

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 14 juni 2012 (1)

Zaak C-234/11

TETS Haskovo AD

tegen

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

[verzoek van de Administrativen Sad Varna (Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikelen 185 en 187 van richtlijn 2006/112/EG – Herziening van de aftrek van voorbelasting vanwege de sloop van gebouwen”

I – Inleiding

1. Een belangrijk kenmerk van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van de Europese Unie is de aftrek van voorbelasting. Elke ondernemer wordt door deze belastingaftrek ontlast van de belasting over zijn aankopen (input). Dit geldt evenwel alleen als ook belasting wordt geheven over de verkopen (output) van de ondernemer. Het Hof omschrijft dit als volgt: de aftrek van voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium.(2)

2. Maar wat gebeurt er als deze koppeling tussen in- en output wordt verbroken? Bijvoorbeeld als een ondernemer een gekocht goed niet kan doorverkopen omdat het magazijn is afgebrand of omdat alle goederen zijn gestolen.

3. Deze vragen zijn het onderwerp van de Unierechtelijke bepalingen inzake de herziening van de aftrek van voorbelasting, waar het in het onderhavige prejudiciële verzoek om gaat. Daarbij is gelukkig geen sprake van vervelende gebeurtenissen zoals brand en diefstal. Veeleer heeft de ondernemer in casu zelf het initiatief genomen en verschillende gebouwen gesloopt om plaats te maken voor iets nieuws. Het Hof wordt thans gevraagd om zich uit te spreken over de vraag of in een dergelijk geval een herziening van de oorspronkelijke voorbelastingaftrek noodzakelijk is.

II – Rechtskader

A – Unierecht

4. Voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode regelt het Unierecht de belasting over de toegevoegde waarde in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(3) (hierna: „btw-richtlijn”).

5. De bepalingen van hoofdstuk 1 van titel X van deze richtlijn hebben betrekking op „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”. Artikel 168 van de btw-richtlijn stelt hiervoor, voor zover hier relevant, de volgende voorwaarden vast:

„Voor zover de goederen [...] 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 [...] die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

6. Hoofdstuk 5 van titel X van de btw-richtlijn bevat in de artikelen 184 tot en met 192 de bepalingen inzake „Herziening van de aftrek”. Artikel 184 bevat de volgende algemene regel:

„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 bevat de volgende bijzondere bepalingen inzake herziening:

„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. De btw-richtlijn bevat in de artikelen 187 tot en met 191 bijzondere regelingen voor de herziening van de aftrek bij investeringsgoederen. Artikel 187 luidt, voor zover hier relevant, als volgt:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

[...]

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging [...] van

de goederen hebben voorgedaan.”

9. Bovendien bevat artikel 19 van de btw-richtlijn de volgende bijzondere regeling voor de fiscale gevolgen van een inbreng in natura:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen [...] in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.”

B – *Bulgaars recht*

10. De Republiek Bulgarije heeft de btw-richtlijn omgezet bij de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „Bulgaarse btw-wet”).

11. De herziening van een eerder toegepaste aftrek is geregeld in artikel 79 van de Bulgaarse btw-wet:

„[...]

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

(4) De herziening volgens de leden 1 en 3 vindt plaats in het belastingtijdvak waarin de betrokken omstandigheden zich hebben voorgedaan, [...]

[...]

(6) Onverminderd het bepaalde in de leden 1 en 3 is de belastingplichtige ter zake van goederen en diensten die investeringsgoederen [...] vormen, belasting verschuldigd waarvan het bedrag overeenkomstig de [...] formule wordt berekend: [...].”

12. Wat de uitzonderingen op de herziening van de aftrek betreft bepaalt artikel 80 van de Bulgaarse btw-wet onder meer het volgende:

„[...]

(2) Herziening overeenkomstig artikel 79, lid 3, vindt niet plaats in geval van:

1. vernietiging, bederf of verlies ten gevolge van overmacht, [...];

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

[...]”

