

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

4 mei 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 185 – Herziening van de aftrek van voorbelasting – Afgedankte goederen – Latere verkoop als afval – Naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging of verwijdering”

In zaak C-127/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 16 februari 2022, ingekomen bij het Hof op 22 februari 2022, in de procedure

„Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD

tegen

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

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J.-C. Bonichot en O. Spineanu-Matei (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: T. Trapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD, vertegenwoordigd door O. P. Hadzhiyski en T. M. Mollahasan, advokati,
- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, vertegenwoordigd door T. Todorov,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova, J. Jokubauskaitė en V. Uher 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 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD (hierna: „BTK”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika” – Sofia (directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialezekerheidszaken” Sofia, Bulgarije) betreffende de beslissing van de inspecteur-generaal inzake belastingen van de Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije) „Grote belastingbetalers en verzekeraars” houdende afwijzing van het verzoek van BTK om teruggaaf van bedragen die zijn betaald in het kader van herzieningen van de oorspronkelijk toegepaste aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (btw), die hij had uitgevoerd wegens de afdanking van verschillende investeringsgoederen en voorraadbestanddelen tussen 2014 en 2017.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 168, onder a), van de btw-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”.

4 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.”

5 Artikel 185 van die 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 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.”

6 Artikel 186 van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten nadere regels vaststellen voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 ervan.

Bulgaars recht

7 De zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 21 juli 2006 (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, blz. 8), in de vanaf 1 januari 2017 geldende versie (hierna: „ZDDS”), bepaalt in artikel 78:

- „1. De in aftrek gebrachte voorbelasting is het bedrag aan belasting dat een belastingplichtige krachtens deze wet heeft afgetrokken in het jaar waarin hij zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend.
2. De btw-plichtige is bij wijziging van de maatstaf van heffing, ongedaanmaking van een levering of wijziging van de aard van een levering gehouden tot herziening van het bedrag van de voorbelasting waarvan aftrek is gevraagd.

[...]”

8 Artikel 79, lid 1, ZDDS bepaalt:

„Elke belastingplichtige die een belastingkrediet ter zake van door hem geproduceerde, verworven of ingevoerde goederen geheel, gedeeltelijk of pro rata het gebruik ervan in het kader van een zelfstandige activiteit in aftrek heeft gebracht, moet een belasting betalen waarvan het bedrag gelijk is aan dat van de in aftrek gebrachte voorbelasting, wanneer de goederen zijn vernietigd, ontbrekende hoeveelheden zijn vastgesteld of goederen als onbruikbaar zijn afgedankt.”

9 Uitzonderingen op of beperkingen van de herziening van in aftrek gebrachte voorbelasting zijn opgenomen in artikel 80 van deze wet, waarvan lid 2 bepaalt:

„Herziening overeenkomstig artikel 79 vindt niet plaats in gevallen van:

1. door overmacht veroorzaakte vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of afdanking ervan, alsmede in gevallen van vernietiging van accijnsproducten die volgens de wet op de accijnsbelastingen en de belastingentrepots onder toezicht van het bestuur zijn geplaatst;
2. vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of afdanking ervan ten gevolge van defecten of ongevallen waarvan de betrokken persoon kan bewijzen dat zij niet aan zijn schuld of die van de gebruiker van de goederen zijn te wijten;
3. ontbrekende hoeveelheden ten gevolge van een verandering van de fysisch-chemische eigenschappen in de gebruikelijke mate, binnen de vastgestelde grenzen voor natuurlijk waardeverlies, en ontbrekende hoeveelheden goederen tijdens de opslag en het vervoer ervan overeenkomstig een wetgevingshandeling of bedrijfsregels en -normen;
4. technologisch afval binnen de toegelaten normen die in de technische documentatie voor iedere productie of werkzaamheid zijn bepaald;
5. afdanking ingevolge verloop van de overeenkomstig de wettelijke vereisten bepaalde houdbaarheidstermijn;
6. afdanking van investeringsgoederen wanneer de boekwaarde ervan minder dan 10 % van de aanschaffingswaarde bedraagt.”

