheid de wetgevingstechniek mogen kiezen die hun het meest geschikt lijkt. Zij kunnen zich met name ertoe beperken in hun nationale belastingwetgeving de in de richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen (zie in die zin arrest van 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Jurispr. blz. I-

4629, punt 56).

34 Aangezien het begrip „diefstal” in principe tot het strafrecht behoort, kunnen de lidstaten bewoordingen gebruiken die hun in het kader van de belastingregeling die ertoe strekt, een bepaling van het recht van de Unie op het gebied van herziening van btw uit te voeren, geschikter lijken.

35 Voor zover diefstal tot het „ontbreken” van de betrokken goederen leidt, zodat deze niet meer voor nadien belaste handelingen kunnen worden gebruikt, moeten de nationale belastingregeling en de toepassing ervan door het bevoegde bestuur dan ook worden geacht, een juiste toepassing te geven aan artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn.

36 Uit de bij het Hof ingediende opmerkingen blijkt dat, ook op grond van andere bepalingen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling, met name geen herziening van de verrichte aftrek van voorbelasting plaatsvindt in geval van „ontbrekende hoeveelheden goederen” veroorzaakt „door overmacht”. Derhalve hoeft er slechts op te worden gewezen dat, rekening houdend met de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter in het hoofdgeding, daarvan geen sprake is in de onderhavige zaak.

37 In die omstandigheden moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 185, lid 2, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen nationale fiscale bepalingen als die welke zijn opgenomen in de artikelen 79 en 80 van de ZDDS die, wanneer wordt vastgesteld dat aan btw onderworpen goederen ontbreken, herziening eisen van de bij de aankoop van deze goederen verrichte aftrek van voorbelasting ingeval de belastingplichtige het slachtoffer is van diefstal van die goederen en de dader niet is geïdentificeerd.

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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 185, lid 2, 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 het zich niet verzet tegen nationale fiscale bepalingen als die welke zijn opgenomen in de artikelen 79 en 80 van de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) die, wanneer wordt vastgesteld dat aan btw onderworpen goederen ontbreken, herziening eisen van de bij de aankoop van deze goederen verrichte aftrek van voorbelasting ingeval de belastingplichtige het slachtoffer is van diefstal van die goederen en de dader niet is geïdentificeerd.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.