



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 6 april 2017<sup>1</sup>

**Zaak C-132/16**

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia  
tegen  
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD**

[verzoek van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Btw-wetgeving – Aftrek van voorbelasting – Diensten om niet ten behoeve van de gemeentelijke infrastructuur – Samenhang met de economische activiteit van de belastingplichtige – Economische toerekening versus causaal verband – Boeking van de kosten als algemene kosten”

## I. Inleiding

1. Hoe nauw of ruim moet respectievelijk mag volgens de btw-wetgeving het verband zijn tussen enerzijds de aan btw onderworpen kosten die een ondernemer maakt om inkomsten te genereren, en anderzijds zijn aan btw onderworpen handelingen, opdat voorbelasting aftrekbaar is? Is het hiervoor voldoende dat de kosten nuttig of noodzakelijk waren voor de onderneming? Is het voldoende dat de kosten door de beoogde inkomsten worden *veroorzaakt* of moeten de kosten rechtstreeks en *onmiddellijk* kunnen worden *toegerekend* aan de aan btw onderworpen inkomsten van de onderneming?

2. Is het bijvoorbeeld voldoende dat een onderneming de gemeentelijke afvalwaterinfrastructuur laat saneren om bouwvergunningen te verkrijgen voor haar gebouwen die belastbaar zullen worden verhuurd? Of moeten de saneringskosten rechtstreeks en onmiddellijk kunnen worden toegerekend aan bepaalde handelingen van de onderneming? In het laatstgenoemde geval hangt de mogelijkheid voor de onderneming om de voorbelasting over de saneringskosten af te trekken af van de beoordeling van de ten behoeve van de gemeente verrichte prestatie. De onderneming verricht de saneringswerkzaamheden immers rechtstreeks en onmiddellijk ten behoeve van de gemeente als beheerder van het afvalwater.

3. Over deze principiële vragen moet het Hof in de onderhavige prejudiciële procedure uitspraak doen. Bij de beantwoording ervan dient ook het recente arrest van het Hof in de zaak Sveda<sup>2</sup> in acht te worden genomen. Dat arrest heeft in de lidstaten aanleiding gegeven tot enige verwarring over de reikwijdte van de aftrek van voorbelasting. Het Hof krijgt in de onderhavige procedure de gelegenheid om de overwegingen van het arrest Sveda te preciseren.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

<sup>2</sup> Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader van het onderhavige geval wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>3</sup> (hierna: btw-richtlijn). Artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn luidt:

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

a) [...]

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.”

5. Artikel 168 van de btw-richtlijn betreft de aftrek van voorbelasting:

„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; [...]”

6. Artikel 176, lid 2, van de btw-richtlijn bevat een overgangsregeling:

„Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving [op 1 januari 1979 dan wel,] voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.”

### B. Nationaal recht

7. Artikel 69 van Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) bepaalt:

„(1) Wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor belastbare handelingen die worden verricht door een geregistreerde persoon, heeft deze persoon het recht het volgende af te trekken:

1. de belasting over de goederen of diensten die, naargelang van het geval, de leverancier of de dienstverrichter, die eveneens een overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon is, aan hem heeft geleverd respectievelijk te zijnen behoeve heeft verricht dan wel aan hem dient te leveren of te zijnen behoeve dient te verrichten.”

8. Artikel 70 ZDDS luidt:

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

<sup>3</sup> PB 2006, L 347, blz. 1.

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

### III. Hoofdgeding

9. „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (hierna: „Iberdrola”) is eigenaar van percelen waarop de bouw van een vakantiecomplex gepland is. Het is de bedoeling dit complex belastbaar te verhuren. Om dit park aan het bestaande gemeentelijke pompstation voor afvalwater aan te sluiten, moest dit pompstation grondig worden gesaneerd. Zonder reparatie was het niet mogelijk ook het afvalwater van het door Iberdrola geplande vastgoed te verwerken. Daarop hebben Iberdrola en de gemeente een overeenkomst gesloten waarbij Iberdrola zich ertoe verbonden heeft de gemeentelijke afvalwaterinfrastructuur op eigen kosten te repareren. De sanering werd vervolgens uitgevoerd door een aannemer in opdracht van Iberdrola.