10 Artikel 79, lid 3, en artikel 80, lid 2, van de ZDDS in de vóór 1 januari 2017 geldende versie (hierna: „ZDDS in de eerdere versie”) bevatten bepalingen die vergelijkbaar zijn met die welke respectievelijk in de punten 8 en 9 van dit arrest zijn weergegeven.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 BTK is een vennootschap naar Bulgaars recht die actief is op het gebied van telecommunicatie. Zij is btw-plichtig voor haar activiteiten, die met name bestaan in het verrichten van telecommunicatiediensten. Ten behoeve van haar activiteiten verwerft zij verschillende investeringsgoederen alsmede voor wederverkoop bestemde mobiele communicatietoestellen en diverse apparatuur, die noodzakelijk zijn voor of een aanvulling vormen op het gebruik van de door haar verrichte diensten. De bij die verwervingen betaalde btw wordt in aftrek gebracht.

12 In de periode van oktober 2014 tot en met december 2017 heeft BTK verschillende goederen afgedankt, zoals installaties, apparatuur of toestellen die volgens haar niet langer geschikt waren om te worden gebruikt of verkocht en wel om verschillende redenen, met name omdat zij versleten, defect, verouderd of ongeschikt waren. Deze goederen zijn afgedankt met inachtneming van de toepasselijke nationale regeling. In de praktijk kwam afdanking erop neer dat de betrokken goederen uit de balans van de vennootschap werden verwijderd. Vervolgens zijn die goederen ofwel als afval verkocht aan belastingplichtige derde ondernemingen, ofwel vernietigd of verwijderd.

13 Die afdankingen hebben geleid tot herzieningen waarbij de in aftrek gebrachte voorbelasting over de betrokken goederen is teruggegeven. Deze herzieningen zijn tussen 2014 en 2016 uitgevoerd overeenkomstig artikel 79, lid 3, ZDDS in de eerdere versie, en met ingang van 1 januari 2017 overeenkomstig artikel 79, lid 1, ZDDS.

14 Op 18 januari 2019 heeft BTK verzocht om teruggaaf van de in het kader van die herzieningen betaalde bedragen. Dit verzoek betrof een totaalbedrag van 1 304 090,54 Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 666 770 EUR). Zij heeft daarbij aangevoerd dat artikel 79, lid 1, ZDDS en artikel 79, lid 3, ZDDS in de eerdere versie onverenigbaar waren met artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn.

15 Dit verzoek tot teruggaaf is afgewezen bij besluit van 5 december 2019 van de inspecteur-generaal inzake belastingen van de regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, „Grote belastingbetalers en verzekeraars”. Dit besluit is bevestigd bij besluit van 18 februari 2020 van de directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialezekerheidszaken” in Sofia.

16 Evenzo is het beroep dat BTK tegen dit laatste besluit had ingesteld bij de Administrativen sad Sofia grad (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije), bij vonnis van 18 mei 2021 verworpen. Die rechter heeft opgemerkt dat de afdanking van goederen overeenkomstig artikel 80, lid 2, ZDDS niet tot herziening kan leiden, voor zover een van de voorwaarden van deze bepaling is vervuld, hetgeen niet het geval was.

17 Tegen dit vonnis is hoger beroep ingesteld bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije), de verwijzende rechter.

18 De verwijzende rechter verduidelijkt dat afdanking van goederen erin bestaat dat zij uit de balans worden verwijderd en dat dit begrip in het Bulgaarse recht aldus wordt uitgelegd dat het ziet op activa of voorraadbestanddelen die wegens fysieke slijtage of beschadiging onbruikbaar zijn geworden of ongeschikt zijn geworden voor het gebruik waarvoor zij waren bestemd, of die

verouderd zijn en niet langer kunnen worden gebruikt of verkocht. Hij stelt in wezen vast dat deze uitlegging betekent dat het economische potentieel van de betrokken goederen volledig is uitgeput tijdens het gebruik ervan in het kader van de economische activiteit van de onderneming. Hij maakt in dit verband een vergelijking met de situatie waarin goederen of diensten volledig zijn verbruikt in het kader van de beroepsactiviteit van een belastingplichtige. In die situatie leidt zijns inziens de verdwijning van deze goederen of diensten uit de balans van de belastingplichtige volgens de rechtspraak van het Hof niet tot een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn.

