



Datum van inontvangstneming : 24/07/2017

Zaak C-364/17**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

13 juni 2017

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Varna (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 juni 2017

Verzoekende partij in het hoofdgeding:

„Varna Holideis” EOOD

Verwerende partij in het hoofdgeding:

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

BESLUIT

... [omissis]

Varna, 7 juni 2017

De **Varnenski administrativen sad** [bestuursrechter in eerste aanleg Varna]
... [omissis]

... [omissis]

... [omissis] heeft het volgende overwogen:

De procedure bij de Administrativen sad Varna betreft een beroep dat op 21 maart 2016 door „Varna Holideis” EOOD, ... [omissis] gevestigd te Varna, ... [omissis] is ingesteld tegen de naheffingsaanslag... [omissis] van de voor inkomsten bevoegde instanties bij de Teritorialna direktia na Natsionalna agentsia za prihodite (NAP) - Varna (regionaal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten te Varna), welke aanslag is bevestigd bij beschikking nr. 153 van 7 juli 2016 van de direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna

praktika” - Varna (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en socialezekerheidszaken” te Varna; hierna: directie „OPOD”). Bij deze naheffingsaanslag werd overeenkomstig artikel 78, lid 1, van de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse btw-wet; hierna: ZDDS) junctis artikel 115 en artikel 124, lid 5, van deze wet de voor de koop van een hotelgebouw ... [omissis] te Varna ... [omissis] toegepaste aftrek van voorbelasting herzien en als gevolg hiervan werden jegens de vennootschap aanvullende btw-schulden plus rente voor februari 2015 vastgesteld.

Gedurende de procedure is de verwijzende kamer van de Administrativen sad Varna tot de conclusie gekomen dat voor de beslechting van het geding over de rechtmatigheid van de bij de naheffingsaanslag vastgestelde btw-schulden uitlegging van het Unierecht en inzonderheid van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn) noodzakelijk is.

Gelet op deze noodzaak acht de verwijzende kamer van de Administrativen sad Varna het zinvol het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de op het geding toepasselijke Unierechtelijke bepalingen.

... [omissis]

I. PARTIJEN IN HET GEDING

- 1 **Verzoekster** – „Varna Holideis” EOOD, ... [omissis] gevestigd te Varna ... [omissis].
- 2 **Verweerder** – Direktor na direktsia „Obzhalvane [i danachno-osiguritelna praktika”] – Varna, pri Tsentralno upravlenie na NAP Sofia (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en socialezekerheidszaken” te Varna bij het centraal bestuur van het Nationaal Agentschap voor belastinginkomsten te Sofia.

II. VOORWERP VAN HET GEDING

- 3 De procedure bij de Administrativen sad Varna is een procedure in eerste aanleg en betreft het beroep dat „Varna Holideis” EOOD op 21 maart 2016 heeft ingesteld tegen de naheffingsaanslag ... [omissis], die is bevestigd bij beschikking nr. 153 [Or. 2] van 7 juli 2016 van de directeur van de directie „OPOD” - Varna. Bij deze naheffingsaanslag werd overeenkomstig artikel 78, lid 1, junctis artikel 115 en artikel 124, lid 5, ZDDS de voor de koop van een hotelgebouw ... [omissis] te Varna ... [omissis] in december 2004 toegepaste aftrek van voorbelasting ten bedrage van 365 560 BGN in het belastingtijdvak februari 2015 herzien. Op grond van de herziening werden voor februari 2015 btw-schulden ten

bedrage van 365 560 BGN plus rente van in totaal 37 683,87 BGN tegen de vennootschap vastgesteld.

- 4 Het geschil tussen partijen over de rechtmatigheid van de toegepaste herziening overeenkomstig artikel 78, lid 1, ZDDS vereist uitlegging van het Unierecht.