10. Na de reparatie van het gemeentelijke pompstation voor afvalwater werden de gebouwen in het vakantiedorp opgericht en konden deze op dat pompstation worden aangesloten. Iberdrola trok de over de ontstane kosten betaalde voorbelasting af. De nationale autoriteit weigerde deze aftrek evenwel op grond van artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS. Daartegen stelde Iberdrola beroep in bij de bestuursrechter.

11. De bestuursrechter was van oordeel dat Iberdrola met de reparatie van het pompstation een dienst om niet ten behoeve van de gemeente had verricht. Deze dienst was echter de economische activiteit van Iberdrola (verhuur van het vakantiepark) ten goede gekomen. Pas na de reparatie van het gemeentelijke pompstation kon het vakantiepark namelijk overeenkomstig de bestemming ervan worden gebruikt.

12. De bestuursrechter ging ervan uit dat voor de aftrek van voorbelasting over de door de aannemer gefactureerde bedragen is vereist dat de op de factuur vermelde uitgaven deel uitmaken van de algemene kosten van Iberdrola en een bestanddeel zijn van de prijs van de door haar verrichte handelingen. De conclusie van een door de rechter ingewonnen deskundigenadvies luidde dat de uitgaven in de boekhouding in aanmerking werden genomen als uitgaven voor de realisatie van het geplande vakantiecomplex. Aldus was volgens de bestuursrechter aangetoond dat de uitgaven in kwestie zijn begrepen in de uitgaven voor de oprichting van de gebouwen op percelen van de vennootschap, en dat zij verband houden met de economische activiteit van Iberdrola.

13. De bestuursrechter heeft de naheffingsaanslag en het besluit tot wijziging daarvan dan ook nietig verklaard. Voor de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) is een tegen deze beslissing gerichte cassatieprocedure aanhangig. Deze rechter heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen.

### IV. Procedure bij het Hof

14. De Varhoven administrativen sad, waarvoor het geschil aanhangig is, heeft het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„1) Staan artikel 26, lid 1, onder b), artikel 168, onder a), en artikel 176 van richtlijn 2006/112 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, welke diensten ten behoeve van zowel de ontvanger van de dienst als de derde worden verricht, enkel en alleen beperkt op grond dat de derde het resultaat van deze diensten om niet verkrijgt, zonder dat in aanmerking wordt genomen dat die diensten voor de economische activiteit van de belastingplichtige ontvanger ervan zullen worden gebruikt?

2) Staan artikel 26, lid 1, onder b), artikel 168, onder a), en artikel 176 van richtlijn 2006/112 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 bestanddeel van de algemene uitgaven van de belastingplichtige op grond dat de uitgaven in kwestie werden gedaan voor het bouwen of verbouwen van een aan een derde in eigendom toebehorend onroerend goed, zonder dat in aanmerking wordt genomen dat dit onroerend goed ook door de ontvanger van de bouwdiensten zal worden gebruikt voor zijn economische activiteit?"

15. Met betrekking tot deze vragen hebben Iberdrola, de Republiek Bulgarije en de Europese Commissie in de procedure voor het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend. Behalve laatstgenoemden heeft ook de Bulgaarse belastingdienst deelgenomen aan de terechtzitting op 24 november 2016.

## V. Juridische beoordeling

### A. Toepasselijkheid van de zogenoemde standstillclausule van artikel 176 van de btw-richtlijn

16. Vooraf moet worden vastgesteld of het op grond van de in artikel 176, lid 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om oude nationale uitzonderingen op het recht op aftrek van voorbelasting te handhaven, per definitie is uitgesloten dat artikel 70 ZDDS de btw-richtlijn schendt. Dit artikel is namelijk van kracht geworden bij de toetreding van Bulgarije.<sup>4</sup>

17. De zogenoemde standstillclausule waarin artikel 176, lid 2, van de btw-richtlijn voorziet, biedt een nieuwe lidstaat evenwel niet de mogelijkheid om zijn interne wetgeving naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie aldus te wijzigen dat die wetgeving verder zou komen af te staan van de doelstellingen van die richtlijn. Een wijziging in die zin zou namelijk indruisen tegen de geest zelf van deze clausule.<sup>5</sup> In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is voor de uitlegging van het nationale recht, om te beoordelen of met de vaststelling van artikel 70 ZDDS een bestaande beperking werd gehandhaafd dan wel of daardoor een wijziging van de rechtssituatie is opgetreden.<sup>6</sup> Aangezien er op grond van de meegedeelde feiten geen aanwijzingen bestaan dat het eerste het geval is, wordt er hierna van uitgegaan dat artikel 176, lid 2, van de btw-richtlijn hier niet van toepassing is.