19 Vervolgens wijst de verwijzende rechter erop dat artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn een limitatieve opsomming bevat van de gevallen die, onder voorbehoud van de tweede alinea van dat lid, niet mogen leiden tot herziening van in aftrek gebrachte voorbelasting, en is hij van oordeel dat het bij deze gevallen gaat om situaties waarin een goed niet langer door de belastingplichtige kan worden gebruikt voor latere leveringen wegens gebeurtenissen waarop hij geen vat heeft. De verwijzende rechter beklemtoont dat de in dergelijke gevallen toepasselijke vrijstelling van herziening beoogt te voorkomen dat de belastingplichtige bovenop het economisch verlies ook een fiscaal verlies lijdt.

20 In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat voor de rechtmatigheid van het bij hem bestreden besluit, en dus voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, bepaalde begrippen van artikel 185 van de btw-richtlijn moeten worden verduidelijkt.

21 De verwijzende rechter vraagt zich om te beginnen af wat de eventuele gevolgen zijn van het feit dat in casu afgedankte goederen later als afval zijn verkocht in het kader van belastbare handelingen die echter niet behoren tot de gebruikelijke economische activiteit die BTK als belastingplichtige uitoefent. Vervolgens vraagt hij zich af of afdanking een wijziging vormt in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn, wanneer de betrokken goederen vervolgens zijn vernietigd of verwijderd onder uitsluiting van elk gebruik in het kader van vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. In de overweging dat afdanking mogelijkwerijs een „verlies” in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn vormt, vraagt de verwijzende rechter zich ten slotte af of in dat geval cruciaal is dat het goed objectief gezien is vernietigd, dan wel of tevens is vereist dat dit het gevolg is van gebeurtenissen waarop de belastingplichtige geen vat heeft en die hij niet kon voorzien of voorkomen.

22 In die omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 185, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het afdanken van goederen in de zin van de verwijdering van activa of voorraden uit de balans van de belastingplichtige, op grond dat zij naar verwachting geen economische voordelen meer zullen opleveren (omdat zij bijvoorbeeld versleten, gebrekkig of ongeschikt zijn, of niet meer kunnen worden gebruikt voor het doel waarvoor zij bestemd waren), neerkomt op een wijziging die zich na de btw-aangifte heeft voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek met betrekking tot de btw die reeds bij de aankoop van de betrokken goederen was betaald, hetgeen de verplichting inhoudt om deze aftrek te herzien wanneer de afgedankte goederen [later in het kader van een belastbare levering zijn verkocht]?

2) Moet artikel 185, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het afdanken van goederen in de zin van [de eerste vraag] neerkomt op een wijziging die zich na de btw-aangifte heeft voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek met betrekking tot de btw die reeds bij de aankoop van de goederen was

betaald, wat de verplichting inhoudt om deze aftrek te herzien wanneer de afgedankte goederen vervolgens zijn vernietigd of verwijderd en dat naar behoren is bewezen en aangetoond?

3) Indien de eerste of de tweede vraag, dan wel beide vragen bevestigend worden beantwoord, moet artikel 185, lid 2, van [de btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat het afdanken van goederen onder de bovengenoemde omstandigheden een geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging of verlies van een goed vormt, waarbij geen verplichting ontstaat om de aftrek met betrekking tot de bij de verwerving van de goederen betaalde btw te herzien?

4) Moet artikel 185, lid 2, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat er in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging of verlies van een goed slechts van herziening van de aftrek kan worden afgezien wanneer de vernietiging of het verlies werd veroorzaakt door gebeurtenissen waarop de belastingplichtige geen vat had en die hij niet kon voorzien of voorkomen?