13. Bovendien voorziet artikel 10 van de Bulgaarse btw-wet in de volgende gevolgen van een inbreng in natura:

„(1) Er wordt geacht geen levering van een goed of verrichting van een dienst plaats te vinden

indien de levering of dienst die aan de verkrijger wordt verricht door de persoon die een omzetting doormaakt, de vervreemder of degene die een inbreng verricht, het gevolg is van:

[...]

3. de inbreng van een goed in een handelsvennootschap.

(2) In de gevallen bedoeld in lid 1 treedt de persoon die de goederen of diensten ontvangt, als rechtsopvolger in de plaats van alle volgens deze wet eraan verbonden rechten en plichten, met inbegrip van het recht op aftrek en de verplichting tot herziening van de toegepaste aftrek.”

III – Feiten en prejudiciële vragen

14. In het hoofdgeding gaat het om een geschil over de hoogte van de door TETS Haskovo AD, een vennootschap naar Bulgaars recht (hierna: „belastingplichtige”), in de periode januari en februari 2010 verschuldigde btw.

15. In augustus 2008 heeft de belastingplichtige besloten tot een kapitaalverhoging door middel van inbreng in natura. De inbreng bestond onder meer uit drie bouwwerken bestemd voor de energieproductie – een koeltoren, een schoorsteen en een ander gebouw – die in januari en februari 2010 door de belastingplichtige werden gesloopt. De sloop was onderdeel van een plan tot herbouw en modernisering van een elektrothermische centrale op het terrein. Het bij de sloop verkregen schroot werd verkocht waarbij btw in rekening werd gebracht.

16. De genoemde bouwwerken waren vóór de inbreng eigendom van Finans inzhenering AD (hierna: „Finans inzhenering”). Deze had de bouwwerken in april 2008 van de gemeente Haskovo gekocht en daarbij de voorbelasting afgetrokken. De voor de later gesloopte gebouwen afgetrokken voorbelasting bedroeg ongeveer 1,5 miljoen Lewa (hierna: „BGN”), ongeveer 767 000 EUR.

17. De Bulgaarse belastingdienst is van mening dat deze aftrek vanwege de sloop van de gebouwen gedeeltelijk dient te worden herzien op grond van artikel 79, leden 3 en 6, van de Bulgaarse btw-wet. Volgens de door de belastingdienst vastgestelde aanslag moest de belastingplichtige als rechtsopvolger van Finans inzhenering voor de maanden januari en februari 2010 in totaal ongeveer 1,3 miljoen BGN aan btw betalen.

18. De verwijzende rechter dient te beslissen op het beroep dat de belastingplichtige heeft ingesteld tegen deze aanslag. In dit verband acht hij beantwoording van de volgende vragen door het Hof noodzakelijk:

„1) Welke uitlegging dient te worden gegeven aan het begrip ‚vernietiging’ in artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112, en zijn de beweegredenen voor de vernietiging en/of de voorwaarden waaronder deze heeft plaatsgevonden, van belang voor de herziening van de bij de verkrijging van de activa afgetrokken voorbelasting?

2) Dient een naar behoren bewezen vernietiging van economische goederen die uitsluitend tot doel heeft nieuwe, modernere economische goederen met dezelfde bestemming tot stand te brengen, te worden beschouwd als een wijziging van de elementen die het bedrag van de aftrek bepalen in de zin van artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112?

3) Dient artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat te voorzien in een herziening in het geval van vernietiging van activa, wanneer de verkrijging ervan geheel of gedeeltelijk onbetaald is gebleven?

4) Dient artikel 185, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling zoals die van de artikelen 79, lid 3, en 80, lid 2, punt 1, btw-wet, die in herziening van de toegepaste aftrek voorziet in het geval van vernietiging van activa die werden verkregen met volledige betaling van de hoofdsom en de in rekening gebrachte belasting, en die het achterwege blijven van herziening afhankelijk stelt van een andere voorwaarde dan de betaling?

5) Dient artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat het herziening van de aftrek uitsluit ingeval een gebouwencomplex wordt gesloopt met als enig doel op die plaats een nieuw, moderner gebouwencomplex tot stand te brengen dat dezelfde bestemming als het gesloopte complex heeft en dat handelingen meebrengt die voor aftrek van voorbelasting in aanmerking komen?"

