



Datum van
inontvangstneming

:

25/04/2016

Zaak C-132/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

1 maart 2016

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 december 2015

Verzoekende partij:

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

Verwerende partij:

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD

BESCHIKKING

[OMISSIS]

De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter) van de Republiek Bulgarije [OMISSIS]

De procedure is ingeleid op beroep in cassatie, ingesteld door de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” van de stad Sofia, tot vernietiging van de beslissing [OMISSIS] van de Administrativen sad te Sofia houdende nietigverklaring van de naheffingsaanslag [OMISSIS] en van de naheffingsaanslag tot wijziging van een naheffingsaanslag [OMISSIS] van de Teritorialna direktsia van de Natsionalna agentsia za prihodite te Sofia, omdat deze beslissing onjuist zou zijn.

[OMISSIS] [procedure]

Partijen:

- 1 Verzoeker tot cassatie: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en sociale verzekeringszaken”; hierna: „Direktor”) van de stad Sofia.
- 2 Verweerster in cassatie: „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, met zetel te [OMISSIS] Sofia [OMISSIS]. **[Or. 2]**

Voorwerp van het geding:

- 3 De procedure bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter) betreft een beroep in cassatie tegen de beslissing [OMISSIS] van de Administrativen sad (bestuursrechter) van de stad Sofia.

Bij de bestreden beslissing heeft de Administrativen sad de nietigverklaring uitgesproken van de naheffingsaanslag [OMISSIS] en de naheffingsaanslag tot wijziging van een naheffingsaanslag [OMISSIS] van de Teritorialna direktsia van de Natsionalna agentsia za prihodite (regionale directie van het Nationaal Agentschap voor belastinginkomsten) te Sofia, waarbij overeenkomstig artikel 70, lid 1, punt 2, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments het recht op aftrek van btw voor een totaalbedrag van 147 635,87 BGN werd geweigerd met betrekking tot een [OMISSIS] door Severni vodi OOD opgestelde factuur voor de uitvoering van bouw- en montagewerkzaamheden, met name voor de reparatie van een pompstation voor afvalwater in het vakantiedorp „Lozenets” [OMISSIS]. [OMISSIS: schulden vastgesteld bij controle]

- 4 De feiten, zoals deze vaststaan tussen partijen, zijn als volgt:

Een bouwvergunning [OMISSIS] werd verleend aan de als opdrachtgever [OMISSIS] optredende gemeente Tsarevo, op het grondgebied waarvan het dorp Lozenets ligt [OMISSIS], voor het project „reparatie van een pompstation voor afvalwater van het vakantiedorp „Lozenets”, waarbij Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments optrad als investeerder. Aangezien er een exploitatievergunning [OMISSIS] was verleend, werd de reparatie, op verzoek van Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [OMISSIS], op basis van een overeenkomst [OMISSIS] uitgevoerd door Severni Vodi [OMISSIS] [Opsomming van handelingen voorafgaand aan de exploitatievergunning].

- 5 De dienst waarop de factuur betrekking heeft, betreft bouw- en montagewerkzaamheden [OMISSIS] in het kader van het project „reparatie van een pompstation voor afvalwater in het dorp Lozenets op eigen terrein, en pompstation voor afvalwater van de gemeente Lozenets”. Na **[Or. 3]** uitvoering van de reparatie van het pompstation voor afvalwater kunnen de gebouwen van

het vakantiedorp Lozenets, waarvan Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments de investeerder is, op dat pompstation worden aangesloten.