5) Indien de eerste of de tweede vraag, dan wel beide vragen ontkennend worden beantwoord, staat artikel 185, lid 1, van [de btw-richtlijn] dan in de weg aan een nationale regeling als die van respectievelijk artikel 79, lid 3, [ZDDS in de eerdere versie], en artikel 79, lid 1, [ZDDS], die voorziet in de verplichting tot herziening van de in aftrek gebrachte voorbelasting wanneer goederen worden afgedankt, ook al zijn de goederen vervolgens verkocht – wat een belastbare levering van goederen [...] is – dan wel vernietigd of verwijderd en dat naar behoren is bewezen en aangetoond?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Vooraf zij eraan herinnerd dat de regels voor herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek, die in de artikelen 187 tot en met 191 van de btw-richtlijn zijn vastgesteld voor investeringsgoederen, zoals een deel van de goederen die door BTK zouden zijn afgedankt, niet relevant zijn voor het antwoord op de prejudiciële vragen. Deze vragen hebben namelijk betrekking op het ontstaan van een verplichting tot herziening, en niet op de regels voor een eventuele herziening. 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 daarentegen opgenomen in de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Eerste vraag

24 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de afdanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens als afval is verkocht, waarbij btw in rekening is gebracht, gelijkstaat met een „wijziging” in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van deze bepaling.

25 Voor het antwoord op deze vraag moet allereerst in herinnering worden gebracht dat het herzieningsmechanisme dat in de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn is neergelegd, integrerend deel uitmaakt van de bij deze richtlijn vastgestelde regeling voor aftrek van de btw (arrest van 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Wat deze aftrekregeling betreft, vloeit uit artikel 168 van de btw-richtlijn voort dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft en het goed

gebruikt voor zijn belastbare handelingen, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Die aftrekregeling heeft 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 een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits deze in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Wat vervolgens de vraag betreft of de gebeurtenissen die zich na de aftrek hebben voorgedaan, van invloed kunnen zijn op de aftrek, zij eraan herinnerd dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de oorspronkelijk toegepaste aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende tijdvakken (arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 De in de btw-richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben dus 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 de btw. Met genoemde regels beoogt deze richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te behouden tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor nadien belaste handelingen (arrest van 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wat ten slotte het ontstaan van een eventuele verplichting tot herziening van de aftrek van voorbelasting betreft, bevat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn de regel dat een dergelijke herziening met name plaats moet vinden 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.

31 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de betrokken goederen uiteindelijk door de belastingplichtige zijn verkocht in het kader van belastbare handelingen. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat is voldaan aan de voorwaarde die de toepassing en het behoud van het recht op aftrek overeenkomstig de in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak mogelijk maakt, namelijk dat deze goederen zijn gebruikt in het kader van economische activiteiten die aan de btw zijn onderworpen. Deze toepassing en dit behoud zijn overigens noodzakelijk om de fiscale neutraliteit te verzekeren, die het doel vormt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel met de aftrekregeling nastreeft.

32 In dit verband is het irrelevant dat de verkoop van afval niet behoort tot de gebruikelijke economische activiteiten van de belastingplichtige die een dergelijke verkoop verricht, of dat de verkoopwaarde van de betrokken goederen lager is dan de oorspronkelijke waarde ervan, omdat zij als afval zijn verkocht, of dat de oorspronkelijke aard ervan om dezelfde reden is gewijzigd.

33 Volgens de in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak heeft de aftrekregeling namelijk betrekking op alle economische activiteiten van een belastingplichtige, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, voor zover de goederen worden gebruikt in het kader van economische activiteiten die aan de btw zijn onderworpen. Overigens zij opgemerkt dat het Hof bij zijn oordeel dat de aftrek niet hoefde te worden herzien, reeds rekening heeft gehouden met het feit dat afval afkomstig van gebouwen die onder de btw-aftrekregeling waren verworven en vervolgens gedeeltelijk waren gesloopt, in het kader van belastbare

handelingen was doorverkocht (zie in die zin arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 35).