IV – Juridische beoordeling

19. De prejudiciële vragen zijn gesteld tegen de achtergrond van een situatie waarin de belastingplichtige bij wie de aftrek van voorbelasting is herzien, volgens artikel 10, lid 1, punt 3, en lid 2, van de Bulgaarse btw-wet de rechtsopvolger is van Finans inzhenering die de oorspronkelijke aftrek had toegepast. Bij de bespreking van de prejudiciële vragen zal ik uitgaan van deze rechtssituatie.

20. Ik zou er echter op willen wijzen dat artikel 19 van de btw-richtlijn de lidstaten een dergelijke regeling van de rechtsopvolging slechts toestaat als het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt overgedragen. Het Hof heeft met betrekking tot de voorloper daarvan, artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn(4), vastgesteld dat daaronder slechts dient te worden verstaan de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel dat een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormt waarmee een zelfstandige economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder *niet* valt de verkoop van goederen zonder meer.(5) Of in het hoofdgeding aan deze voorwaarden is voldaan, blijkt niet uit de verwijzingsbeslissing. De verwijzende rechter zal derhalve in voorkomend geval moeten onderzoeken of in het hoofdgeding artikel 10, lid 1, punt 3, en lid 2, van de Bulgaarse btw-wet in overeenstemming met artikel 19 van de btw-richtlijn kan worden toegepast.

21. De verwijzende rechter heeft vijf vragen gesteld over de uitlegging van artikel 185 van de btw-richtlijn. Het lijkt mij zinvol om deze vragen hierna in een gewijzigde volgorde te bespreken, aansluitend bij de systematiek van deze bepaling. Bovendien zal ik voor de uitlegging van de btw-richtlijn ook de rechtspraak van het Hof inzake de Zesde richtlijn aanhalen, die bij de thans geldende btw-richtlijn in wezen slechts opnieuw geformuleerd werd.

A – *De tweede vraag: Toepassing van het herzieningsmechanisme*

22. In overeenstemming met de structuur van artikel 185 van de btw-richtlijn dient allereerst de tweede vraag te worden beantwoord, die betrekking heeft op lid 1 van de bepaling en daarmee op de principiële toepasselijkheid van het herzieningsmechanisme. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de naar behoren bewezen vernietiging van economische goederen die uitsluitend tot doel heeft nieuwe, modernere economische goederen met dezelfde bestemming tot stand te brengen, in beginsel een geval van herziening van de aftrek van voorbelasting vormt.

1. Bijzondere regeling voor investeringsgoederen

23. Voor de beantwoording van deze vraag wil ik er allereerst op wijzen dat voor de

aftrekherziening bij investeringsgoederen een bijzondere regeling bestaat⁽⁶⁾, die te vinden is in de artikelen 187 tot en met 191 van de btw-richtlijn. Onder investeringsgoederen in de zin van deze bepalingen worden goederen verstaan die over een langere periode worden gebruikt en waarvan de aanschaffingskosten worden afgeschreven.⁽⁷⁾ Gebouwen zijn het klassieke voorbeeld van dergelijke investeringsgoederen, hetgeen betekent dat de genoemde bijzondere regelingen in casu van toepassing zijn.

24. Artikel 187, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn voorziet voor investeringsgoederen in een jaarlijkse herziening van de aftrek. In de tweede alinea van de bepaling wordt deze herziening afhankelijk gesteld van de „wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging [...] van de goederen hebben voorgedaan”. Het aftrekrecht dient met andere woorden voor ieder lopend jaar van de herzieningsperiode opnieuw te worden bepaald. Indien dit recht in een bepaald jaar niet bestaat, dient op grond van artikel 187, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn een vijfde van de in het jaar van verkrijging afgetrokken voorbelasting te worden herzien en dus te worden terugbetaald. Deze toets wordt tot aan het einde van de herzieningsperiode jaarlijks herhaald.

