



Datum van inontvangstneming : 13/04/2022

**Zaak C-127/22**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

22 februari 2022

**Verwijzende rechter:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

16 februari 2022

**Verzoekende partij tot cassatie:**

Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD

**Verwerende partij in cassatie:**

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

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Cassatieprocedure in verband met de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde als in aftrek gebrachte voorbelasting in het geval van afdanking van voorraden en investeringsgoederen

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht en met name van de artikelen 184 tot en met 187 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; rechtsgrondslag: artikel 267, eerste alinea, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

**Prejudiciële vragen**

- 1) Moet artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat het afdanken van goederen in de zin van het niet langer opnemen van economische goederen of voorraden in 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 voor het beoogde doel kunnen worden gebruikt, neerkomt op een wijziging die zich na de btw-aangifte overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) heeft voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde die reeds bij de aankoop van de goederen was betaald, hetgeen de verplichting inhoudt om de aftrek te herzien wanneer de afgedankte goederen vervolgens als in bijlage 2 genoemde goederen zijn verkocht, wat een belastbare levering vormt?
- 2) Moet artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat het afdanken van goederen in de zin van het niet langer opnemen van economische goederen of voorraden in 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 voor het beoogde doel kunnen worden gebruikt, neerkomt op een wijziging die zich na de btw-aangifte overeenkomstig de ZDDS heeft voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde die reeds bij de aankoop van de goederen was betaald, wat de verplichting inhoudt om de 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 richtlijn 2006/112/EG 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 richtlijn 2006/112/EG 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 die buiten de controle van de belastingplichtige liggen en door hem niet konden worden voorzien of voorkomen?
- 5) Indien de eerste of de tweede vraag, dan wel beide vragen ontkennend worden beantwoord, staat artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG dan in de weg aan een nationale regeling als die van respectievelijk artikel 79, lid 3, ZDDS, in de versie die van kracht was tot en met 31 december 2016, en artikel 79, lid 1, ZDDS, in de versie die sinds 1 januari 2017 van kracht is, die voor het afdanken

van goederen voorziet in de verplichting tot herziening van de aftrek, ook al zijn de goederen vervolgens verkocht – wat een belastbare levering van goederen in de zin van bijlage 2 is – dan wel vernietigd of verwijderd en is dat naar behoren bewezen en aangetoond?

## **Unierecht en rechtspraak van de Europese Unie**

Internationale standaard voor financiële verslaglegging 2: punt 6

Richtlijn 2006/112/EG: artikelen 184, 185, 186, 187 en 189

Arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”): 17 september 2020, Stichting Schoonzicht (C-791/18, EU:C:2020:731); 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454); 27 maart 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254); 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595); 30 april 2020, CTT - Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335); 28 mei 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403); 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919); 3 juni 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava e.a. (C-182/20, EU:C:2021:442); 15 oktober 2020, E. (Btw-Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829); 11 april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228); 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109); 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546); 31 mei 2018, Kollroß/Wirtl (C-661/16, EU:C:2018:372); 18 oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644); 4 oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614); 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759); 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452), en 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134); beschikking van het Hof van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394).

## **Bepalingen van nationaal recht**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna „ZDDS”): artikelen 78, 79 en 80 (in de versie van 1 januari 2017)

ZDDS: artikelen 78, 79 en 80 (in de versie die van kracht was tot en met 31 december 2016)

