

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

27 juni 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Levering van een onroerend goed vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie – Nietigheid van de verkoopovereenkomst vastgesteld na de toetreding – Verplichting tot herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek – Uitlegging – Bevoegdheid van het Hof”

In zaak C-364/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Varna (bestuursrechter Varna, Bulgarije) bij beslissing van 7 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 13 juni 2017, in de procedure

„Varna Holideis” EOOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. G. Fernlund, kamerpresident, J. C. Bonichot (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- „Varna Holideis” EOOD, vertegenwoordigd door M. Popov, advocat,
- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Petkov als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en T. Mitova als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, P. Mihaylova en F. Clotuche-Duvieusart 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 de artikelen 90 en 185 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Varna Holideis” EOOD en de Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en tenuitvoerlegging in belasting- en socialezekerheidszaken”, voor de stad Varna, van het centrale bestuur van het nationale agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije) over de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die deze vennootschap als voorbelasting had voldaan over de aankoop een onroerend goed dat als hotel wordt geëxploiteerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.”

4 Artikel 90 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

5 Artikel 179 van deze richtlijn luidt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

[...]”

6 Artikel 184 van deze richtlijn bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

7 Artikel 185 van diezelfde richtlijn luidt:

„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 de in artikel 16 bedoelde 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.”

8 Artikel 186 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Bulgaars recht

9 Artikel 78 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), in werking getreden op 1 januari 2007, bepaalt:

„1) De belastingplichtige is bij wijziging van de maatstaf van heffing, ongedaanmaking van een handeling of wijziging van de aard van een handeling gehouden tot herziening van het bedrag van de voorbelasting waarvan aftrek is gevraagd.

2) De herziening geschiedt in het belastingtijdvak waarin de in lid 1 bedoelde wijzigingen hebben plaatsvonden, door middel van registratie in het inkoopboek en in de belastingaangifte over het overeenkomstige belastingtijdvak van het in artikel 115 bedoelde document of het in artikel 116 nieuwe herzieningsdocument.”

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 De vennootschap Varna Holideis, gevestigd te Varna (Bulgarije), heeft in de loop van december 2004 een onroerend goed aangekocht dat zij als hotel zou exploiteren in dezelfde stad. Bij arrest van 12 februari 2015 (nr. 201), dat op diezelfde dag definitief is geworden, heeft de Varhoven kasatsionen sad (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Bulgarije) de nietigheid van de verkoop van dat onroerend goed vastgesteld. Die rechterlijke instantie heeft derhalve Varna Holideis gelast dat onroerend goed aan de verkoper terug te geven en de verkoper gelast de verkoopprijs terug te betalen.

11 Om aan dat arrest uitvoering te geven, heeft de verkoper creditnota's aan Varna Holideis toegezonden. Varna Holideis heeft gemeld dat zij deze nota's weigerde, en op de datum van uitspraak van de verwijzingsbeslissing door de Administrativen sad – Varna (bestuursrechter Varna, Bulgarije), op 7 juni 2017, had zij het betrokken onroerend goed nog niet doen schrappen in het kadaster.

12 Gelet op het arrest van de Varhoven kasatsionen sad van 12 februari 2015 (nr. 201) heeft de Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (regionale directie van het nationale agentschap voor overheidsinkomsten van Varna, Bulgarije) een naheffingsaanslag voor februari 2015 opgelegd met het oog op herziening van het bedrag aan voorbelasting dat Varna Holideis had afgetrokken over de aankoop van dat onroerend goed in 2004. Deze naheffingsaanslag werd bevestigd bij een besluit van de directeur van de directie „Betwistingen en

tenuitvoerlegging in belasting- en socialezekerheidszaken”, voor de stad Varna, van het centrale bestuur van het nationale agentschap voor overheidsinkomsten. Uit dat besluit blijkt dat de herziening van de btw nadat de nietigheid van een handeling is vastgesteld, weliswaar niet uitdrukkelijk in het Bulgaarse recht is geregeld, maar dat de bepalingen van dit recht inzake ongedaanmaking van een handeling naar analogie kunnen worden toegepast, in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit.

13 In het kader van haar beroep bij de verwijzende rechter betwist Varna Holideis de betrokken btw-aftrek te moeten herzien. Zij is van mening dat het Bulgaarse recht voorziet in een herziening van de btw in het geval van ongedaanmaking, maar niet in het geval van nietigverklaring. Het eerste van deze twee begrippen ziet op de situatie waarin een schuldeiser met terugwerkende kracht een levering annuleert, terwijl het tweede begrip een situatie betreft waarin een handeling van meet af aan nooit rechtsgevolgen heeft kunnen sorteren. In het Bulgaarse belastingrecht is het laatste geval niet geregeld.

14 De verwijzende rechter merkt in dit verband op dat de nietigverklaring van een handeling door een rechterlijke beslissing kan worden beschouwd als een wijziging van de elementen die in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het bedrag van de aftrek, in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn. Deze rechter is evenwel van oordeel dat de nietigheid van een handeling ook kan betekenen dat er geen sprake is geweest van een levering in de zin van de btw-richtlijn en dat derhalve nooit btw verschuldigd is geworden. In dat geval zou geen herziening van de btw-aftrek geboden zijn, maar zou het recht op btw-aftrek moeten worden geweigerd.

