

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

14 september 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 26, lid 1, onder b), en artikelen 168 en 176 – Aftrek van de voorbelasting – Diensten voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde toebehorend onroerend goed – Gebruik van de diensten door de derde en door de belastingplichtige – Om niet verrichten van de dienst voor de derde – Boeken van de voor de verrichte diensten ontstane kosten als algemene kosten van de belastingplichtige – Bepaling van het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit van de belastingplichtige”

In zaak C-132/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 8 december 2015, ingekomen bij het Hof op 1 maart 2016, in de procedure

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

tegen

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 december 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, vertegenwoordigd door I. Kirova als gemachtigde,
- „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, vertegenwoordigd door T. Todorov en Z. Naumov, advokati,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door M. Georgieva en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, G. Koleva en D.

Roussanov als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 april 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 26, lid 1, en de artikelen 168 en 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directeur van de directie betwistingen in belasting- en socialeverzekeringzaken te Sofia, Bulgarije) en „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (hierna: „Iberdrola”) over twee aan Iberdrola gerichte naheffingsaanslagen betreffende het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die als voorbelasting is voldaan.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 26 van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

[...]

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

2. De lidstaten kunnen van lid 1 afwijken, mits deze afwijking niet tot verstoring van de mededinging leidt.”

4 Artikel 168 van deze richtlijn luidt:

„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 In artikel 176 van deze richtlijn wordt bepaald:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving [...], voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.”

Bulgaars recht

6 Artikel 68 van Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde, DV nr. 63, van 4 augustus 2006), in de versie van toepassing op het hoofdgeding (hierna: „ZDDS”), bepaalt in lid 1:

„Het belastingkrediet is het belastingbedrag dat een geregistreeerde belastingplichtige op de krachtens deze wet door hem verschuldigde belasting in aftrek kan brengen voor:

1) bij een belastbare goederenlevering of dienstverlening ontvangen goederen of diensten;

[...]”

7 Artikel 69, lid 1, ZDDS luidt:

„Wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor belastbare handelingen die worden verricht door een geregistreeerde belastingplichtige, heeft deze het recht het volgende af te trekken:

1) de belasting over de goederen of diensten die, naargelang van het geval, de leverancier of de dienstverrichter, die eveneens een overeenkomstig deze wet geregistreeerde belastingplichtige is, aan hem heeft geleverd respectievelijk te zijnen behoeve heeft verricht dan wel aan hem dient te leveren of te zijnen behoeve dient te verrichten.

[...]”

8 Artikel 70 ZDDS bepaalt:

„1. Ook al zijn de voorwaarden van artikel 69 of van artikel 74 vervuld, er bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting wanneer:

[...]

2) de goederen of diensten voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige bestemd zijn;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 De gemeente Tsarevo (Bulgarije) heeft als bouwheer een bouwvergunning voor het herstel van een pompstation voor afvalwater van een op haar grondgebied gelegen vakantiedorp verkregen.

10 Iberdrola is een privé-investeerder die verschillende terreinen in dat vakantiedorp heeft gekocht teneinde er gebouwen met ongeveer 300 vakantieappartementen te bouwen. Voor publieke dienstruimtes, parkeerplaatsen en vrij toegankelijke voorzieningen zijn ook bouwvergunningen afgegeven.

11 Iberdrola heeft met de gemeente Tsarevo een overeenkomst inzake het herstel van het pompstation voor afvalwater middels bouw- of verbouwingswerkzaamheden aan dit station

gesloten en heeft hiervoor een beroep gedaan op een derde vennootschap.

12 Na voltooiing van de werkzaamheden zullen de gebouwen die Iberdrola in het vakantiedorp van plan is te bouwen op het pompstation kunnen worden aangesloten. De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) vermeldt het advies van een deskundige waaruit blijkt dat de aansluiting zonder dat herstel onmogelijk zou zijn omdat de bestaande leidingen ongeschikt zijn.

13 De uitgaven die op de factuur voor het herstel van het pompstation zijn vermeld, zijn in de boekhouding van Iberdrola onder „vooraf vastgestelde uitgaven” geboekt als kosten voor de verwerving van materiële activa, en in haar resultatenrekening opgenomen als voorraden voor 2009 en 2010. Volgens de deskundige bestaat er een verband tussen de op de factuur vermelde verrichtingen en de goederen en diensten die Iberdrola na de bouw van de vergunde gebouwen op haar terreinen moet leveren en verrichten.

14 De belastingdienst heeft geoordeeld dat Iberdrola geen recht had op aftrek van de voorbelasting voor een bedrag van 147 635 Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 74 284 EUR) en heeft haar een naheffingsaanslag en een wijzigingsaanslag gestuurd.