- 6 In deze zaak werd bij het dossier het advies van een deskundige gevoegd, waaruit blijkt dat leidingen werden aangelegd voor de nieuwe gebouwen die Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments zal optrekken op haar terrein. Volgens deze deskundige kan Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, zonder reparatie van het pompstation voor afvalwater, de gebouwen op haar terrein niet op het bestaande pompstation voor afvalwater aansluiten, omdat het niet-gerepareerde pompstation onmogelijk ook nog het afvalwater kan zuiveren uit de nieuwe leidingen die werden aangelegd voor de gebouwen van Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments.
- 7 In het controlerapport heeft de voor inkomsten bevoegde instantie vastgesteld dat Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments meerdere terreinen [OMISSIS] heeft gekocht op het grondgebied van het dorp Lozenets. De deskundige is tot de slotsom gekomen dat, wat betreft de gebouwen van de gecontroleerde persoon, bouwvergunningen werden afgeleverd voor gebouwen met ongeveer 300 voor seizoenverblijf bestemde appartementen, alsook voor publieke dienstruimtes, parkeerplaatsen en vrij toegankelijke voorzieningen.
- 8 De deskundige die het accountantsverslag heeft opgesteld, kwam tot het besluit dat de op de factuur vermelde uitgaven betreffende de bouw- en montagewerkzaamheden voor de reparatie van het pompstation werden geboekt onder post 613 „Voorafbetaalde uitgaven” als kosten voor de verwerving van materiële activa, en dat zij in de resultatenrekening zijn opgenomen als voorraad voor 2009 en 2010. [OMISSIS: bijkomende verduidelijking betreffende de boekhouding]
- 9 Deze deskundige kwam eveneens tot het besluit dat, na reparatie van het pompstation voor afvalwater, de gecontroleerde persoon de gebouwen overeenkomstig de hem verleende bouwvergunning op eigen terrein kan optrekken en kan aansluiten op het pompstation voor afvalwater, waarbij hij zonder deze aansluiting zijn terreinen niet zou kunnen exploiteren overeenkomstig de vergunde bestemming. Volgens de deskundige bestaat er een verband tussen de op de factuur vermelde diensten en de goederen en diensten die de gecontroleerde persoon moet leveren en verrichten na de bouw (aanleg) van de vergunde gebouwen (voorzieningen) op haar terrein.
- 10 De Administrativen sad heeft de met de gemeente Tsarevo gesloten overeenkomsten onderzocht en was van oordeel dat, ten gevolge van de door Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments gefinancierde reparatie, deze gemeente een dienstverrichting om niet heeft genoten die de toepassing van artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS niet rechtvaardigt gelet op het feit dat de geïnstalleerde onderdelen van de in de litigieuze factuur bedoelde infrastructuurvoorziening worden gebruikt in het kader van [Or. 4] de

economische activiteit van de gecontroleerde persoon, die, dankzij de reparatie, de gebouwen waarvoor een bouwvergunning werd verleend kan aansluiten op het pompstation voor afvalwater van het dorp Lozenets.

- 11 De Administrativen sad meent dat het recht op aftrek van voorbelasting over de verrichte diensten slechts kan worden toegekend mits de daarvoor gedane uitgaven deel uitmaken van de algemene kosten van de gecontroleerde persoon en een bestanddeel zijn van de prijs van door hem geleverde goederen of verrichte diensten. De accountant is tot het besluit gekomen dat de op de factuur vermelde uitgaven in rekening werden gebracht als meeruitgaven voor de verwezenlijking van het project „vakantiedorp „Lozenets””, waarmee is aangetoond dat deze uitgaven zijn begrepen in de bouwkosten van de vergunde bouwprojecten op de eigen terreinen van Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments en dat zij verband houden met de economische activiteit van de gecontroleerde persoon.
- 12 Volgens de Administrativen sad impliceert het feit dat de infrastructuuronderdelen eigendom van de gemeente zijn, niet dat de verrichte en op de factuur vermelde diensten waren bedoeld als een dienstverrichting om niet. De ten behoeve van de belastingplichtige verrichte bouwdiensten zijn bedoeld om aan de gecontroleerde persoon de mogelijkheid te geven een vakantiedorp te bouwen. Dat is de reden waarom zij met de economische activiteit van deze persoon verband houden en waarom de Administrativen sad de naheffingsaanslag en de naheffingsaanslag tot wijziging van een naheffingsaanslag nietig heeft verklaard.

Toepasselijke bepalingen

Nationaal recht

- 13 Artikel 68 ZDDS:

„1. Het belastingkrediet is het belastingbedrag dat een geregistreerde persoon in de volgende gevallen in aftrek kan brengen op de krachtens deze wet door hem verschuldigde belasting:

1. een door hem afgenomen belastbare goederenlevering of ontvangen belastbare diensten;

[...]”