ZDDS: artikelen 163a en 163b, bijlage 2, § 83 van de aanvullende bepalingen

### **Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure**

- 1 Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD (hierna: „BTK EAD”) verstrekt telecommunicatiediensten. Daarnaast verkoopt het bedrijf verschillende mobiele communicatietoestellen aan zijn klanten.
- 2 In het tijdvak van oktober 2014 tot en met december 2017 heeft BTK EAD krachtens artikel 79, lid 3, ZDDS, in de versie die van kracht was tot 31 december 2016, respectievelijk artikel 79, lid 1, ZDDS, in de huidige versie, herzieningen van de aftrek toegepast. De herzieningen hielden verband met het feit dat het bedrijf investeringsgoederen had afgedankt of buiten gebruik had gesteld [herziening van de aftrek voor een totaalbedrag van 1 002 345,22 Leva (BGN)] en voorraden had afgedankt (herziening ten bedrage van 301 745,36 BGN).
- 3 De investeringsgoederen en voorraden waren afgedankt volgens een specifieke procedure die daartoe is vastgesteld. Zij werden afgedankt op basis van een melding van het IT-systeem van de onderneming. Voorts werden een door een commissie goed te keuren verslag en een lijst van de afgedankte investeringsgoederen en voorraden opgesteld. De afgedankte uitrustingsgoederen werden verzameld in een magazijn van de onderneming en wanneer een bepaalde hoeveelheid was bereikt, werden zij samen met een leverings- en een weegbon naar externe bedrijven gebracht waarmee BTK EAD een overeenkomst had gesloten, om er te worden gesloopt. De herzieningen van de aftrek zijn toegepast volgens de in artikel 117 ZDDS bedoelde protocollen en zijn opgenomen in de betreffende maandelijkse btw-aangifte van de onderneming.
- 4 Met een op 18 januari 2019 overeenkomstig artikel 129, lid 1, van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Bulgaars wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken) ingediend verzoek tot verrekening en teruggaaf verzocht BTK EAD om teruggaaf van btw voor een bedrag van 1 304 090,59 BGN, dat was berekend op basis van de voorbelasting die in aftrek was gebracht toen de voorraden en investeringsgoederen waren afgedankt overeenkomstig artikel 79 ZDDS. Naar aanleiding van dat verzoek heeft een afdelingshoofd bij de Teritorialna Direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite „Golemi danakoplatzi i osiguriteli” (regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten „Grote belastingbetalers en verzekeraars”, Bulgarije) een besluit tot uitvoering van een controle van de verrekening en de teruggaaf vastgesteld, waarbij een [belasting]controle ter plaatse bij BTK EAD werd bevolen. Bij een aanslag tot verrekening en teruggaaf van 5 december 2019 heeft de belastingdienst van de regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten „Grote belastingbetalers en verzekeraars” het verzoek van BTK EAD ongegrond verklaard. Bij besluit van 18 februari 2020 heeft de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialezekerheidszaken” Sofia, Bulgarije) de aanslag tot verrekening en teruggaaf bevestigd.