### B. Prejudiciële vragen

18. Beide vragen van de verwijzende rechter hebben in wezen betrekking op dezelfde problematiek. Het gaat erom of de btw-richtlijn een recht op aftrek van voorbelasting ook dan voorschrijft wanneer de ontvangen prestatie (in casu de sanering) weliswaar verband houdt met de – aan belasting onderworpen – geleverde prestaties (in casu de verhuur), maar rechtstreeks om niet is verricht ten behoeve van een derde (in casu een gemeente). Dit probleem rijst met name als de gemeente de prestatie in kwestie gebruikt voor eigen doeleinden, te weten het gemeentelijke afvalwaterbeheer.

19. Met zijn eerste vraag wenst de rechter te vernemen of de btw-richtlijn zich in zoverre verzet tegen het nationale recht. Met de tweede vraag wenst hij te vernemen of de btw-richtlijn in zoverre in de weg staat aan een belastingpraktijk waarbij daarnaast ook nog de wijze van „boekings” een rol speelt, aldus de rechter. Inhoudelijk hangen beide vragen echter zo nauw samen dat zij gezamenlijk kunnen worden beantwoord.

4 Zie arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 5).

5 Zie arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 43).

6 In die zin reeds arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 47).

20. Daarom zal ik om te beginnen ingaan op de irrelevantie van de concrete wijze van „boeking” (zie onder 1) en daarna zal ik de voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting behandelen (zie onder 2). In dit verband zal ik eerst uiteenzetten dat een *rechtstreekse toerekening* van een ontvangen prestatie aan een geleverde prestatie *voorrang* heeft op een causaal verband (zie 2.a en 2.b). Een eerste aanzet tot deze voorrang is reeds in de rechtspraak van het Hof te vinden (zie onder 2.c). Het arrest Sveda<sup>7</sup> staat hieraan bij nadere beschouwing (zie 2.d) niet in de weg. Ten slotte zal ik de in casu beslissende interactie tussen de heffing van belasting over om niet verrichte diensten (artikel 26 van de btw-richtlijn) en de aftrek van voorbelasting (artikel 168 van de btw-richtlijn) bespreken (zie 2.e).

### **1. Irrelevantie van de wijze van boeking**

21. Vooraf zij opgemerkt dat de btw-wetgeving – anders dan Iberdrola ter terechtzitting en de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen hebben gesteld – niet kan afhangen van de wijze waarop bepaalde verrichtingen door de belastingplichtige worden geboekt, hetgeen reeds is in het btw-stelsel besloten ligt.

22. In het kader van de Unierechtelijke btw-wetgeving – en op dit punt verschilt deze van de typische wetgeving betreffende de inkomstenbelasting – wordt geen belasting geheven over wijzigingen in het vermogen (dat wil zeggen over waardeinstijgingen), maar vormen werkzaamheden het enige aangrijpingspunt. Dit vloeit voort uit de bewoordingen van artikel 2 („handelingen”), artikel 9 („economische activiteit”), artikel 13 („werkzaamheden [...] verrichten”) en artikel 168 van de btw-richtlijn („goederen [...] worden gebruikt”). Bijgevolg bestaat er in de gehele btw-wetgeving geen verplichting om een overzicht van het vermogen (balans) op te stellen. Het bedrag van de verschuldigde btw wordt ook niet berekend op basis van de vergelijking van meerdere vermogens op verschillende tijdstippen (zogenoemde vergelijking van bedrijfsvermogens), maar op basis van de kosten die een derde voor een levering of dienstverrichting maakt.