25. Deze doorlopende bepaling van het aftrekrecht waarin artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn gedurende de herzieningsperiode voorziet als het gaat om investeringsgoederen, voldoet aan de voorwaarden voor herziening, vastgelegd in de artikelen 185, lid 1, en 184 van de richtlijn. In beide gevallen is ook een latere wijziging van de oorspronkelijk toegestane aftrek respectievelijk van de elementen die doorslaggevend zijn voor de bepaling van de aftrek, vereist voor de toepassing van het herzieningsmechanisme. Hiervoor moet telkens een later recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald. Om die reden is het niet van belang of artikel 187 autonoom de toepassing van het herzieningsmechanisme voor investeringsgoederen regelt dan wel afhankelijk is van de vervulling van de herzieningsvoorwaarden van de artikelen 185, lid 1, of 184 van de btw-richtlijn. In elk geval moet een latere wijziging in het aftrekrecht zijn opgetreden om het herzieningsmechanisme bij investeringsgoederen in beginsel van toepassing te laten worden.

26. Weliswaar stelt noch artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn noch artikel 185, lid 1, of artikel 184 van de richtlijn uitdrukkelijk vast hoe het latere aftrekrecht in elk lopend jaar van de herzieningsperiode dient te worden bepaald. Hoofdstuk 1 van titel X van de btw-richtlijn regelt in de artikelen 167 en volgende slechts het ontstaan van het aftrekrecht, dus het recht in het jaar waarin een investeringsgoed is verkregen. Naar mijn opvatting moeten deze bepalingen echter analoog worden toegepast om het aftrekrecht in ieder lopend jaar te bepalen.

27. In het kader van deze analoge toepassing doet zich een zekere wijziging in het onderzoek van het aftrekrecht voor. Zo eist artikel 168 van de btw-richtlijn voor het ontstaan van dit recht dat het verkregen goed wordt gebruikt voor belaste handelingen. Of een investeringsgoed *daadwerkelijk* wordt gebruikt voor een dergelijk doel, kan op het moment van het ontstaan van het recht echter meestal niet worden vastgesteld. Want het aftrekrecht ontstaat volgens de artikelen 167 en 63 van de btw-richtlijn in beginsel reeds op het moment van levering van het goed aan de belastingplichtige.⁽⁸⁾ Het daadwerkelijke gebruik voor belaste handelingen volgt noodzakelijkerwijs pas daarna. Om die reden is voor het ontstaan van het aftrekrecht in beginsel slechts het door objectieve gegevens ondersteunde *gebruiksvoornemen* doorslaggevend.⁽⁹⁾

28. Bij de herziening van de aftrek kan daarentegen achteraf rekening worden gehouden met het *daadwerkelijke* gebruik van een goed. Op grond van deze beoordeling achteraf moet dan het aftrekrecht in ieder lopend jaar van de herzieningsperiode worden bepaald. Deze aanpak doet recht aan het doel van de aftrekherziening. Vooral bij investeringsgoederen die de belastingplichtige heeft verkregen, moet namelijk worden gewaarborgd dat de aftrek van voorbelasting het duurzame gebruik van het investeringsgoed voor belaste handelingen

weerspiegelt.(10)

2. Wijziging van het aftrekrecht in januari en februari 2010

29. Een herziening volgens artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn is derhalve in casu slechts aan de orde indien de sloop van de gebouwen tot een wijziging van het aftrekrecht heeft geleid in januari en februari 2010. Dit zou op grond van artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn het geval zijn als de gebouwen daardoor in januari en februari 2010 niet meer waren gebruikt voor belaste handelingen.

a) Het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang

30. Het Hof doet niet voor het eerst uitspraak over de vraag wanneer een gebruik voor belaste handelingen in de zin van de genoemde bepaling moet worden verondersteld. Volgens vaste rechtspraak is hiervoor in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat.(11)