- 14 Artikel 69 ZDDS:

„1. Wanneer de goederen en diensten door een geregistreerde persoon voor belastbare handelingen worden gebruikt, mag deze persoon in aftrek brengen:

1. de belasting over de goederen of diensten die de leverancier ervan, wanneer hij eveneens een overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon is, aan hem heeft

geleverd of ten behoeve van hem heeft verricht dan wel dient te leveren of te verrichten.

[...]” **[Or. 5]**

15 Artikel 70 ZDDS:

„1. Ook al zijn de voorwaarden van artikel 69 of van artikel 74 vervuld, geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat wanneer:

[...]

2. de goederen of diensten voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd;

[...]”

Unierecht

16 Artikel 26 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde:

„1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

[...]

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

[...]”

17 Artikel 168 van richtlijn 2006/112:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

18 Artikel 176 van richtlijn 2006/112:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat.

In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op [...] dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.” [Or. 6]

De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

- 19 Over de in casu toepasselijke bepalingen van richtlijn 2006/112 bestaat er rechtspraak van het Hof, maar die betreft zaken met een ander feitelijk kader.
- 20 Zo werden in het arrest Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97) de artikelen 168, onder a), en 176 van richtlijn 2006/112 uitgelegd in het kader van een geding over het recht op aftrek van voorbelasting over diensten betreffende verhuurovereenkomsten van auto's en een leasingovereenkomst voor een auto.
- 21 In het arrest Klub (C-153/11, EU:C:2012:163) werd artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 uitgelegd in het kader van een geding over het recht op aftrek van voorbelasting over de levering van een investeringsgoed dat niet onmiddellijk werd geëxploiteerd in het kader van de economische activiteit van de belastingplichtige.

Argumenten van partijen

- 22 Volgens de Direktor verzetten de artikelen 168 en 176 van richtlijn 2006/112 zich niet tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke het recht op aftrek wordt geweigerd over goederen en diensten die voor toekomstige leveringen of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd, mits de als investeringsgoederen gekwalificeerde goederen geen deel uitmaken van het bedrijfsvermogen.

Hij betoogt dat de aangelegde infrastructuurvoorzieningen en het gerepareerde pompstation voor afvalwater eigendom zijn van de gemeente en dat de omstandigheid dat deze installaties eveneens geëxploiteerd zullen worden voor de activiteit van Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, niets wijzigt aan het feit dat deze onderneming ten behoeve van de gemeente een dienst om niet heeft verricht waarvoor zij overeenkomstig artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS niet het recht op aftrek van de voorbelasting geniet.

- 23 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments voert aan dat zij met de gemeente een publiek-private partnerschapsovereenkomst heeft gesloten op grond waarvan,

ervan uitgaande dat de aanleg van de infrastructuurvoorzieningen, te weten het aquaduct, de leidingen en de reparatie van het pompstation voor afvalwater, een dienstverrichting ten behoeve van de gemeente vormt, deze dienst onder bezwarende titel wordt verricht.

Het geschil tussen partijen betreft de geldigheid van de publiek-private partnerschapsovereenkomst.

Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments voert aan dat de aanleg van de infrastructuurvoorzieningen en de reparatie van het pompstation voor afvalwater rechtstreeks verband houden met haar economische activiteit, zodat de uitgaven voor deze dienstverrichting deel uitmaken van haar algemene kosten en [Or. 7] verband houden met haar investeringsactiviteit, te weten de bouw van het „vakantiedorp „Lozenets””.

Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 24 Wegens de verschillen tussen de feiten die aan het onderhavige geding ten grondslag liggen en het feitelijke kader van de zaken die hebben geleid tot de twee hierboven geciteerde arresten van het Hof, bestaat er, gelet op de precedentwaarde van de rechtspraak van het Hof, enige tegenstrijdigheid tussen de rechtspraak van de administratieve rechtbanken en die van de Varhoven administrativen sad wat betreft de toepasselijkheid van de door de geciteerde arresten aangebrachte oplossingen in soortgelijke zaken als de onderhavige.
- 25 Volgens sommige beslissingen geniet de ontvanger van een ten behoeve van de gemeente, zijnde een derde, verrichte dienst, met als doel de bouw van een onroerend goed, eigendom van een gemeente, of de verbetering van een onroerend goed, eigendom van een gemeente zoals in casu, het recht op aftrek van voorbelasting wanneer de uitgaven voor de door de belastingplichtige ontvangen diensten zijn geboekt als en begrepen in de kostprijs van de door de ontvanger uitgevoerde goederenleveringen en dienstenverrichtingen.
- 26 Volgens andere beslissingen geniet de ontvanger van een ten behoeve van de gemeente, zijnde een derde, verrichte dienst, met als doel de bouw of verbetering van een onroerend goed dat eigendom is van deze gemeente, zoals in casu, niet het recht op aftrek van voorbelasting over de dienstverrichting, omdat het gebouwde of verbeterde onroerend goed geen deel uitmaakt van de bedrijfsactiva van de belastingplichtige, waarbij geen rekening wordt gehouden met het feit dat de uitgaven voor de betrokken diensten worden geboekt als onderdeel van de algemene kosten van de belastingplichtige en dat het resultaat van deze diensten zal worden gebruikt in het kader van zijn economische activiteit.
- 27 Anders dan in artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, vormt in artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS de dienstverrichting om niet een zelfstandige basis voor de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting, ook al worden deze diensten gebruikt in het kader van de economische activiteit van de

dienstontvanger, terwijl in artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 de voorwaarde van het gebruik van diensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden cumulatief is. Deze voorwaarde vormt een precisering van het begrip „het om niet verrichten van diensten”.

28 De aangezochte kamer van de Varhoven administrativen sad wenst te vernemen hoe de geciteerde bepalingen van richtlijn 2006/112 moeten worden uitgelegd in de context van de onderhavige feiten en daarom legt zij aan het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen voor: **[Or. 8]**

1. Staan de artikelen 26, lid 1, onder b), 168, onder a), en 176 van richtlijn 2006/112/EG in de weg aan een nationale bepaling als artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS, die het recht op aftrek van voorbelasting over diensten voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, waarbij deze diensten ten behoeve van zowel de dienstontvanger als de derde worden verricht, enkel en alleen beperkt op grond dat de derde het resultaat van deze diensten om niet verkrijgt, zonder dat ermee rekening wordt gehouden dat de diensten voor de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger zullen worden gebruikt?

2. Staan de artikelen 26, lid 1, onder b), 168, onder a), en 176 van richtlijn 2006/112/EG in de weg aan een belastingpraktijk volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting over diensten wordt geweigerd wanneer de uitgaven voor de verrichting ervan werden geboekt als onderdeel van de algemene uitgaven van de belastingplichtige omdat deze diensten werden gebruikt voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, zonder dat ermee rekening wordt gehouden dat dit onroerend goed ook door de ontvanger van de bouwdiensten voor zijn economische activiteit zal worden gebruikt?

[OMISSIS] [procesverloop] Op grond van deze overwegingen geeft de Varhoven administrativen sad de volgende [OMISSIS]

BESCHIKKING:

[OMISSIS]

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 volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Staan de artikelen 26, lid 1, onder b), 168, onder a), en 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de weg aan een nationale bepaling als artikel 70, lid 1, punt 2, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) die het recht op aftrek van voorbelasting over diensten voor het bouwen of

verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, waarbij deze diensten ten behoeve van zowel de dienstontvanger als de derde worden verricht, enkel en alleen beperkt op grond dat de derde het resultaat van deze diensten om niet verkrijgt, zonder dat ermee rekening wordt gehouden dat de diensten **[Or. 9]** voor de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger zullen worden gebruikt?

2. Staan de artikelen 26, lid 1, onder b), 168, onder a), en 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de weg aan een belastingpraktijk volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting over diensten wordt geweigerd wanneer de uitgaven voor de verrichting ervan werden geboekt als onderdeel van de algemene uitgaven van de belastingplichtige omdat deze diensten werden gebruikt voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, zonder dat ermee rekening wordt gehouden dat dit onroerend goed ook door de ontvanger van de bouwdiensten voor zijn economische activiteit zal worden gebruikt?

[OMISSIS]