15 De Administrativen sad Sofia – grad (bestuursrechter Sofia, Bulgarije) heeft die aanslagen echter nietig verklaard. Hij heeft geoordeeld dat de gemeente Tsarevo om niet een dienstverrichting bestaande in de uitvoering van herstelwerkzaamheden aan het pompstation heeft genoten. Dat de verrichting om niet was, rechtvaardigde volgens hem echter niet de toepassing van artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS, aangezien die werkzaamheden zouden worden gebruikt in het kader van de economische activiteit van Iberdrola, te weten de aansluiting op het pompstation van de gebouwen waarvoor een bouwvergunning was afgegeven. Opdat het recht op aftrek van voorbelasting voor de verrichting van diensten wordt toegekend, moeten de daarvoor gedane uitgaven volgens deze rechter deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en een bestanddeel van de prijs van de diensten zijn. Of de uitgevoerde werkzaamheden een goed van de gemeente betreffen, zou daarbij van geen belang zijn.

16 De verwijzende rechter vermeldt twee arresten van het Hof in zaken waarin artikel 70, lid 2, ZDDS ook aan de orde was, te weten het arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97), en het arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Deze rechter geeft echter aan dat die arresten tot verschillende uitleggingen door de nationale rechters hebben geleid.

17 Volgens sommige rechters staat de omstandigheid dat het bouwwerk eigendom van de gemeente is en dus niet tot de activa van de onderneming behoort, naast het feit dat de werkzaamheden om niet zijn uitgevoerd, in de weg aan aftrek van de voorbelasting. Volgens andere rechters geeft boeking van de kosten voor de werkzaamheden als algemene kosten van de onderneming en het gebruik van het pompstation in het kader van de economische activiteit van de onderneming wel recht op aftrek.

18 De verwijzende rechter geeft bovendien aan dat volgens de nationale bepaling die aan de orde is in het hoofdgeding, de omstandigheid dat een dienst om niet wordt verricht op zich voldoende is om het recht op aftrek van voorbelasting niet toe te kennen, en dit los van de vraag of de betrokken diensten in het kader van de economische activiteit van de ontvanger van de diensten worden gebruikt dan wel voor andere doeleinden dan bedrijfsdoeleinden. Die rechter onderstreept echter het verschil met artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, dat de weigering van het recht op aftrek aan de dubbele voorwaarde onderwerpt dat de diensten om niet zijn verricht en dat zij worden gebruikt voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

19 Tegen deze achtergrond heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staan artikel 26, lid 1, onder b), artikel 168, onder a), en artikel 176 van richtlijn 2006/112[...] in de weg aan een nationale bepaling als artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS, die het recht op aftrek van voorbelasting over diensten voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, welke diensten ten behoeve van zowel de ontvanger van de dienst als de derde worden verricht, enkel en alleen beperkt op grond dat de derde het resultaat van deze diensten om niet verkrijgt, zonder dat in aanmerking wordt genomen dat die diensten voor de economische activiteit van de belastingplichtige ontvanger ervan zullen worden gebruikt?

2) Staan artikel 26, lid 1, onder b), artikel 168, onder a), en artikel 176 van richtlijn 2006/112[...] in de weg aan een belastingpraktijk volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting over diensten wordt geweigerd wanneer de uitgaven voor de verrichting ervan werden geboekt als bestanddeel van de algemene uitgaven van de belastingplichtige op grond dat de uitgaven in kwestie werden gedaan voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, zonder dat in aanmerking wordt genomen dat dit onroerend goed ook door de ontvanger van de bouwdiensten zal worden gebruikt voor zijn economische activiteit?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 Vooraf zij erop gewezen dat het hoofdgeding en de door de verwijzende rechter gestelde vragen betrekking hebben op de draagwijdte van het recht op aftrek als bedoeld in richtlijn 2006/112, meer in het bijzonder in artikel 168, onder a), van die richtlijn.

21 Voor zover de gestelde vragen betrekking hebben op artikel 176 van richtlijn 2006/112 zij eraan herinnerd dat het Hof dit artikel reeds heeft onderzocht in zaken waarin artikel 70 ZDDS aan de orde was (arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punten 71?74, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punten 45?54). Ook al zou artikel 70 ZDDS voorzien in een op de datum van de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie bestaande uitsluiting van het recht op aftrek, op grond van artikel 176 mogen dergelijke uitsluitingen slechts worden gehandhaafd voor zover zij niet voorzien in algemene uitsluitingen van de in richtlijn 2006/112, inzonderheid artikel 168 daarvan, neergelegde aftrekregeling (zie in die zin arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, EU:C:2009:261, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Artikel 26 van richtlijn 2006/112 betreft de belastbaarheid van bepaalde handelingen. Het hoofdgeding betreft echter niet de eventuele belastbaarheid van de levering door de belastingplichtige aan de derde en de daarmee samenhangende verplichting om de erop rustende btw te betalen, maar het recht op aftrek van de voorbelasting die op de door de belastingplichtige voor het verrichten van die dienst gedragen kosten heeft gedrukt.