31. Dit vereiste geldt volgens vaste rechtspraak zowel voor goederen als voor diensten die de belastingplichtige in een eerder stadium heeft verkregen.(12) Laatstelijk heeft het Hof in het arrest Eon Aset Menidjmont weliswaar vastgesteld dat het criterium van het gebruik van een eerder ontvangen prestatie inhoudelijk afhankelijk is van de vraag of het gaat om de verkrijging van een dienst of van een investeringsgoed, en dat een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met later verrichte prestaties nog slechts bij het verkrijgen van een dienst is vereist.(13) Mijns inziens betekent dit echter geen herziening van de bestaande rechtspraak inzake de verkrijging van goederen. In de genoemde zaak heeft het Hof namelijk duidelijk onderscheid gemaakt tussen handelingen die van begin af aan deels voor privé- en deels voor bedrijfsdoeleinden zijn bestemd. Op dat gebied bestaan volgens de rechtspraak van het Hof bijzonderheden die aanleiding kunnen zijn voor dit onderscheid(14), maar in casu zijn deze niet van belang.

32. De door het Hof gevorderde rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist bovendien volgens vaste rechtspraak dat de uitgaven voor de aanschaf van de eerdere prestaties deel uitmaken van de kosten van de belaste latere handelingen, dat wil zeggen dat zij zijn begrepen in de prijs daarvan.(15) Bovendien heeft het Hof bepaald dat daaronder ook in een eerder stadium verrichte handelingen vallen die kunnen worden gerekend tot de algemene kosten van een belastingplichtige. Bij dergelijke handelingen bestaat de vereiste samenhang niet met bepaalde latere handelingen, maar met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, dat wil zeggen met het geheel van de handelingen die hij in een later stadium verricht.(16)

33. Ook deze eisen die het Hof heeft gesteld aan het ontstaan van het aftrekrecht, behoeven een zekere aanpassing in het kader van de herziening van de aftrek. Zoals ik reeds heb laten zien(17), moet het aftrekrecht voor de lopende jaren van de herzieningsperiode op grond van artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn over het algemeen op basis van het *daadwerkelijke* gebruik van een investeringsgoed worden bepaald. De door het Hof gevorderde samenhang moet in dat geval bestaan tussen het daadwerkelijke gebruik van het investeringsgoed en de belaste latere handelingen. Want een samenhang met de eerdere handeling, dus verkrijging van het investeringsgoed, is slechts van belang voor het ontstaan van het aftrekrecht, aangezien er op dat moment nog geen sprake is van een daadwerkelijk gebruik.

34. Het moge duidelijk zijn dat het niet makkelijk is deze abstracte voorwaarden van het Hof toe te passen op het individuele geval. Het Hof heeft er zelf reeds in een vroeg stadium op gewezen dat vanwege de grote variëteit aan economische activiteiten geen nauwkeurigere abstracte omschrijving mogelijk is van de voor aftrek vereiste samenhang tussen ontvangen en verrichte

prestaties. Derhalve staat het in beginsel aan de nationale rechter om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen op de feiten van het bij hem aanhangig geding.(18)

b) Toepassing op het onderhavige geval

35. Desondanks denk ik te kunnen stellen dat in een geval als het onderhavige een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen het gebruik van de gebouwen in januari en februari 2010 en latere belaste handelingen.

36. Dit vloeit enerzijds reeds voort uit het feit dat het bij de sloop van de gebouwen verkregen schroot werd verkocht met berekening van btw. In zoverre is een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang naar mijn mening dus niet moeilijk vast te stellen. Anderzijds zijn de uitgaven ter zake van de verwerving van de gebouwen die het schroot bevatten, zonder enige twijfel kostenelementen van de verkoop ervan. In dit opzicht is niet van belang dat de koopprijs van de gesloopte gebouwen respectievelijk de waarde die daaraan werd toegekend bij de inbreng, klaarblijkelijk veel hoger is dan de opbrengst van het schroot. Want het aftrekrecht is niet afhankelijk van het economische rendement dat de belastingplichtige behaalt.