III. FEITEN

- 5 In augustus 2015 werd een belastingcontrole bij „Varna Holideis” EOOD met betrekking tot btw-schulden voor het tijdvak van 1 december [2004] tot en met 28 februari 2015 uitgevoerd.
- 6 Naar aanleiding van de belastingcontrole werd vastgesteld dat in het belastingtijdvak december 2004 „Varna Holideis” EOOD het recht op aftrek van voorbelasting ten bedrage van 365 560 BGN had uitgeoefend voor de door „Zdravets tur” OOD uitgereikte factuur nr. 983 van 8 december 2004 met een maatstaf van heffing van 1 827 800 BGN voor de koop van een hotelgebouw ... [omissis] overeenkomstig notariële akte nr. 19 ... [omissis]/2004. De op de factuur vermelde btw werd door de leverancier over hetzelfde belastingtijdvak in rekening gebracht en afgedragen aan de schatkist.
- 7 Bij arrest nr. 201 van 12 februari 2015 ... [omissis], dat op de dag van de uitspraak onherroepelijk is geworden, heeft de Varhoven kasatsionen sad (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken; hierna: VKS) beslist dat de foutieve opgave, zoals vastgesteld bij het onherroepelijke strafvonnis, van de datum van de rechtshandeling door de notaris in notariële akte nr. 19/2004 gelijkgesteld moet worden aan het ontbreken van een datum in de notariële akte. Dit vormt een rechtsgrond voor nietigheid van de notariële handeling overeenkomstig (oud) artikel 472 juncto artikel 476, lid 1, onder a), GPK, die op grond van artikel 26, lid 2, punt 3, van de Zakon za zadalzhniata i dogovorite (Bulgaarse wet op de verbintenissen en de overeenkomsten; hierna: ZZD) in voorkomend geval leidt tot nietigheid van de koopovereenkomst inzake onroerend goed wegens een vormgebrek. „Varna Holideis” EOOD werd om de opgegeven redenen veroordeeld tot teruggave aan „Zdravets tur” OOD van het gebruiksrecht op het onroerend goed dat voorwerp van de overeenkomst was, tegen terugbetaling van de door „Zdravets tur” OOD ontvangen koopsom.
- 8 Op grond van het arrest van de VKS heeft „Zdravets tur” OOD creditnota nr. 181 van 12 februari 2015 ten bedrage van 1 827 800 BGN exclusief btw ten bedrage van 365 560 BGN alsmede creditnota nr. 182 van 12 februari 2015 voor 3300,00 BGN uitgereikt aan „Varna Holideis” EOOD. „Zdravets tur” OOD heeft creditnota nr. 181 van 12 februari 2015 in het belastingtijdvak februari 2015 opgegeven, terwijl de ontvanger dit niet heeft gedaan. Uit de inventaris van de materiële vaste activa is gebleken dat het onroerend goed, bestaande uit een perceel grond en een hotel, dat aanleiding heeft gegeven tot de procedure waarin arrest nr. 201 van 12 februari 2015 van de VKS werd gewezen, door verzoekster niet was uitgeboekt.

- 9 „Varna Holideis” EOOD heeft aan „Zdravets tur” OOD schriftelijk meegedeeld de uitgereikte creditnota’s niet te accepteren. De vennootschap was van mening dat de nietigverklaring van de koopovereenkomst tot gevolg had dat nooit een verkoop had plaatsgevonden, waardoor „het niet gerealiseerde belastbare feit van de verkoop van 8 december 2004 dien[de] te worden herzien. De datum van het arrest waarbij de nietigheid van de overeenkomst is vastgesteld, is geen belastbaar feit”.
- 10 Onder deze omstandigheden hebben de voor inkomsten bevoegde instanties geoordeeld dat op grond van het arrest van de VKS, waarbij de koop nietig is verklaard, overeenkomstig artikel 78, lid 1, ZDDS in februari 2015 de rechtsgrond is ontstaan voor herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting jegens verzoekster en bijgevolg zijn bij de naheffingsaanslag voor februari 2015 belastingschulden vastgesteld ten bedrage van 365 630,00 BGN [Or. 3].
- 11 Tegen de naheffingsaanslag is administratief bezwaar gemaakt bij de directeur van de directie „OPOD” te Varna, die bij beschikking nr. 153 van 7 juli 2016 deze aanslag heeft bevestigd. Aangenomen werd dat in casu, aangezien de ZDDS geen bepaling bevat betreffende de herziening van de aftrek van voorbelasting in het geval van nietigverklaring van rechtshandelingen en omdat de rechtsgevolgen overeenstemmen met die van een ongedaanmaking van de handeling, artikel 78 juncto artikel 115 en artikel 124, lid 5, ZDDS moet worden toegepast. Om te voldoen aan het beginsel van [fiscale] neutraliteit had de ontvanger „Varna Holideis” EOOD als overeenkomstig de ZDDS voor btw-doeleinden geïdentificeerde persoon de voor factuur nr. 983 van 8 december 2004 toegepaste aftrek van voorbelasting moeten herzien door creditnota nr. 181 van 12 februari 2015 te vermelden in het inkoopboek en in de belastingaangifte voor februari 2015.