- 5 Bij beslissing van 18 mei 2021 heeft de Administrativen sad Sofia grad (bestuursrechter in eerste aanleg, Sofia, Bulgarije) het beroep van BTK EAD tegen de aanslag tot verrekening en teruggaaf van 5 december 2019 verworpen. In de gerechtelijke procedure in eerste aanleg werd in een door de rechter ingewonnen economisch advies vastgesteld dat BTK EAD beschikte over documenten – zoals bestellingen van secundaire grondstoffen, facturen met betrekking tot de verkoop daarvan en bijbehorende lijsten, documenten inzake de levering aan bedrijven die deze grondstoffen hadden gekocht en weegbonnen – waaruit duidelijk bleek dat de afgedankte goederen waren verkocht, vernietigd of verwijderd. Op grond van de informatie waarbij onder meer de oorspronkelijke boekhoudbescheiden – verslagen inzake de afdanking, verslagen als bedoeld in artikel 117 ZDDS, facturen betreffende de verkoop van secundaire grondstoffen en de bijbehorende lijsten, leverings- en weegbonnen – waren gevoegd, werd geconcludeerd dat de afgedankte investeringsgoederen en voorraden voor het tijdvak van oktober 2014 tot en met december 2017, waarvoor een herziening van de aftrek ten bedrage van 1 304 090,56 BGN was verricht, deels als secundaire grondstoffen waren verkocht – waarvoor de aftrek was herzien voor een totaalbedrag van 949 676,15 BGN, te weten 655 442,38 BGN voor investeringsgoederen en 294 233,77 BGN voor voorraden – en deels waren vernietigd en verwijderd, waarvoor de aftrek was herzien voor een totaalbedrag van [354] 414,39 BGN, waarvan 346 902,84 BGN voor investeringsgoederen en 7 511,55 BGN voor voorraden. De goederen en diensten waarvoor BTK EAD in het tijdvak van 2014 tot en met 2017 de aftrek had herzien ten bedrage van 1 002 345,22 BGN, waren in de bedrijfsboekhouding opgenomen als investeringsgoederen waarop afschrijvingen voor belastingdoeleinden worden toegepast. Met betrekking tot die goederen en diensten is informatie beschikbaar waaruit blijkt dat BTK EAD deze heeft gebruikt voor haar bedrijfsactiviteit. De goederen waarvoor BTK EAD in het tijdvak van 2014 tot en met 2017 de aftrek had herzien ten bedrage van 301 745,36 BGN, waren in de boekhouding opgenomen als voorraden waarop geen afschrijvingen voor belastingdoeleinden worden toegepast, omdat voorraden volgens de toepasselijke standaard voor financiële verslaglegging geen goederen zijn waarop afschrijvingen worden toegepast. Er is informatie voorhanden waaruit blijkt dat de onderneming die goederen voor haar activiteit heeft gebruikt. Blijkens het door de rechter in eerste aanleg ingewonnen boekhoudkundig advies heeft het bedrijf geen belasting in rekening gebracht in het kader van de daaropvolgende verkoop van de afgedankte goederen als schroot. Om die redenen oordeelde de rechter in eerste aanleg dat de bestreden aanslag tot verrekening en teruggaaf rechtmatig was.
- 6 De procedure bij de Varhoven Administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) is ingeleid met het cassatieberoep van BTK EAD tegen de beslissing van de Administrativen sad Sofia grad van 18 mei 2021.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 7 Volgens BTK EAD is de betaalde btw niet verschuldigd, op grond dat artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112 onjuist is omgezet in artikel 79 ZDDS. Volgens de eerste bepaling mag er namelijk geen herziening plaatsvinden in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging of verlies, maar in het onderhavige geval heeft het bedrijf de aftrek toch herzien.
- 8 BTK EAD betoogt dat de Bulgaarse taalversie van artikel 185, lid 2, van de richtlijn niet geheel nauwkeurig is, aangezien daarin het woord „pogivane” (teloorgang) wordt gebruikt. Het woord dat in de andere taalversies van de richtlijn wordt gebruikt, heeft een andere betekenis: zo wordt bijvoorbeeld in de Engelse taalversie het woord „loss” (verlies, ontbrekende hoeveelheid, afval) gebruikt, in de Duitse taalversie het woord „Verlust” [(dat in het Bulgaars synoniem is met) verlies, ontbrekende hoeveelheid, achteruitgang], in de Franse taalversie „perte” (verlies) en in de Italiaanse taalversie „perdita” (verlies). Volgens het bedrijf moeten de bepalingen van de richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof niet alleen op basis van de specifieke versie in een van de officiële talen van de Europese Unie worden uitgelegd, maar moet ook rekening worden gehouden met de versie in de andere 23 talen (zie bijvoorbeeld arresten van 2 april 1998, EMU Tabac e.a., C-296/95, EU:C:1998:152, punten 33-36; 21 maart 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punt 26, en 26 juni 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punten 68 en 73-79).
- 9 BTK EAD stelt dat in casu de goederen zijn afgedankt omdat zij naar verwachting geen economische voordelen meer zouden opleveren, aangezien zij bijvoorbeeld versleten, gebrekkig, niet compatibel of verouderd waren, moesten worden vervangen of niet voor hun beoogde doel konden worden gebruikt enzovoort.
- 10 De belastingautoriteiten baseren de afwijzing van het verzoek van BTK EAD tot teruggaaf van 1 304 090,56 BGN – te weten de overeenkomstig artikel 79 ZDDS wegens afdanking berekende btw ten belope van de in aftrek gebrachte voorbelasting – voor het tijdvak van 2014 tot en met 2016 op artikel 79, lid 3, ZDDS (waarin is bepaald dat de belastingplichtige die de voorbelasting ter zake van door hem geproduceerde, gekochte, verkregen of ingevoerde goederen geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht, een door hem verschuldigde belasting berekent ten belope van het bedrag van de toegepaste aftrek wanneer de goederen zijn vernietigd, ontbrekende hoeveelheden zijn vastgesteld of goederen als onbruikbaar zijn afgedankt of wanneer hun bestemming is gewijzigd en de nieuwe bestemming geen recht op aftrek meer geeft) en voor 2017 op artikel 79, lid 1, ZDDS (waarin is bepaald dat de belastingplichtige die de voorbelasting ter zake van door hem geproduceerde, gekochte, verkregen of ingevoerde goederen geheel, gedeeltelijk of pro rata het gebruik ervan in het kader van een zelfstandige economische activiteit in aftrek heeft gebracht, een door hem verschuldigde belasting berekent ten belope van het bedrag van de toegepaste aftrek wanneer de goederen zijn vernietigd, ontbrekende hoeveelheden zijn vastgesteld of goederen als onbruikbaar zijn afgedankt). Deze opvatting is in haar geheel overgenomen in

de bestuurlijke procedure nadat het besluit was aangevochten. Bij beslissing van de directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialezekerheidszaken” Sofia van 18 februari 2020 is het besluit bevestigd.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