23 De onderhavige zaak moet dus niet in het licht van dat artikel 26 worden onderzocht.

24 Bijgevolg moet worden geconstateerd dat de verwijzende rechter met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt.

25 Betreffende de vraag of het in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 voorziene recht op aftrek in de weg staat aan een bepaling als artikel 70 ZDDS, zij eraan herinnerd dat dit recht integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel kan niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie in die zin onder meer arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 55, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 25).

26 De aftrekregeling heeft immers tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk voor alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (zie onder meer arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 56, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 26).

27 Uit artikel 168 van richtlijn 2006/112 volgt dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 18).

28 Opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, dient er volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 27).

29 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze laatste en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie onder meer arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 28).

30 Wanneer evenwel door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van belastingheffing in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (zie in die zin onder meer arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 59).

31 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de nationale belastingautoriteiten en rechterlijke instanties in het kader van de bij hen berustende toepassing van het criterium van het rechtstreekse verband, alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in de beschouwing moeten betrekken en alleen rekening moeten houden met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of dat verband bestaat, moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14,

EU:C:2015:712, punt 29).

32 Voor het antwoord op de vraag of in omstandigheden als in het hoofdgeding Iberdrola de voorbelasting die zij voor het herstel van een pompstation voor afvalwater heeft betaald kan aftrekken, moet dus worden bepaald of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen enerzijds die hersteldienst, en anderzijds een in een later stadium door Iberdrola verrichte belaste handeling of de economische activiteit van die vennootschap.

33 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de aansluiting aan het pompstation van de gebouwen die Iberdrola van plan was te bouwen, onmogelijk zou zijn geweest zonder het herstel van dat station, zodat dat herstel noodzakelijk was voor de verwezenlijking van het project en Iberdrola bijgevolg zonder een dergelijk herstel haar economische activiteit niet had kunnen uitoefenen.

34 Dergelijke omstandigheden kunnen het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de dienst bestaande in het herstel van het aan de gemeente Tsarevo toebehorende pompstation voor afvalwater en een door Iberdrola in een later stadium verrichte belaste handeling aantonen, aangezien die dienst kennelijk is verricht om het Iberdrola mogelijk te maken, het onroerendgoedproject dat in het hoofdgeding aan de orde is te verwezenlijken.

35 Als het bestaan van een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband vaststaat – het is aan de verwijzende rechter om dit na te gaan – kan het feit dat die dienst ook ten goede komt aan de gemeente Tsarevo niet rechtvaardigen dat het erop betrekking hebbende recht op aftrek aan Iberdrola wordt ontzegd.

36 Daarbij zal rekening moeten worden gehouden met de omstandigheid dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde hersteldienst in een eerder stadium een bestanddeel van de prijs van een in een later stadium door Iberdrola verrichte belaste handeling is.

37 Daarnaast is het ook aan de verwijzende rechter om na te gaan of die dienst beperkt is gebleven tot hetgeen noodzakelijk was om de aansluiting van de door Iberdrola gebouwde onroerende goederen op het pompstation voor afvalwater in het hoofdgeding te waarborgen, dan wel of hij verder is gegaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk was.

38 In het eerste geval moet de voorbelasting die drukt op het geheel van de kosten voor het herstel van dat pompstation kunnen worden afgetrokken, aangezien die kosten kunnen worden geacht rechtstreeks en onmiddellijk verband te houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige.

39 Zo de werkzaamheden in verband met het herstel van dat pompstation daarentegen verder mochten reiken dan noodzakelijk voor de door Iberdrola opgetrokken gebouwen alleen, zou het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen bedoelde dienst en de in een later stadium door Iberdrola verrichte belaste handeling, de bouw van die onroerende goederen, gedeeltelijk zijn verbroken en zou Iberdrola slechts een recht op aftrek moeten worden toegekend voor de voorbelasting die drukt op het deel van de kosten voor het herstel van het pompstation voor afvalwater in het hoofdgeding dat objectief noodzakelijk was om Iberdrola in staat te stellen haar belaste handelingen te verrichten.

40 In die omstandigheden dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt, voor zover die diensten niet

verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om die belastingplichtige in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten en de kosten ervan zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), 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 een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt, voor zover die diensten niet verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om die belastingplichtige in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten en de kosten ervan zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.