Partijen zijn het eens over de hierboven uiteengezette feiten.

IV. TOEPASSELIJKE BEPALINGEN

A. Nationaal recht

- 12 **Het materiële recht dat in het kader van de beslechting van het geding moet worden toegepast, is de ZDDS die sinds 1 januari 2007 van kracht is. De volgende bepalingen in de telkens toepasselijke versie zijn voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van belang:**

Herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting bij wijziging van de maatstaf van heffing en de aard van de handeling

Artikel 78. (1) De btw-plichtige is bij wijziging van de maatstaf van heffing, ongedaanmaking van een handeling of wijziging van de aard van een handeling gehouden tot herziening van het bedrag van de voorbelasting waarvan aftrek is gevraagd.

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

Debetnota's en creditnota's

Artikel 115. (1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing of ongedaanmaking van een handeling waarvoor een factuur is opgesteld, moet de leverancier of dienstverrichter daarvan een nota aan de factuur hechten.

(2) Deze nota moet binnen vijf dagen na het plaatsvinden van de in lid 1 bedoelde wijziging worden opgesteld.

(3) Bij verhoging van de maatstaf van heffing moet een debetnota worden opgesteld en bij verlaging van de maatstaf van heffing of bij ongedaanmaking van de handeling moet een creditnota worden opgesteld.

[...]

Factuurboek

Artikel 124 (1) De overeenkomstig deze wet voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen moeten de volgende boeken bijhouden:

1. inkoopboek;
2. verkoopboek;

(2) De btw-plichtige is gehouden de door hem of in zijn naam afgegeven belastingdocumenten en de aantekeningen betreffende de verrichte verkoophandelingen overeenkomstig artikel 119 te vermelden in het verkoopboek voor het belastingtijdvak waarvoor zij werden opgesteld.

...[Or. 4]

(5) Ongeacht lid 4 is de btw-plichtige verplicht de door hem ontvangen creditnota's te vermelden in het inkoopboek voor het belastingtijdvak waarvoor zij zijn opgesteld.

13 Naast de genoemde bepalingen van de ZDDS zijn tevens de volgende bepalingen van de ZZD van toepassing op het onderhavige geval:

Artikel 26 (1) Overeenkomsten die in strijd zijn met de wet of de wet omzeilen, alsmede overeenkomsten die in strijd zijn met de goede zeden, inclusief overeenkomsten over een te verwachten erfenis, zijn nietig.

(2) Overeenkomsten waarvan het voorwerp onmogelijk is, overeenkomsten waarover geen overeenstemming is bereikt, waarbij een wettelijk voorgeschreven vorm niet in acht werd genomen of zonder oorzaak, alsmede schijnovereenkomsten zijn nietig. De oorzaak wordt vermoed aanwezig te zijn, totdat het tegendeel is bewezen. [...]

Artikel 87 (1) Indien de schuldenaar bij een wederkerige overeenkomst een verbintenis niet uitvoert wegens een aan hem toe te rekenen omstandigheid, kan de schuldeiser, indien hij de schuldenaar een redelijke termijn voor nakoming verleent en hem erop wijst dat na afloop van de termijn de overeenkomst wordt geacht te zijn ontbonden, de overeenkomst ontbinden. De mededeling aan de schuldenaar dient schriftelijk te geschieden, ingeval de overeenkomst schriftelijk werd gesloten.