Het Hof benadrukt in de aangevoerde arresten dat volgens de logica van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is bepalend voor de omvang van de oorspronkelijk toegepaste aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende tijdvakken. Het Hof heeft verklaard dat het herzieningsmechanisme integrerend deel uitmaakt van de bij de btw-richtlijn ingestelde aftrekregeling en tot doel heeft de nauwkeurigheid van de btw-aftrek te vergroten ter waarborging van de fiscale neutraliteit, een grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat op dit gebied door de Uniewetgever is ingevoerd. Op grond van dit beginsel blijven in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht op aftrek geven voor zover zij worden gebruikt voor handelingen die zijn onderworpen aan btw. De btw-richtlijn beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium. In dit verband moet worden opgemerkt dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn op algemene wijze vermelden in welke omstandigheden de nationale belastingdienst herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek moet eisen, maar niet bepalen hoe deze herziening moet plaatsvinden. Krachtens artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vindt een dergelijke herziening met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van deze aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten. Uit de vermelding van de wijzigingen die zich hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, te weten geannuleerde aankopen of verkregen rabatten, in samenhang met het bijwoord „bijvoorbeeld” kan worden opgemaakt dat de opsomming niet limitatief is. Een uitzondering op de voornoemde bepaling is opgenomen in artikel 185, lid 2, van de richtlijn, waarin is bepaald dat in afwijking van lid 1 geen herziening plaatsvindt 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 de artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters. Deze opsomming van gevallen waarin geen herziening



plaatsvindt, zou als limitatief kunnen worden beschouwd, aangezien de tweede volzin van artikel 185, lid 2, van de richtlijn een uitzondering op de uitzondering mogelijk maakt door de lidstaten in staat te stellen herziening te eisen voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven en in geval van diefstal [zoals het Hof heeft geoordeeld in zijn arrest van 11 april 2018 in de zaak SEB bankas, waarin in de eerste plaats is opgemerkt dat de herzieningsplicht in artikel 184 van de btw-richtlijn zo ruim mogelijk wordt gedefinieerd daar „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen” (punt 32)]. Deze bewoordingen sluiten a priori geen enkel denkbaar geval van een ten onrechte toegepaste aftrek uit. De algemene omvang van de herzieningsplicht vindt steun in de uitdrukkelijke opsomming van de afwijkingen die de btw-richtlijn toestaat in artikel 185, lid 2, ervan. In die gevallen, diefstal inbegrepen, ligt het voor de hand dat de belastingplichtige de goederen niet kan gebruiken voor andere leveringen wegens omstandigheden die buiten zijn controle liggen. Om te voorkomen dat die persoon naast economische verliezen ook fiscale verliezen lijdt, is in artikel 185, lid 2, van de richtlijn bepaald dat er geen herziening van de aftrek plaatsvindt. De voorwaarde dat de belastingplichtige de vernietiging, het verlies of de diefstal naar behoren moet bewijzen, is in overeenstemming met het recht op aftrek van voorbelasting. Zelfs in die gevallen voorziet de richtlijn in een uitzondering op de uitzondering in artikel 185, lid 2, door in de tweede volzin ervan de lidstaten de mogelijkheid te bieden om ook in geval van diefstal herziening te eisen. In het licht van deze omstandigheden rijst de vraag of het afdanken van goederen kan worden beschouwd als een wijziging die zich na de btw-aangifte heeft voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking moeten worden genomen. De aangevoerde arresten van het Hof geven geen antwoord op die vraag. Het begrip „afdanking” is niet gedefinieerd in de ZDDS, de Zakon za schetovodstvoto (Bulgaarse wet op de bedrijfsboekhouding) of de desbetreffende standaarden voor financiële verslaglegging. De in 1992 ingetrokken Naredba N° 1 za brakuvane i likvidirane na nego dni osnovni sredstva (verordening nr. 1 inzake de afdanking en de vernietiging van ongeschikte vaste activa) van het Bulgaarse ministerie van Financiën bevatte een wettelijke regeling voor „afdanking”. Deze verordening regelt volgens artikel 1 ervan de voorwaarden en de procedure voor de afdanking en de vernietiging door autonome ondernemingen van vaste activa die wegens slijtage of om andere redenen niet langer voor hun beoogde bestemming kunnen worden gebruikt. Volgens artikel 3 van de verordening worden vaste activa afgedankt wanneer zij fysiek zijn versleten, de gebruiksduur ervan is verstreken en de middelen ten behoeve van de vervanging ervan in de boekhouding zijn opgenomen. Veroudering en fysieke slijtage doen zich voor, ongeacht of de gebruiksduur van de goederen is verstreken. Hoewel een wettelijke definitie van dat begrip ontbrak, heeft het ingang gevonden in de praktijk en is het in de wetgeving overgenomen voor de formulering van artikel 79, lid 3, ZDDS. Volgens de algemene praktijk worden activa afgedankt wanneer zij door slijtage of beschadiging onbruikbaar zijn geworden, of omdat zij verouderd zijn en niet meer kunnen worden gebruikt of verkocht. Om de genoemde redenen worden activa onbruikbaar en worden zij