23. Als een vergelijking van vermogens in het kader van de btw-wetgeving irrelevant is, kan evenwel ook uit de wijze waarop transacties worden geboekt, niet worden besloten tot het bestaan van een btw-rechtelijke aanspraak (in casu het recht op aftrek van voorbelasting). Bovendien zou de beoordeling op grond van de btw-wetgeving de facto afhangen van de vrije keuze van de belastingplichtige indien de boeking in het individuele geval als aangrijpingspunt zou dienen. Dat kan moeilijk de bedoeling zijn. De artikelen 167 e.v. van de btw-richtlijn nemen de boekhoudkundige verwerking door de belastingplichtige dan ook geenszins als uitgangspunt. Met name verwijzen de in artikel 178 van de btw-richtlijn opgenomen formaliteiten voor de aftrek van voorbelasting niet naar het recht inzake de boekhouding. Bijgevolg moet de hier aan de orde zijnde vraag worden beantwoord los van de wijze van boeking door de belastingplichtige overeenkomstig het toepasselijke nationale recht inzake de boekhouding.

24. Daarenboven laat juist de uitlegging door het Hof van artikel 26 van de btw-richtlijn zien dat er kosten voor bedrijfsdoeleinden moeten kunnen bestaan die (met name ook in boekhoudkundig opzicht) algemene kosten van de belastingplichtige vormen, maar desondanks geen recht geven op aftrek van voorbelasting. Daarbij gaat het om kosten die worden gemaakt voor zogenoemde niet-economische doeleinden, die evenwel geen andere dan bedrijfsdoeleinden<sup>8</sup> zijn (zie dienaangaande uitgebreid in de punten 48 e.v. infra).

<sup>7</sup> Arrest van 22 oktober 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

<sup>8</sup> Zie in dit verband de rechtspraak van het Hof in de arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 44 en 70); 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28), en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).



## **2. Voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting**

25. In tegenstelling tot wat Iberdrola en de Commissie betogen, volstaat een louter causaal verband tussen ontvangen prestaties en economische prestaties aan de outputzijde niet voor de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn. Dit geldt in ieder geval indien de handeling aan de inputzijde rechtstreeks kan worden toegerekend aan een vrijgestelde of niet-belastbare handeling aan de outputzijde. Alsdan gaat een economische *toerekening* voor een economische *oorzaak*. De tegengestelde opvatting van Iberdrola en de Commissie berust op een ontoelaatbare vermenging van enerzijds de wetgeving betreffende de inkomstenbelasting en anderzijds de btw-wetgeving.

### **a) Bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn**

26. De voorrang van een dergelijke toerekening op een louter causaal verband vloeit reeds voort uit de bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn. Daarin is bepaald dat een belastingplichtige gerechtigd is tot aftrek van voorbelasting „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. De btw-richtlijn verwijst niet naar de oorzaak van de afname van de ontvangen prestaties door de onderneming. Veeleer is een bepaald *gebruik* door de onderneming vereist.

27. In dit opzicht onderscheidt de btw-wetgeving zich van onder meer de belasting van de lidstaten betreffende de inkomstenbelasting. Voor een aftrek van kosten van de fiscale heffingsgrondslag (zogenoemde aftrek van bedrijfskosten) kan in het kader van wetgeving betreffende de inkomstenbelasting, die de verwerving van inkomsten en het optreden van waardeverminderingen belast, zeer wel het veroorzakingsbeginsel worden toegepast om een uniforme belastingheffing naargelang van de financiële draagkracht in elk individueel geval te bereiken. Hier kan het reeds voldoende zijn dat de uitgaven in een causaal verband staan met de verwerving van inkomsten, dat wil zeggen dat het feit dat die uitgaven daarin hun oorzaak vinden, op zichzelf volstaat.

28. In de btw-wetgeving gaat het echter om de juiste belastingheffing bij de consument. Het begrip „gebruik” is dan ook – in tegenstelling tot de zienswijze van de Commissie – strikter dan het begrip „oorzaak”. De zienswijze van de Commissie zou vaak leiden tot een onbelast eindverbruik. Dit strookt niet met het feit dat de belasting over de toegevoegde waarde is opgevat als een algemene verbruiksbelasting die zich in beginsel uitstrekt tot alle goederen en diensten.