34 Dergelijke omstandigheden kunnen derhalve niet leiden tot verbreking van het nauwe en rechtstreekse verband tussen enerzijds het recht op aftrek van de bij de aankoop van de betrokken goederen betaalde voorbelasting en anderzijds het gebruik ervan voor nadien belaste handelingen in de zin van de rechtspraak die in punt 29 van dit arrest is aangehaald.

35 Uit al deze overwegingen volgt dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de afdanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens als afval is verkocht, waarbij btw in rekening is gebracht, niet gelijkstaat met een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van deze bepaling.

Tweede tot en met vierde vraag

36 Met zijn tweede vraag, alsook met zijn derde en zijn vierde vraag, voor zover deze twee laatste vragen betrekking hebben op vernietigde goederen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 185 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de afdanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens vrijwillig is vernietigd, gelijkstaat met een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn, en zo ja, of de afdanking van dat goed in dergelijke omstandigheden een „naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging” dan wel een „naar behoren bewezen en [aangetoond verlies]” in de zin van artikel 185, lid 2, van die richtlijn vormt, ook al is er geen sprake van een gebeurtenis waarop deze belastingplichtige geen vat had en die hij niet kon voorzien of voorkomen.

37 In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat de vernietiging van een goed noodzakelijkerwijs tot gevolg heeft dat het niet langer kan worden gebruikt in het kader van belaste handelingen (zie naar analogie arrest van 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punt 35).

38 Dit heeft dan ook tot gevolg dat het nauwe en rechtstreekse verband tussen het recht op aftrek van de voorbelasting en het gebruik van het betrokken goed voor nadien belaste handelingen, zoals bedoeld in de rechtspraak die in punt 29 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, wordt verbroken en dus een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn vormt. Dit wordt overigens bevestigd door het feit dat lid 2 van dit artikel vernietiging noemt als een van de mogelijke uitzonderingen op de herzieningsplicht.

39 In de tweede plaats moeten de betekenis en de draagwijdte van de begrippen „vernietiging” en „verlies” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn bij gebreke van een definitie worden bepaald in overeenstemming met hun in de omgangstaal gebruikelijke betekenis, met inachtneming van de context waarin zij worden gebruikt (zie in die zin arrest van 22 april 2021, Austrian Airlines, C?826/19, EU:C:2021:318, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 In de omgangstaal verwijst het begrip „vernietiging” naar de handeling waarbij een voorwerp ingrijpend wordt gewijzigd, waarbij het wordt verwijderd door het te slopen, waarbij het wordt vernietigd. Wanneer het begrip „verlies” betrekking heeft op een goed, verwijst het op zijn beurt naar de situatie waarin iemand een zaak wordt ontnomen waarvan hij de eigendom of het genot

had. Hieruit volgt dat het verlies van een goed niet kan voortvloeien uit een vrijwillige handeling van de eigenaar of bezitter ervan, terwijl dat in geval van vernietiging niet is uitgesloten.

41 Wat de context en de doelstelling van de uitzonderingen van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat een bepaling die in soortgelijke uitzonderingen voorzag, eerder was ingevoegd in artikel 20, lid 1, onder b), van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1). Uit de voorbereidende werkzaamheden van deze laatste bepaling blijkt dat de gemeenschapswetgever het met deze uitzonderingen noodzakelijk achtte om in geval van verdwijning van een goed die tot aftrek van voorbelasting heeft geleid, de herzieningsplicht te beperken tot gevallen van ongerechtvaardigde verdwijning, teneinde te voorkomen dat bovenop het economisch verlies ook een fiscaal verlies kan ontstaan wanneer het bewijs van de vernietiging, het verlies of de diefstal is geleverd.

42 Uit deze aanwijzingen volgt dat de in artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde gevallen van vernietiging, verlies of diefstal gevallen van economisch verlies zijn, maar ook dat overeenkomstig de eerste alinea van deze bepaling naar behoren moet worden bewezen en aangetoond dat die gevallen zich hebben voorgedaan.