(2) De schuldeiser kan, ook zonder een termijn te stellen, aan de schuldenaar meedelen dat hij de overeenkomst ontbindt, indien de nakoming geheel of gedeeltelijk onmogelijk is geworden, indien nakoming wegens het verzuim van de schuldenaar nutteloos is geworden of indien de verbintenis absoluut op een overeengekomen tijdstip had moeten worden uitgevoerd.

(3) De ontbinding van overeenkomsten waarbij zakelijke rechten op onroerende zaken worden overgedragen, gevestigd, erkend of beëindigd, geschiedt middels een rechterlijke procedure. Indien de schuldenaar gedurende de procedure nakoming aanbiedt, kan de rechter met inachtneming van de omstandigheden van het afzonderlijke geval hiervoor een termijn bepalen.

(4) De ontbinding van de overeenkomst is uitgesloten, indien de niet verrichte deelverbintenis met inachtneming van het belang van de schuldeiser gering is.

(5) Het recht van ontbinding van de overeenkomst verjaart na vijf jaar.

B. Unierecht

14 Bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde:

Artikel 14, lid 1 - Als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

Artikel 90, lid 1 - In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

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

Artikel 184 - De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.
[Or. 5]

Artikel 185, lid 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.

Lid 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.

Artikel 186 - De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

V. RECHTSPRAAK VAN DE NATIONALE RECHTERS

- 15 Bij arrest nr. 6274 van 20 mei 2014 heeft de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter; hierna: „VAS”) beslist dat, nadat de tussen twee vennootschappen gesloten notariële koopovereenkomst voor een onroerend goed door de VKS nietig was verklaard, de rechter in eerste aanleg terecht ervan is uitgegaan dat er sprake was van een geval bedoeld in (oud) artikel 95, lid 2, ZDDS, op grond waarvan bij nietigverklaring van een verkoop het belastbare feit in de vorm van de levering van de goederen in de zin van (oud) artikel 7, lid 1, ZDDS met terugwerkende kracht werd geacht niet te hebben plaatsgevonden. Aangenomen werd dat in een dergelijk geval de leverancier aan de ontvanger een creditnota moet afgeven, zodra deze omstandigheid, te weten het arrest van de VKS, is ingetreden, hetgeen niet is geschied. Bijgevolg is bij de naheffingsaanslag het resultaat voor het betreffende belastingtijdvak op rechtmatige wijze herzien. Dit arrest betreft echter een geval waarop rechtsvoorschriften van toepassing waren die vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie bestonden.
- 16 Bij arrest nr. 13639 van 13 november 2014 ... [omissis] heeft de VAS anders geoordeeld. In het geval van nietigverklaring van een rechtshandeling inzake een onroerend goed zijn de voorwaarden voor de herziening van de aftrek van voorbelasting waarin richtlijn 2006/112 voorziet, en de in artikel 78, lid 1, ZDDS geregelde voorwaarden niet identiek. Artikel 185 van richtlijn 2006/112 betreft volgens de VAS omstandigheden zoals geannuleerde aankopen waarvoor de aftrek van voorbelasting werd toegepast, terwijl de nationale regeling in artikel 78, lid 1, ZDDS concrete gevallen opsomt, waaronder ook de ongedaanmaking van

een handeling. De rechter heeft gepreciseerd dat de Unierechtelijke voorwaarden niet rechtstreeks van toepassing zijn, aangezien daardoor verplichtingen worden opgelegd, en dat de richtlijnbevestigingen geen rechtstreekse werking hebben. De VAS is tot de conclusie gekomen dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor de herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting en heeft het in eerste aanleg gewezen vonnis waarbij de opgelegde naheffingsaanslag nietig werd verklaard, bevestigd.

VI. RECHTSPRAAK VAN HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

- 17 De verwijzende kamer van de Administrativen Sad Varna heeft met het oog op de beslechting van het geding de rechtspraak van het Hof ter hand genomen en daarbij de volgende rechterlijke uitspraken betreffende de herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting aangetroffen:
- 18 In het arrest van 12 oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punt 31), heeft het Hof beslist dat de in de richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven [**Or. 6**] geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn 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 punt 32 van het arrest heeft het Hof uiteengezet dat aangaande het ontstaan van de verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, in artikel 185, lid 1, van de richtlijn het beginsel is neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid moet plaatsvinden als 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.
- 19 In punt 50 van het arrest van 13 maart 2014, Firin (C-107/13, EU:C:2014:151), heeft het Hof bepaald dat het herzieningsmechanisme integrerend deel uitmaakt van de bij richtlijn 2006/112 vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft 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 btw. Dit mechanisme 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.