37. Daaraan wordt ook niet afgedaan doordat de gebouwen door de sloop zijn „vernietigd”, zoals de verwijzende rechter het uitdrukt. De sloop van een gebouw en de economische exploitatie van de daarbij verkregen onderdelen kan in zekere zin worden gelijkgesteld met het verbruik van een goed in het productieproces van de belastingplichtige. Zoals ook de Commissie heeft benadrukt, is een dergelijk verbruik van een goed een zeer gebruikelijke vorm van gebruik in de zin van artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn. Dienovereenkomstig heeft het Hof in verband met de herziening van de aftrek beslist dat er geen sprake is van een wijziging in de elementen in de zin van het huidige artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn, indien de goederen of diensten volledig zijn verbruikt in het kader van de economische activiteiten.(19)

38. Bovendien kan ook een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de sloop van de gebouwen in januari en februari 2010 en de later belaste energieproductie. Dit geldt met name gezien het feit dat de gesloopte gebouwen klaarblijkelijk samen met een terrein en andere gebouwen zijn verworven. De verwerving van al deze onroerende goederen tezamen is ontegenzeggelijk onderdeel van de kosten van de latere energieproductie die op dit terrein wordt gerealiseerd. Ik ben het derhalve eens met de Commissie waar zij stelt dat de sloop van enkele gebouwen daar in ieder geval niet aan afdoet, indien de sloop – zoals in casu – onderdeel is van de modernisering van het complex. Met de verwerving en de sloop van de gebouwen wordt uiteindelijk beoogd energie te produceren, waarbij het gaat om later belaste handelingen.

39. Verder is het niet van belang of de herbouw van de elektrothermische centrale succesvol verloopt en er daadwerkelijk energie wordt geproduceerd. Want volgens de rechtspraak bestaat er in beginsel ook een aftrekrecht in de opstartfase van een economische activiteit als deze nooit de operationele fase bereikt. Een aftrek voor voorbereidende handelingen blijft gerechtvaardigd, ook als de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen leidt.(20)

40. Op grond daarvan lijkt er in casu een aftrekrecht ter zake van de gesloopte gebouwen ook in januari en februari 2010 te bestaan, zodat er a priori geen plaats is voor toepassing van het herzieningsmechanisme. Ik wil erop wijzen dat in casu – met analoge toepassing van artikel 188, lid 1, van de btw-richtlijn – een herziening van de aftrek ook uitgesloten lijkt voor de resterende herzieningsperiode.

3. Vernietiging in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn

41. Aan deze vaststelling doet ook niet af dat artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt dat „in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging” een herziening volgens lid 1 van de bepaling niet plaatsvindt. Uit deze bepaling zou namelijk kunnen worden afgeleid dat in het geval van vernietiging van een goed in beginsel herziening conform artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn dient plaats te vinden, aangezien anders in lid 2, eerste alinea, van de bepaling geen uitzondering voor dit geval had hoeven te worden opgenomen.

42. Het kan voorlopig in het midden blijven of artikel 185 van de btw-richtlijn überhaupt van toepassing is op investeringsgoederen. Hierover kan twijfel bestaan, omdat voor investeringsgoederen bijzondere regelingen zijn opgenomen in de artikelen 187 tot en met 191 van de btw-richtlijn, die zelf voorwaarden stellen aan een herziening, en omdat de artikelen 186 en 189 ieder voor zich afzonderlijke en inhoudelijk verschillende bevoegdheden voor de nadere invulling van het bepaalde in de artikelen 184 en 185 respectievelijk 187 en 188 van de btw-richtlijn bevatten.

43. In ieder geval kan het in artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn gebruikte begrip vernietiging aldus worden uitgelegd dat dit uitsluitend de vernietiging van goederen omvat die niet geschiedt ten behoeve van belaste handelingen van een belastingplichtige. Indien een goed bijvoorbeeld toevallig of voor privédoeleinden van de belastingplichtige is vernietigd, is het herzieningsmechanisme van artikel 185 van de btw-richtlijn ook naar mijn opvatting in beginsel van toepassing.