43 Aangezien de vernietiging van de betrokken goederen in casu het gevolg was van een handeling van de belastingplichtige, moet worden geoordeeld dat er sprake is van een „vernietiging” en niet van een „verlies” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn.

44 Voorts blijkt noch uit de tekst van deze bepaling, noch uit de voorbereidende werkzaamheden die relevant kunnen worden geacht, dat de vernietiging van een goed volledig onafhankelijk moet zijn van de wil van de belastingplichtige. Zoals in punt 40 van het onderhavige arrest is aangegeven, kan immers niet worden uitgesloten dat die vernietiging in bepaalde gevallen een vrijwillige handeling van de belastingplichtige veronderstelt.

45 Dit geldt in het bijzonder in geval van vernietiging van een goed waartoe is besloten nadat het ongeschikt is bevonden om te worden gebruikt in het kader van de gebruikelijke economische activiteiten van de belastingplichtige. In dit verband zij eraan herinnerd dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is dat in aanmerking dient te worden genomen voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Om onder artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn te vallen, moet de vernietiging van een goed uit het vermogen van de belastingplichtige echter naar behoren zijn bewezen of aangetoond, en kan alleen de vernietiging van een goed in aanmerking worden genomen waartoe is besloten wegens het objectieve verlies van het nut van dat goed in het kader van de gebruikelijke economische activiteiten van de belastingplichtige. Het staat aan de verwijzende rechter om dat na te gaan.

47 Voor zover de verwijzende rechter ook verwijst naar het feit dat bepaalde goederen zijn „verwijderd” die hebben geleid tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde herzieningen, staat het eveneens aan hem om na te gaan of de omstandigheden waarop dit begrip concreet betrekking heeft, overeenkomen met de onomkeerbare verdwijning van die goederen. Methoden voor de verwijdering van een goed, zoals het storten ervan, worden geacht te resulteren in de „vernietiging” ervan in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn, aangezien zij daadwerkelijk tot de onomkeerbare verdwijning van dat goed leiden.

48 Uit al deze overwegingen volgt dat artikel 185 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de aftanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens vrijwillig is vernietigd, gelijkstaat met een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn. Een dergelijke situatie vormt evenwel een „vernietiging” in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn, ongeacht het vrijwillige karakter ervan, zodat deze wijziging geen verplichting tot herziening met zich meebrengt, voor zover die vernietiging naar behoren is bewezen of aangetoond en dat goed objectief gezien ieder nut voor de economische activiteiten van de belastingplichtige heeft verloren. De naar behoren bewezen verwijdering van een goed moet worden gelijkgesteld met de vernietiging ervan, voor zover zij daadwerkelijk leidt tot de onomkeerbare verdwijning van dat goed.

Vijfde vraag

49 Met zijn vijfde vraag, die is gesteld voor het geval dat de eerste en/of de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen bepalingen van nationaal recht die voorzien in herziening van de bij de verwerving van een goed in aftrek gebrachte voorbelasting, wanneer dit goed is afgedankt omdat de belastingplichtige van mening was dat het niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten, ongeacht of dat goed vervolgens het voorwerp is geweest van een aan de btw onderworpen verkoop, dan wel is vernietigd of verwijderd en dit naar behoren is bewezen of aangetoond.

50 Uit het laatste deel van deze vraag, gelezen in het licht van de verwijzingsbeslissing en in het bijzonder de derde en de vierde vraag en de omstandigheden van het hoofdgeding, volgt evenwel dat de verwijzende rechter met de onderhavige vraag concreet doelt op het vereiste om in dergelijke omstandigheden – niet alleen in het licht van de in artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn opgenomen herzieningsplicht, maar ook van bepaalde in lid 2 van dat artikel genoemde uitzonderingen op deze plicht, en dus in het licht van alle bepalingen van dat artikel 185 – de in aftrek gebrachte voorbelasting te herzien.