VII. ARGUMENTEN EN RECHTSOPVATTINGEN VAN DE PARTIJEN:

- 20 „Varna Holideis” EOOD heeft niet gereageerd op het voornemen van de rechter om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing. In haar beroep voert zij aan dat de nietige overeenkomst niet heeft geleid tot een eigendomsoverdracht van „Zdravets tur” OOD aan „Varna Holideis” EOOD, dat wil zeggen dat het belastbare feit in de zin van artikel 25, lid 2, ZDDS zich nooit heeft voorgedaan. Derhalve heeft de vennootschap het recht op aftrek van voorbelasting ten bedrage van 365 560 BGN in het belastingtijdvak december 2004 ten onrechte uitgeoefend en is voor haar op dat moment de verplichting ontstaan om de afgetrokken voorbelasting te restitueren. Aangezien de vordering tot teruggave van de onrechtmatig afgetrokken voorbelasting jegens de vennootschap in december 2004 is ontstaan, is de verjaringstermijn van vijf jaar voor de inning van de schuldvordering van de overheid overeenkomstig artikel 171, lid 1, van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en sociale verzekeringszaken, hierna: DOPK) verlopen.
- 21 De directeur van de directie „OPOD” te Varna is van mening dat voor de beslechting van het geding geen verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof nodig is. Hij is van mening dat de ZDDS is afgestemd op de regels en procedures van richtlijn 2006/112 en de relevante bepalingen met het oog op de bepaling van de precieze strekking hiervan niet onduidelijk zijn.

VIII. MOTIVERING VAN DE VERWIJZINGSBESLISSING:

- 22 De kamer van de Administrativen sad Varna waarbij het geding in eerste aanleg aanhangig is, verzoekt het Hof ambtshalve om een prejudiciële beslissing.
- 23 Om het geding te kunnen beslechten moet de kamer van de Administrativen sad Varna de vraag beantwoorden of arrest nr. 201 van de VKS van 12 februari 2015 ... [omissis], waarbij de koopovereenkomst waarvoor notariële akte nr. 19 van 2004 is opgemaakt, nietig werd verklaard, een wijziging in elementen in de zin van artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 respectievelijk een grond voor herziening van de door de ontvanger van de levering toegepaste aftrek van voorbelasting vormt dan wel of in een dergelijk geval ervan moet worden uitgegaan dat de belasting van meet af aan, ook op het moment van verlijden van de notariële akte inzake de rechtshandeling, [Or. 7] niet verschuldigd is geworden, dat wil zeggen dat voor de ontvanger in zijn geheel geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

In dit verband heeft de verwijzende rechter het volgende in aanmerking genomen:

- 24 Overeenkomstig artikel 78, lid 1, ZDDS is de btw-plichtige verplicht de omvang van de toegepaste aftrek van voorbelasting bij ongedaanmaking van een handeling te herzien. In artikel 115, leden 1 en 3, ZDDS is geregeld dat in geval van ongedaanmaking van een handeling waarvoor een factuur is opgesteld, de

leverancier of de dienstverrichter verplicht is daarvan een nota aan de factuur te hechten. De ZDDS bevat geen definitie van het begrip „ongedaanmaking” van de handeling. In algemene civielrechtelijke zin veronderstelt de ongedaanmaking van een rechtshandeling dat deze rechtsgeldig tot stand is gekomen en rechtsgevolgen in het leven heeft geroepen, maar door de schuldeiser naderhand wegens niet-nakoming met terugwerkende kracht is beëindigd (argument ex artikel 87 ZZD). In tegenstelling tot rechtshandelingen die ongedaan kunnen worden gemaakt, zijn nietige rechtshandelingen van meet af aan gebrekkig zodat zij reeds bij de totstandkoming ervan niet de door partijen beoogde rechtsgevolgen kunnen teweegbrengen. Deze onmogelijkheid is absoluut en bestaat vanaf het begin en kan niet worden opgeheven. De nietigheid treedt in op het moment waarop de rechtshandeling tot stand komt, zonder dat daartoe een rechterlijke handeling van welke aard dan ook, een vaststelling of een verklaring nodig zijn (Prof. Vitali Tadzher, *Burgerlijk recht van de Republiek Bulgarije, Algemeen deel, deel II*).