4. Misbruik

44. Ten slotte wil ik nog ingaan op het verwijt van misbruik dat de Bulgaarse regering en de Bulgaarse belastingdienst in ieder geval impliciet in de onderhavige zaak hebben gemaakt. Het is juist dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat in het btw-recht van de Unie is erkend en wordt gestimuleerd.(21) Volgens de rechtspraak van het Hof kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van afgetrokken bedragen vorderen, indien een belastingplichtige slechts heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen uitoefenen.(22) Bovendien kan aan een belastingplichtige het aftrekrecht worden ontzegd, als de handelingen waarop dat recht is gebaseerd, misbruik opleveren. Dit veronderstelt onder meer dat de toepassing van het btw-recht leidt tot een belastingvoordeel dat in strijd zou zijn met het doel van de toegepaste bepalingen.(23)

45. In casu beschikt het Hof echter niet over informatie die het verwijt van misbruik van de btw zou kunnen rechtvaardigen. De belastingplichtige heeft in het kader van zijn economische activiteiten bepaalde investeringsbeslissingen genomen, bij het doel waarvan het btw-recht in beginsel geen vraagtekens heeft te plaatsen. De handhaving van de aftrek ter zake van de aanschaf van de later gesloopte gebouwen is dan ook in overeenstemming met de vaste rechtspraak dat de aftrekregeling de belastingplichtige geheel dient te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.(24)

46. De handhaving van de aftrek in het onderhavige geval is ook in overeenstemming met de doelstellingen van het herzieningsmechanisme. Met dit mechanisme wordt enerzijds beoogd te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een eindgebruiker.(25) Van een dergelijk voordeel is in casu geen sprake, aangezien de belastingplichtige de gebouwen na de sloop niet voor privédoeleinden kan gebruiken. Anderzijds wordt met het herzieningsmechanisme beoogd te verzekeren dat de aftrek overeenstemt met de latere heffing van btw.(26) Dat deze samenhang bestaat, heb ik reeds aangetoond.(27)

47. Een andere vraag is of de gebouwen bij de inbreng juist zijn gewaardeerd. Men kan zich afvragen of gebouwen die worden gesloopt waardoor een afschrijving noodzakelijk is, kort tevoren tegen ongeveer 8,9 miljoen BGN op de balans mogen worden geboekt. Daarbij gaat het echter hooguit om een probleem op het gebied van de winstbelasting.

48. Voor de btw is deze vraag daarentegen niet van belang. Want volgens vaste rechtspraak is voor de bepaling van de maatstaf van heffing, en daarmee ook voor het bedrag van de aftrek, de werkelijk ontvangen tegenprestatie beslissend en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.⁽²⁸⁾ Zelfs wanneer een belastingplichtige objectief gezien een te hoge prijs heeft betaald voor een goed, heeft dit geen gevolgen voor de hoogte van de aftrek.

5. Tussenresultaat

49. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de tweede vraag van de verwijzende rechter aldus te beantwoorden dat op grond van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn de vernietiging van investeringsgoederen met het doel ze te vervangen door nieuwe, modernere goederen met dezelfde bestemming, niet leidt tot herziening van de aftrek indien de vernietiging een gebruik voor belaste handelingen in de zin van artikel 168 van de richtlijn vormt.

B – *De vierde vraag: Verenigbaarheid van de nationale regeling*

50. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 185 van de btw-richtlijn in de weg staat aan een nationale regeling die herziening van de toegepaste aftrek vereist in het geval van vernietiging van activa die werden verkregen met volledige betaling van de hoofdsom en de in rekening gebrachte belasting, en die het achterwege blijven van herziening afhankelijk stelt van een andere voorwaarde dan de betaling.

51. Uit mijn antwoord op de tweede prejudiciële vraag vloeit voort dat op grond van artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn de vernietiging van een investeringsgoed niet leidt tot toepassing van het herzieningsmechanisme indien de vernietiging een gebruik voor belaste handelingen in de zin van artikel 168 van de richtlijn vormt. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vierde vraag van de verwijzende rechter aldus te beantwoorden dat een nationale regeling die in het geval van vernietiging van investeringsgoederen voorziet in herziening van de toegepaste aftrek ongeacht of de vernietiging geschiedt voor belaste handelingen, niet verenigbaar is met de artikelen 187, lid 2, en 168 van de btw-richtlijn.