29. Het gevaar voor een onbelast eindverbruik wordt duidelijk wanneer bijvoorbeeld de sanering van de gemeentelijke speeltuinen als voorwaarde zou worden gesteld voor de afgifte van verdere bouwvergunningen voor meer woonhuizen in de gemeente. De ontvanger en „gebruiker” van de saneringsprestaties zou in dit geval de gemeente zijn in het kader van haar werkzaamheden als overheid. Indien de investeerder op grond van een puur causale benadering recht zou hebben op aftrek van voorbelasting, zouden de btw-ontvangsten afnemen en zou de ontvanger (in het voorbeeld de gemeente) het voordeel van een onbelast eindverbruik genieten, hetgeen in strijd is met het btw-stelsel. De gemeente zou dit voordeel namelijk niet genieten wanneer zij zelf de opdracht voor de sanering zou geven.

### **b) Doel en strekking van de aftrek van voorbelasting**

30. Daarbij komt dat de aftrek van voorbelasting in het kader van de btw-wetgeving een andere functie vervult dan de aftrek van bedrijfskosten in het kader van de wetgeving betreffende de inkomstenbelasting. Door de aftrek van voorbelasting wordt in het kader van de heffing van belasting in elke fase van de handelsketen een meervoudige belasting (cumulatie van belasting) voorkomen. Middels de aftrek van voorbelasting wordt gewaarborgd dat alleen de eindverbruiker de btw

betaalt<sup>9</sup> en dat de btw niet op de belastingplichtige (de onderneming) drukt (neutraliteitsbeginsel). Daarbij treedt de belastingplichtige op alle niveaus slechts op als belastingontvanger voor rekening van de staat.<sup>10</sup>

31. Om ervoor te zorgen dat hij zijn rol als belastingontvanger kan vervullen, moeten daarvoor in beginsel<sup>11</sup> aan belasting onderworpen handelingen worden verricht. Dit blijkt onder meer ook uit artikel 168 van de btw-richtlijn („voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”). Beslissend is dan ook of de ontvangen prestatie in een aan belasting onderworpen of van belasting vrijgestelde dan wel in een niet-belastbare voorziening ten behoeve van een consument opgaat. De aftrek van voorbelasting houdt dus verband met de heffing van belasting in het onmiddellijk daaropvolgende stadium.<sup>12</sup> Dit verband kan evenwel niet berusten op een vaag causaliteitsbegrip, maar kan enkel worden aangenomen op grond van de toerekening van de ontvangen prestatie aan bepaalde prestaties aan de outputzijde. Het vereiste verband ontbreekt echter als handelingen aan de inputzijde rechtstreeks worden gebruikt voor handelingen die van belasting vrijgesteld of niet-belastbaar zijn.

***c) Rechtspraak van het Hof over het verband tussen de ontvangen prestatie en de door de onderneming geleverde prestatie***

32. Volgens vaste rechtspraak<sup>13</sup> wordt een ontvangen prestatie dan ook slechts gebruikt voor de belaste handelingen als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen het gebruik en de economische activiteit van de belastingplichtige.

33. Het criterium van het gebruik van het goed of de dienst voor handelingen die vallen onder de economische activiteit van de betrokken onderneming, verschilt volgens recente rechtspraak van het Hof inhoudelijk zelfs naargelang het gaat om het verkrijgen van een dienst dan wel van een investeringsgoed.<sup>14</sup>

34. Bij een handeling die bestaat in de verkrijging van een dienst, zoals de sanering van een aan een derde in eigendom toebehorend gebouw, dient er, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting kan hebben en de omvang van dit recht kan worden bepaald, in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling aan de inputzijde en een of meer handelingen aan de outputzijde waarvoor recht op aftrek bestaat.<sup>15</sup>

9 Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), alsmede beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

10 Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

11 Artikel 169 van de btw-richtlijn bevat uitzonderingen voor in de regel grensoverschrijdende handelingen om concurrentienadelen voor exporterende ondernemingen te voorkomen.

12 Aldus uitdrukkelijk arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

13 Zie bijvoorbeeld arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 44 e.v.); 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28); 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24); 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 27), en 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57).