51 Voorts moet deze vraag om dezelfde redenen niet alleen worden beantwoord indien de eerste vraag die betrekking heeft op de verkoop van afgedankte goederen als afval, of de tweede vraag, die de vernietiging van afgedankte goederen betreft, ontkennend wordt beantwoord. Een antwoord op de vijfde vraag kan namelijk ook van belang zijn indien een van deze twee vragen bevestigend wordt beantwoord.

52 In die omstandigheden dient het Hof de hem voorgelegde vragen te herformuleren om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten (zie in die zin arrest van 15 juli 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn vijfde vraag wenst te vernemen of artikel 185 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen bepalingen van nationaal recht die voorzien in herziening van de bij de verwerving van een goed in aftrek gebrachte voorbelasting, wanneer dat goed is afgedankt omdat de belastingplichtige van mening was dat het niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten, ongeacht of dat goed vervolgens het voorwerp is geweest van een aan de btw onderworpen verkoop dan wel is vernietigd of verwijderd en dit naar behoren is bewezen of

aangetoond.

54 Gelet op de in de punten 35 en 48 van het onderhavige arrest geformuleerde overwegingen die ten grondslag liggen aan de antwoorden op de eerste tot en met de vierde vraag, zijn dergelijke nationale bepalingen onverenigbaar met artikel 185, lid 1 en lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

55 Voorts behoort de vernietiging van een goed niet tot de gevallen waarin artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn de lidstaten toestaat om niettemin herziening van de aftrek te eisen.

56 Bijgevolg moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen bepalingen van nationaal recht die voorzien in herziening van de bij de verwerving van een goed in aftrek gebrachte voorbelasting, wanneer dat goed is afgedankt omdat de belastingplichtige van mening was dat het niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten, en dat goed vervolgens ofwel het voorwerp was van een aan de btw onderworpen verkoop, ofwel is vernietigd of verwijderd op een wijze die concreet leidt tot de onomkeerbare verdwijning ervan, voor zover die vernietiging naar behoren is bewezen of aangetoond en dat goed objectief gezien ieder nut voor de economische activiteiten van de belastingplichtige heeft verloren.

Kosten

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

- 1) **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**
- 2) **moet aldus worden uitgelegd dat**
- 3) **de afdanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens als afval is verkocht, waarbij belasting over de toegevoegde waarde (btw) in rekening is gebracht, niet gelijkstaat met een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van deze bepaling.**
- 4) **Artikel 185 van richtlijn 2006/112**
- 5) **moet aldus worden uitgelegd dat**
- 6) **de afdanking van een goed dat volgens de belastingplichtige niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten en dat vervolgens vrijwillig is vernietigd, gelijkstaat met een „[wijziging] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van lid 1 van dat artikel. Een dergelijke situatie vormt evenwel een „vernietiging” in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn, ongeacht het vrijwillige karakter ervan, zodat deze wijziging geen verplichting tot herziening met zich meebrengt, voor zover die vernietiging naar behoren is bewezen of aangetoond en dat goed objectief gezien ieder nut voor de economische activiteiten van de belastingplichtige heeft verloren. De naar behoren bewezen verwijdering van een goed moet worden gelijkgesteld met de vernietiging ervan,**

voor zover zij concreet leidt tot de onomkeerbare verdwijning van dat goed.

7) **Artikel 185 van richtlijn 2006/112**

8) **moet aldus worden uitgelegd dat**

9) **het zich verzet tegen bepalingen van nationaal recht die voorzien in herziening van de bij de verwerving van een goed in aftrek gebrachte voorbelasting, wanneer dat goed is afgedankt omdat de belastingplichtige van mening was dat het niet langer kon worden gebruikt in het kader van zijn gebruikelijke economische activiteiten, en dat goed vervolgens ofwel het voorwerp was van een aan de btw onderworpen verkoop, ofwel is vernietigd of verwijderd op een wijze die concreet leidt tot de onomkeerbare verdwijning ervan, voor zover die vernietiging naar behoren is bewezen of aangetoond en dat goed objectief gezien ieder nut voor de economische activiteiten van de belastingplichtige heeft verloren.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.