C – *Overige vragen*

52. Na het door mij voorgestelde antwoord op de tweede en de vierde vraag van de verwijzende rechter behoeven de overige prejudiciële vragen geen antwoord meer. De eerste, de derde en de vijfde prejudiciële vraag betreffen de uitlegging van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn, dat uitzonderingen op de herzieningsplicht betreft. De beantwoording van deze vragen is in het hoofdgeding klaarblijkelijk slechts relevant indien het herzieningsmechanisme in beginsel van toepassing is. Zoals ik reeds heb vastgesteld⁽²⁹⁾, is dit mijns inziens niet het geval.

V – **Conclusie**

53. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Administrativen Sad Varna te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn dient aldus te worden uitgelegd dat de vernietiging van investeringsgoederen met het doel ze te vervangen door nieuwe, modernere goederen met dezelfde bestemming, niet leidt tot herziening van de aftrek indien de vernietiging een gebruik voor

belaste handelingen in de zin van artikel 168 van de richtlijn vormt.

2) Een nationale regeling die in het geval van vernietiging van investeringsgoederen voorziet in herziening van de toegepaste aftrek ongeacht of de vernietiging geschiedt voor belaste handelingen, is niet verenigbaar met de artikelen 187, lid 2, en 168 van de btw-richtlijn.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24).

3 – PB L 347, blz. 1.

4 – 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 L 145, blz. 1).

5 – Zie arresten van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 40); 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 37), en 10 november 2011, Schriever (C-444/10, Jurispr. blz. I-11071, punt 24).

6 – Zie arrest van 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 55).

7 – Zie arrest Centralan Property (aangehaald in voetnoot 6, punt 55).

8 – Zie arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, punt 36).

9 – Zie mijn conclusie van 1 maart 2012 in zaak X (C-334/10, punt 81).

10 – Zie arrest Centralan Property (aangehaald in voetnoot 6, punt 77).

11 – Zie arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 19); 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 24); 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 26); 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 29); 3 maart 2005, Fini H (C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 26); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 79), en 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 23), en arrest SKF (aangehaald in voetnoot 5, punt 57).

12 – Zie inzonderheid arresten Midland Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 20) en SKF (aangehaald in voetnoot 5, punt 57).

13 – Zie arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, punten 45 en 46).

14 – Zie arrest Eon Aset Menidjmont (aangehaald in voetnoot 13, punten 53 e.v.) en mijn conclusie in zaak X (aangehaald in voetnoot 9, punten 23 e.v.).

15 – Zie arresten Midland Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 30), Abbey National (aangehaald in voetnoot 11, punt 28), Cibo Participations (aangehaald in voetnoot 11, punt 31), Investrand (aangehaald in voetnoot 11, punt 23), SKF (aangehaald in voetnoot 5, punten 57 en 60) en Eon Aset Menidjmont (aangehaald in voetnoot 13, punt 48).

16 – Zie arresten Midland Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 31), Abbey National (aangehaald in voetnoot 11, punt 35), Cibo Participations (aangehaald in voetnoot 11, punt 33), Investrand (aangehaald in voetnoot 11, punt 24), SKF (aangehaald in voetnoot 5, punt 58) en Eon Aset Menidjmont (aangehaald in voetnoot 13, punt 47).

17 – Zie boven, punten 27 e.v.

18 – Zie arresten Midland Bank (aangehaald in voetnoot 11, punt 25) en SKF (aangehaald in voetnoot 5, punt 63).

19 – Zie arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 91).

20 – Zie arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 20), en arrest Fini H (aangehaald in voetnoot 11, punt 22).

21 – Zie arrest van 27 oktober 2011, Tanoarch (C-504/10, Jurispr. blz. I-10853, punt 50 en de daar aangehaalde jurisprudentie).

22 – Zie arrest Klub (aangehaald in voetnoot 8, punt 48 en de daar aangehaalde jurisprudentie).

23 – Zie onder meer arresten Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 11, punt 74) en Tanoarch (aangehaald in voetnoot 21, punt 52).

24 – Zie onder meer arrest van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), en arrest Klub (aangehaald in voetnoot 8, punt 35).

25 – Arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 35).

26 – Arrest Wollny (aangehaald in voetnoot 25, punt 36).

27 – Zie boven, punten 35 e.v.

28 – Zie onder meer arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 13), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, punt 27).

29 – Zie boven, punten 22 e.v.