14 Arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 45).

15 Arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 46), en 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35. Op dit uitgangspunt maakt het Hof evenwel een uitzondering. Ook *bij ontstentenis* van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling aan de inputzijde en een of meer handelingen aan de outputzijde heeft de belastingplichtige recht op aftrek, wanneer de kosten van de diensten in kwestie deel uitmaken van zijn algemene kosten en – als zodanig – zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel.<sup>16</sup>

36. De achtergrond van die rechtspraak is dat in deze gevallen de belastingplichtige fungeert als „consument” van de prestaties waarvan hij de kosten draagt. Bijgevolg moet de verlichting van de btw-last bij gebrek aan andere criteria worden bepaald aan de hand van de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel. Indien er echter een rechtstreeks verband bestaat met een bepaalde prestatie aan de outputzijde, is het nauwkeuriger deze prestatie in aanmerking te nemen om te bepalen of de belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting. Deze nauwkeurigere methode heeft voorrang op een globale benadering waarbij de volledige omzet van de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen.

37. Derhalve bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband *bestaat* met een handeling die bij gebreke van een economische activiteit niet binnen de werkingssfeer van de belasting valt. Dit heeft het Hof meermaals vastgesteld.<sup>17</sup> Dit geldt ook als de ondernemer een prestatie afneemt om indirect zijn gehele economische activiteiten die recht geven op aftrek van voorbelasting, te versterken. Het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt, is immers niet relevant.<sup>18</sup> De economische beweegreden van de belastingplichtige is dus op zichzelf niet voldoende.

38. In dit verband heeft het Hof ook gepreciseerd dat het feit dat een dienst een „noodzakelijke voorwaarde” voor de economische activiteit van de belastingplichtige is, op zichzelf niet uitsluit dat de dienst voor privédoeleinden van een derde wordt verricht. Een „indirect verband” kan op zichzelf niet meebrengen dat een dienst om niet wordt gelijkgesteld met een onder bezwarende titel verrichte dienst<sup>19</sup>, die dan recht zou geven op aftrek van voorbelasting.

39. Aldus bevestigt de rechtspraak van het Hof dat een puur causaal verband tussen de aan belasting onderworpen handelingen aan de outputzijde en de handeling aan de inputzijde op zichzelf in beginsel niet volstaat om het recht op aftrek van voorbelasting toe te kennen.

40. Bijgevolg kan het – in tegenstelling tot wat de Commissie heeft aangevoerd – in het onderhavige geval niet beslissend zijn of de sanering van de gemeentelijke infrastructuur een voorwaarde was voor de uitvoering van het bouwproject. Ook het doel dat aan deze sanering van infrastructurele voorzieningen die in eigendom toebehoren aan een derde, ten grondslag ligt (dat wil zeggen de beweegreden ervoor), is niet van belang.

16 Arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 47), 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 37); 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punt 24), en 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 30), en 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 19); 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 20); 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 38), en 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 25).

19 Aldus uitdrukkelijk arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 51); zie in die zin arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punt 27).



41. Beslissend is veeleer wie – de belastingplichtige dan wel een derde – de ontvangen prestatie daadwerkelijk gebruikt en of daardoor sprake is van een onbelast eindverbruik. In casu maakt alleen de gemeente rechtstreeks gebruik van de bouwdiensten voor afvoer van het afvalwater.<sup>20</sup> Zij onderhoudt en exploiteert de thans gesaneerde infrastructuur.<sup>21</sup>

42. Elke andere benadering zou in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel: de sanering van de gemeentelijke infrastructuur met behulp van een investeerder die bereid is de bouw op zich te nemen, zou niet aan btw onderworpen zijn; de sanering met belastinggeld door de gemeente zou daarentegen wel aan btw onderworpen zijn. Beslissend kan dus niet zijn wat de beweegreden van de investeerder was, maar alleen of de aan de outputzijde geleverde prestatie kan worden toegerekend aan de gemeente (zie punten 48 e.v. infra).

#### ***d) Afbakening ten opzichte van de beslissing van het Hof in de zaak Sveda***

43. Bij nadere beschouwing verzet ook het arrest Sveda<sup>22</sup> uit 2015 zich niet tegen deze conclusie. Ook in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, werd een infrastructurele voorziening – te weten een wandelpad – aangelegd die om niet aan derden ter beschikking zou worden gesteld. In dat geval bevestigde het Hof dat er sprake was van een onmiddellijk verband met de toekomstige economische activiteit van de belastingplichtige.<sup>23</sup>

44. Zoals de Bulgaarse regering heeft betoogd en anders dan Iberdrola ter terechtzitting heeft aangevoerd, zijn de twee gevallen evenwel niet vergelijkbaar. Om te beginnen rijst in de zaak Sveda de vraag of de belastingplichtige het wandelpad daadwerkelijk om niet aan derden ter beschikking stelt, gelet op het feit dat *daarvoor* een subsidie werd betaald. Op deze laatste vraag is het Hof echter niet nader ingegaan.