derhalve afgedankt. De afgedankte activa kunnen bijvoorbeeld worden vernietigd (fysiek), verkocht of voor gebruik overgedragen. In die zin houdt het begrip „afval” van economische goederen duidelijk in dat zij in het kader van de bedrijfsactiviteit volledig zijn verbruikt. Dienaangaande heeft het Hof met betrekking tot de herziening van de aftrek reeds geoordeeld dat er zich geen wijziging in de elementen voordoet als bedoeld in de bepaling – thans artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn – indien de goederen of diensten in het kader van de bedrijfsactiviteit volledig zijn verbruikt (arrest van 17 mei 2001, [REDACTED] [REDACTED] gevoegde zaken C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280). Voor de beslissing in het hoofdgeding vraagt de verwijzende rechter zich met betrekking tot artikel 185 van de richtlijn af of de aftrek moet worden herzien wanneer goederen worden afgedankt, ook al worden zij later, in het kader van een belastbare handeling, als afval verkocht [met dien verstande dat de handel in (non)ferrometaalafval niet behoort tot de bedrijfsactiviteit van BTK EAD]. Volgens BTK EAD verbreekt de afdanking in dat geval het rechtstreekse verband tussen de gekochte goederen en het gebruik ervan voor de belastbare activiteit van de onderneming niet, terwijl de toepassing van artikel 79, lid 3, ZDDS juncto artikel 80 ZDDS tot dubbele belasting zou leiden, te weten in de eerste plaats wanneer de aftrek wegens de afdanking wordt herzien en vervolgens wanneer de afgedankte goederen als afval worden verkocht. De verwijzende rechter vraagt zich ook af of de afdanking van goederen neerkomt op een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, als bedoeld in artikel 185, lid 1, van de richtlijn, wanneer de goederen werden gebruikt voor belastbare handelingen voordat zij werden afgedankt, naar behoren is bewezen en aangetoond dat zij zijn vernietigd en verwijderd nadat zij waren afgedankt en de afgedankte goederen niet zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Voorts is het onduidelijk of het woord „verlies” in artikel 185, lid 2, van de richtlijn ook afdanking omvat. Artikel 185 van de richtlijn dient te worden uitgelegd om te kunnen beoordelen of de genoemde bewoording enkel in de weg staat aan herziening van de aftrek wanneer de vernietiging of het verlies van de goederen toe te schrijven is aan gebeurtenissen waarop de belastingplichtige geen invloed heeft en die hij niet kan voorzien of voorkomen, dan wel of het volstaat dat de goederen zuiver objectief verloren zijn gegaan of zijn vernietigd, ongeacht of de belastingplichtige daarop al dan niet invloed had. In dit verband is in artikel 80, lid 2, ZDDS bepaald dat er geen herziening op grond van artikel 79 plaatsvindt in de volgende gevallen:

1. vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of verwerking ervan tot afval ten gevolge van overmacht, alsmede in het geval van vernietiging van volgens de Zakon za aktsizite i danachnite skladove (wet op accijnsbelastingen en belastingentrepots) onder toezicht van het bestuur staande accijnsproducten;
2. vernietiging, ontbrekende hoeveelheden goederen of verwerking ervan tot afval 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 natuurlijke vermindering, en ontbrekende hoeveelheden goederen tijdens de opslag en het vervoer ervan overeenkomstig een wetgevingshandeling of bedrijfsregels en -normen;
  4. technologisch afval binnen de toegelaten, door de technische documentatie voor iedere productie of werkzaamheid bepaalde normen;
  5. afval ontstaan ingevolge verloop van de overeenkomstig de wettelijke vereisten bepaalde houdbaarheidstermijn;
  6. afboeken van investeringsgoederen wanneer de boekwaarde ervan minder dan 10 % van de aanschaffingskosten bedraagt.
- 11 Met betrekking tot de betekenis van het begrip „afval”, zoals dat in de praktijk gangbaar is geworden, rijst de vraag of het bovengenoemde artikel 80, lid 2, ZDDS al dan niet een maatregel in de zin van artikel 189, onder c), van de richtlijn vormt.