- 25 In casu werd bij arrest nr. 201 van de VKS van 12 februari 2015 de tussen „Varna Holideis” EOOD en „Zdravets tur” OOD gesloten koopovereenkomst betreffende een onroerend goed nietig verklaard; voor deze handeling werd factuur nr. 983 van 8 december 2004 opgesteld en werd het recht op aftrek van voorbelasting uitgeoefend. Deze overeenkomst werd door het arrest niet ongedaan gemaakt, waardoor de rechterlijke uitspraak niet kan worden aangemerkt als een omstandigheid of wijziging in de zin van artikel 78, lid 1, ZDDS, te weten als ongedaanmaking van een handeling. Anderzijds heeft artikel 90 van richtlijn 2006/112, dat in Bulgaars recht is omgezet bij artikel 78, leden 1 en 2, ZDDS, een ruimere werkingssfeer, doordat hierin is geregeld dat de maatstaf van heffing niet enkel in het geval van ongedaanmaking nadat de handeling is verricht, maar ook in geval van annulering, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering dienovereenkomstig wordt verlaagd.
- 26 Om die reden kunnen de toepasselijke nationale en Unierechtelijke regelingen worden uitgelegd zoals voorgestaan door de voor inkomsten bevoegde instanties, namelijk dat nietigverklaring van een rechtshandeling binnen de werkingssfeer van de artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112 valt en daarom een rechtsgrond vormt voor herziening van het uitgeoefende recht op aftrek van voorbelasting. In dit verband dient erop te worden gewezen dat overeenkomstig artikel 14 van richtlijn 2006/112 als „levering van goederen” wordt aangemerkt de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Zoals het Hof in de punten 33, 35 en 36 van het arrest van 18 juli 2013, *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486), heeft vastgesteld, verwijst het begrip „levering van goederen” in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar strekt het zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamenlijk goed door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (punt 33). Bijgevolg kan een handeling als een „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden beschouwd wanneer een belastingplichtige door deze handeling een lichamenlijk goed overdraagt waardoor de andere partij feitelijk over dat goed kan beschikken

als een eigenaar, zonder dat de vorm waarin een eigendomsrecht over dat goed is verkregen, in dat opzicht relevant is (punt 35). Evenmin kan het bewijs dat een dergelijke goederenlevering daadwerkelijk is verricht, hetwelk een voorwaarde voor het recht op aftrek is, afhangen van de wijze waarop het eigendomsrecht over de betrokken goederen is verkregen (punt 36). **[Or. 8]**

- 27 In die zin lijkt het toelaatbaar dat het recht op aftrek van voorbelasting ook ontstaat en rechtmatig wordt uitgeoefend (en dus wordt herzien), als de in het nationale recht voor de geldigheid van de rechtshandeling voorgeschreven vorm niet in acht werd genomen. Onder deze omstandigheden, wanneer dus de nietigheid van de rechtshandeling waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting werd uitgeoefend, naderhand door middel van een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is vastgesteld, zou men ervan kunnen uitgaan dat zich „wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen” in de zin van artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 en bijgevolg een rechtsgrond bestaat voor herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting in het tijdvak waarin de nietigheid werd vastgesteld.

De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of deze uitlegging juist is.