15 Bij gebreke van een uitdrukkelijke bepaling in het Bulgaarse recht dient de btw-richtlijn rechtstreeks te worden toegepast teneinde te bepalen wat de belastingrechtelijke gevolgen zijn van de nietigheid van de verkoop. Ingeval deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de nietigheid van een handeling grond is voor herziening van de aftrek van de voldane voorbelasting, moet immers worden onderzocht of de toepasselijke bepalingen van deze richtlijn rechtstreeks van toepassing zijn. Indien geen herziening plaatsvindt, bestaat namelijk het gevaar dat btw-inkomsten verloren gaan, aangezien de verkoper de prijs van het verkochte goed aan de koper heeft terugbetaald, samen met de door de koper betaalde btw, terwijl diezelfde koper de door hem zelf toegepaste btw-aftrek zou kunnen behouden.

16 Tegen deze achtergrond heeft de Administrativen sad – Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen artikel 90, lid 1, en artikel 185, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat herziening van de op een levering toegepaste aftrek van voorbelasting ook geboden is in een geval als in het hoofdgeding, waarin de rechtshandeling waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting werd uitgeoefend, door een onherroepelijke rechterlijke uitspraak nietig is verklaard, of moet gelet op de definitie in artikel 14, lid 1, van [de btw-richtlijn] in een dergelijk geval ervan worden uitgegaan dat geen sprake is van een levering en dat de belasting van meet af aan niet verschuldigd is geworden?

2) Dient artikel 185, leden 1 en 2, van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat bij gebreke van een nationale regeling inzake herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting in geval van nietigverklaring van een rechtshandeling door een rechter de herziening middels rechtstreekse toepassing van artikel 90, lid 1, van de richtlijn kan geschieden?”

Bevoegdheid van het Hof

17 Volgens vaste rechtspraak is het Hof uitsluitend bevoegd om het Unierecht uit te leggen, wat de toepassing ervan in een nieuwe lidstaat betreft, vanaf de datum van de toetreding van die

staat tot de Europese Unie (beschikking van 11 mei 2017, Exmitiani, C?286/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:368, punt 12).

18 Hieruit volgt met name dat het Hof niet bevoegd is voor de uitlegging van de Unierichtlijnen inzake de btw wanneer het tijdvak waarin de betrokken belasting in het hoofdgeding wordt ingevorderd, dateert van vóór de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie (beschikking van 11 mei 2017, Exmitiani, C?286/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:368, punt 13).

19 Volgens de verwijzingsbeslissing heeft Varna Holideis in december 2004, en dus vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie op 1 januari 2007, een onroerend goed gekocht om het in Varna als hotel te exploiteren.

20 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (arrest van 7 maart 2013, Efir, C?19/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:148, punt 31).

21 In de veronderstelling dat de levering van het onroerend goed in het hoofdgeding geregeld is door voorschriften als die waarin de btw-richtlijn voorziet, is deze levering dus verricht en is de btw dus verschuldigd geworden vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie.

22 Het in de btw-richtlijn voorziene recht op aftrek is zowel materieel als temporeel rechtstreeks verbonden met het verschuldigd worden van de btw die verschuldigd is of is voldaan over de in een eerder stadium geleverde goederen of verrichte diensten.

23 Het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, vormt een basisbeginsel van het door de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punten 37 en 39).

24 Volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt het recht op btw-aftrek in beginsel uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C;2018:204, punt 44).

25 Hieruit volgt dat overeenkomstig de rechtspraak die in de punten 17 en 18 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, het Hof niet bevoegd is om te antwoorden op de prejudiciële vragen, voor zover zij betrekking hebben op de verschuldigdheid van de btw en de uitoefening van het recht op aftrek.

26 Aangaande de herziening van de btw-aftrek bepalen de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn onder welke voorwaarden de belastingdienst van een belastingplichtige een herziening kan eisen. Volgens de rechtspraak van het Hof maakt het herzieningsmechanisme waarin die artikelen voorzien, integrerend deel uit van de bij de btw-richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen (arrest van 22 februari 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punt 23).

27 Hoewel de herziening de facto de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet kan wijzigen maar leidt tot een verhoging of een verlaging van de btw die de belastingplichtige gedurende een later

belastingtijdvak verschuldigd is (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 53), neemt dit niet weg dat het herzieningsmechanisme beoogt de in het verleden toegepaste aftrek te corrigeren.

28 Overeenkomstig artikel 184 van de btw-richtlijn moet de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de voorbelasting immers worden herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

29 Uit de gezamenlijke lezing van artikel 184 en artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn komt bovendien naar voren dat wanneer, naar aanleiding van de wijziging van een van de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen om de aftrek te berekenen, herziening noodzakelijk blijkt, de berekening van het bedrag van deze herziening erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met de aftrek die de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden (arrest van 22 februari 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punt 27).

30 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat het bestaan van een element dat dateert van na de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie, dat verband houdt met de omstandigheden van vóór die datum en dat daarvan een gevolg is, op zich niet volstaat opdat het Hof bevoegd zou zijn om te antwoorden op de prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van een richtlijn (beschikking van 11 mei 2011, Semerdzhiev, C?32/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:288, punt 26).

31 Aangezien de herzieningsplicht onlosmakelijk verbonden is met het verschuldigd worden van de btw die in een eerder stadium verschuldigd of voldaan is, en met het daaruit voortvloeiende recht op aftrek, is het ontstaan, na de toetreding van een lidstaat tot de Unie, van omstandigheden waarop deze plicht in beginsel kan worden gestoeld, bijgevolg voor het Hof geen voldoende grond om de btw-richtlijn uit te leggen indien de desbetreffende goederenlevering of dienst vóór deze toetreding is verricht.

32 Hieruit volgt dat het Hof niet bevoegd is om te antwoorden op de door de Administrativen sad – Varna gestelde vragen.

Kosten

33 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie is niet bevoegd om te antwoorden op de vragen die zijn gesteld door de Administrativen sad – Varna (bestuursrechter Varna, Bulgarije).

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.