45. Daarnaast werd het wandelpad door de belastingplichtige zelf gebruikt om zijn eigen economische verkoopactiviteiten te verrichten. Het onderhavige geval verschilt van de zaak Sveda door de betrokkenheid van een zelfstandige derde, te weten de gemeente, die met de ontvangen diensten eigen doelstellingen op het gebied van de watervoorziening nastreeft. Het gedoogde gebruik van het pad voor eigen zakelijke doeleinden (zoals in de zaak Sveda) is geen zelfstandige prestatie ten behoeve van een derde, maar maakt deel uit van de aan belasting onderworpen verkoophandelingen.<sup>24</sup>

20 Op dit punt onderscheidt het onderhavige geval zich duidelijk van het door de Commissie ter terechtzitting gegeven voorbeeld van een taxiondernemer die in een aan hem ter beschikking gestelde (aan een derde toebehorende) taxi bepaalde accessoires inbouwt. In het laatstgenoemde geval gebruikt de taxiondernemer deze accessoires zelf. Derhalve heeft ook alleen hij recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van die accessoires. In de regel kan hij de accessoires in kwestie bij teruggave van de taxi in beginsel weer verwijderen, tenzij de waarde van de accessoires aan hem wordt vergoed. Van dit alles is in casu evenwel geen sprake.

21 In Duitsland bestaat dan ook vaste rechtspraak volgens welke de aanleg van infrastructurele voorzieningen ten algemene nutte (of ten behoeve van de staat) de investeerder per saldo niet het recht geeft voorbelasting af te trekken, ook al kan hij zijn aan belasting onderworpen bouwproject enkel realiseren door voorafgaandelijk die voorzieningen aan te leggen. Zie dienaangaande de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), arresten van 13 januari 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, 20 december 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, en 9 november 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Arrest van 22 oktober 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 35).

24 Om die reden staat buiten kijf dat de in het kader van de sanering van de eigen klantenparking betaalde voorbelasting mag worden afgetrokken, ook al maken de klanten daarvan voornamelijk gratis gebruik.

46. De sanering van de infrastructuur van een derde om niet is echter geen onzelfstandige nevenprestatie ten opzichte van de beoogde, aan belasting onderworpen verhuurprestaties. Een prestatie kan als een onzelfstandige nevenprestatie worden aangemerkt wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar slechts een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie.<sup>25</sup> Er kan echter geen sprake van zijn dat de sanering van aan een derde in eigendom toebehorende voorzieningen ten behoeve van de gemeente of de afvoer van het afvalwater door de gemeente enkel de door Iberdrola aan haar huurders geleverde verhuurprestaties vervolledigt.

47. In casu gebruikt Iberdrola – anders dan in de zaak Sveda – de gesaneerde infrastructuur niet in het kader van haar verhuurhandelingen. Deze staan los van de afvalwaterafvoer door de gemeente. Het bestaan van een toereikende gemeentelijke infrastructuur is slechts de voorwaarde voor de bouw van het vakantiecomplex, dat daarna wordt gebruikt voor verhuurdoeleinden. Derhalve kan er, anders dan in de zaak Sveda het geval was, geen sprake van zijn dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling aan de inputzijde (afname van de saneringsprestaties) en een handeling aan de outputzijde (verrichting van de saneringsprestaties ten behoeve van de gemeente) ontbreekt.