- 28 Feitelijk gaat artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet over de overdracht van eigendom, maar over de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Hierdoor wordt beoogd de definitie van de levering van goederen los te koppelen van de verschillende regelingen in de lidstaten betreffende het moment en de wijze van de eigendomsoverdracht op grond van een koopovereenkomst of andere rechtshandelingen. In elk geval vereist de verkrijging door de koper van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, dat op een gegeven moment een overdracht van eigendom respectievelijk van een ander zakelijk recht plaatsvindt dat met de eigendom vergelijkbare rechten toekent.
- 29 Zoals evenwel hierboven reeds is uiteengezet, zijn nietige rechtshandelingen gebrekkig zodat zij reeds bij de totstandkoming niet de door de partijen beoogde rechtsgevolgen hebben. Indien het gebrek niet kan worden opgeheven (hetgeen ook in casu het geval is), is de onmogelijkheid absoluut en van meet af aan aanwezig. Om die reden stelt verzoekster terecht de vraag of hier eventueel sprake is van een geval waarin het belastbare feit zich in het geheel niet heeft voorgedaan, de belasting dus helemaal niet verschuldigd is geworden en bijgevolg niet als voorbelasting kon worden afgetrokken. Onder dergelijke omstandigheden mag geen herziening van de aftrek van voorbelasting plaatsvinden, maar moet het recht op aftrek van voorbelasting worden geweigerd. In beide gevallen zou voor de ontvanger van de levering een aanvullende belastingschuld ontstaan, maar wel in een verschillend belastingtijdvak.
- 30 Om de hierboven uiteengezette redenen wenst de verwijzende rechter een antwoord op de volgende vraag: *Dienen artikel 90, lid 1, en artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat een herziening van de op een levering toegepaste aftrek van voorbelasting ook geboden is in een geval als in het*

hoofdgeding, waarin de rechtshandeling waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting werd uitgeoefend, door een onherroepelijke rechterlijke uitspraak nietig is verklaard, of moet gelet op de definitie in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 in een dergelijk geval ervan worden uitgegaan dat geen sprake is van een levering en dat de belasting van meet af aan niet verschuldigd is geworden?

- 31 Mochten onder „annulering” van een handeling in de zin van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 ook gevallen worden begrepen waarin de rechtshandeling waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting werd uitgeoefend, door een rechterlijke uitspraak nietig is verklaard, wenst de verwijzende rechter te vernemen of hij artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 rechtstreeks kan toepassen, aangezien deze situatie niet uitdrukkelijk is geregeld in artikel 78, lid 1, ZDDS, hoewel zij niet valt binnen de werkingssfeer van de op grond van artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112 toegelaten afwijking.
- 32 In dit verband moet voor ogen worden gehouden dat de leverancier Zdravets tur OOD creditnota’s nr. 181 van 12 februari 2015 en nr. 182 van dezelfde datum op de dag van de uitspraak van de VKS heeft opgesteld. Onder deze omstandigheden vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat ook de ontvanger het recht op aftrek van voorbelasting herkent. Zonder een dergelijke herziening zou het gevaar ontstaan dat belastinginkomsten verloren gaan, aangezien het kan gebeuren dat de leverancier de in rekening gebrachte btw annuleert, terwijl de ontvanger bij gebreke van rechtsvoorschriften niet ertoe kan worden verplicht de afgetrokken voorbelasting te herzien. Om de hierboven uiteengezette redenen wenst de verwijzende [**Or. 9**] rechter een antwoord op de volgende vraag: *Dient artikel 185, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat bij gebreke van een nationale regeling inzake herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting in geval van nietigverklaring van een rechtshandeling door een rechter de herziening middels rechtstreekse toepassing van artikel 90, lid 1, van de richtlijn kan geschieden?*

Om de hierboven uiteengezette redenen heeft de Administrativen sad Varna ... [omissis]

BESLOTEN:

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden krachtens artikel 267, eerste alinea, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de hiernavolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1. Dienen artikel 90, lid 1, en artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat herziening van de op een levering toegepaste aftrek van voorbelasting ook geboden is in een geval als in het hoofdgeding, waarin de rechtshandeling waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting werd uitgeoefend, door een onherroepelijke rechterlijke uitspraak nietig is verklaard, of moet gelet op de definitie in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 in een dergelijk geval

ervan worden uitgegaan dat geen sprake is van een levering en dat de belasting van meet af aan niet verschuldigd is geworden?

2. Dient artikel 185, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat bij gebreke van een nationale regeling inzake herziening van de toegepaste aftrek van voorbelasting in geval van nietigverklaring van een rechtshandeling door een rechter de herziening middels rechtstreekse toepassing van artikel 90, lid 1, van de richtlijn kan geschieden?

... [omissis]