#### ***e) Interactie met artikel 26 van de btw-richtlijn***

48. Het blijft dan ook een feit dat de saneringsprestaties rechtstreeks moeten worden toegerekend aan de prestatie ten behoeve van de gemeente. Beslissend is dus alleen of deze prestatie onder bezwarende titel is verricht en aan belasting onderworpen is op grond van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn dan wel om niet is verricht, maar niettemin belastbaar (en aan belasting onderworpen) is op grond van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Alleen dan heeft Iberdrola mogelijkerwijs recht op aftrek van voorbelasting. Een aftrek van voorbelasting over kosten die voor niet aan btw onderworpen activiteiten worden gemaakt, is daarentegen uitgesloten.<sup>26</sup>

49. Of in casu daadwerkelijk sprake is van een om niet verrichte dienst, moet worden uitgemaakt door de nationale rechter, die hiervan kennelijk uitgaat. Gelet op de meegedeelde feiten is dit evenwel aan enige twijfel onderhevig. Als het voor een investeerder slechts mogelijk is een bouwproject uit te voeren door voorafgaandelijk gemeentelijke voorzieningen te saneren met de bij overeenkomst verleende toestemming van de gemeente, verschaft de gemeente met deze toestemming waarschijnlijk een voordeel aan de investeerder, dat op zijn minst gelijk is aan het bedrag van de door deze gedragen saneringskosten.

50. In dit verband mag worden aangenomen dat een onderneming aan een derde zelden iets geeft als zij van hem niet een navenant voordeel verwacht. In casu zou dit de mogelijkheid zijn om een bouwvergunning te krijgen. Vanuit dit oogpunt beschouwd zou er sprake zijn van een prestatie *onder bezwarende titel* die weliswaar recht geeft op aftrek van voorbelasting, maar tevens – ten belope van hetzelfde bedrag – een belastingplicht ter zake van de sanering onder bezwarende titel in het leven roept.

<sup>25</sup> Zie arresten van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31).

<sup>26</sup> Arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 44 en 70); 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 28), en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

51. Wanneer er daadwerkelijk sprake is van een *om niet* verrichte dienst, moet echter worden beslist of deze op grond van artikel 26 van de btw-richtlijn aan btw onderworpen is. Het is juist dat de rechtspraak van het Hof inzake het zogenoemde keuzerecht van bestemming<sup>27</sup>, mogelijkheden biedt om de voorbelasting volledig af te trekken hoewel goederen deels voor privédoeleinden worden gebruikt. Ten eerste is het evenwel onzeker of deze rechtspraak ook betrekking heeft op diensten.<sup>28</sup> Ten tweede is het tevens de vraag of bij rechtspersonen een gebruik voor „privédoeleinden”<sup>29</sup> überhaupt mogelijk is. In casu is hiervan hoe dan ook geen sprake.

52. Aangezien de sanering om niet in het onderhavige geval niet is uitgevoerd voor andere dan bedrijfsdoeleinden, heeft ook artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet tot gevolg dat die sanering aan btw onderworpen is. Bijgevolg hangen de kosten van de sanering niet onmiddellijk samen met belaste handelingen, maar houden zij onmiddellijk verband met niet-belaste handelingen (de sanering om niet ten behoeve van de gemeente). Derhalve is ook een aftrek van voorbelasting uitgesloten.

## VI. Conclusie

53. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de twee prejudiciële vragen van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) gezamenlijk te beantwoorden als volgt:

„Artikel 26, lid 1, onder b), artikel 168, onder a), en artikel 176 van de btw-richtlijn dienen aldus te worden uitgelegd dat zij niet de mogelijkheid bieden de voorbelasting af te trekken die wordt betaald ter zake van diensten die onmiddellijk ten behoeve van een derde voor diens eigen doeleinden om niet worden verricht, ook al worden die diensten om bedrijfsredenen verricht. Dit geldt ongeacht de door de belastingplichtige gekozen wijze van boeking overeenkomstig het nationale recht. Derhalve staan de genoemde bepalingen in zoverre niet in de weg aan een nationale regeling als artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS en een daarmee overeenstemmende nationale bestuurspraktijk.”

<sup>27</sup> Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 17), bevestigd in arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 20).

<sup>28</sup> Hierover bestaat twijfel, aangezien diensten niet kunnen worden „toegerekend” aan een onderneming en – anders dan goederen – in beginsel ook onmiddellijk worden verbruikt, zodat voor een in de tijd gespreide naheffing (krediet middels aftrek van voorbelasting) geen rechtvaardiging bestaat.

<sup>29</sup> Het Hof spreekt in dit verband van „andere dan bedrijfsdoeleinden”. Zie arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 74, in fine); 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 39), en 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26).