

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

29 november 2012 (*)

„Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikelen 167, 168 en 185 – Recht op aftrek – Herziening van aftrek – Aankoop van stuk grond en daarop opgetrokken gebouwen met doel om deze gebouwen te slopen en op dit stuk grond woningbouwproject te realiseren”

In zaak C-257/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curtea de Apel București (Roemenië) bij beslissing van 20 december 2010, ingekomen bij het Hof op 26 mei 2011, in de procedure

SC Gran Via Moinești SRL

tegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: R. Fereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 juni 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- SC Gran Via Moinești SRL, vertegenwoordigd door A. Lefter, V. Rădoi en M. Mitroi, advocați,
 - de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu, R.-I. Munteanu en I. Bara als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en L. Bouyon als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 168

en 185, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds SC Gran Via Moine?ti SRL (hierna: „GVM”) en anderzijds het Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) (nationaal bureau van de belastingdienst; hierna: „ANAF”) en de Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (dienst openbare financiën te Boekarest – Sector 1; hierna: „AFP”) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die GVM moest betalen over een stuk grond met de daarop opgetrokken gebouwen dat zij had gekocht teneinde daarop een woningbouwproject te realiseren.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 Artikel 168 van deze richtlijn luidt:

„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 184 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

7 Artikel 185 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

8 Volgens artikel 186 van deze richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

Hoofddeding en prejudiciële vragen

9 Bij op 16 maart 2007 gesloten verkoopovereenkomst heeft GVM een stuk grond en de daarop opgetrokken gebouwen gekocht.

10 Krachtens deze overeenkomst werd tevens een sloopvergunning voor deze gebouwen aan GVM overgedragen.

11 Op basis van deze vergunning heeft GVM afbraakwerken uitgevoerd, waarvan een proces-verbaal is opgesteld op 30 september 2008.

12 Voorts is op 16 april 2008 een stedenbouwkundige vergunning aan GVM afgegeven, zodat zij een vergunning voor de bouw van woningen op het betrokken stuk grond kon aanvragen.

13 GVM heeft de btw over de aankoop van zowel het stuk grond als de gebouwen afgetrokken en heeft een btw-aangifte opgesteld, die op 27 oktober 2008 bij de AFP is geregistreerd. Deze aangifte vertoonde een negatief saldo, waarvan zij teruggaaf verlangde.

14 Naar aanleiding van een belastingcontrole heeft de AFP op 8 mei 2009 een inspectierapport opgesteld. Vervolgens heeft hij op 12 mei 2009 een belastingaanslag vastgesteld, volgens welke de door GVM in aftrek gebrachte btw over de aankoop van die gebouwen moest worden herzien, aangezien zij waren gesloopt.

15 Bij op 19 juni 2009 ingediend bezwaar heeft GVM verzocht om nietigverklaring van zowel het inspectierapport als de belastingaanslag, met het betoog dat zij het betrokken stuk grond had gekocht met de uitsluitende bedoeling er woningen op te bouwen, en dat de aankoop van de op dit stuk grond opgetrokken gebouwen in dat verband onvermijdelijk was. Bijgevolg heeft GVM de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw over de aankoop van deze gebouwen niet herzien, aangezien de sloop van deze gebouwen onderdeel vormde van haar investeringsplan en het nieuwe woningbouwproject zou worden gebruikt om belastbare handelingen te verrichten.

16 Bij besluit van 11 september 2009 heeft het ANAF dat bezwaar afgewezen, op grond dat GVM de btw over die gebouwen op onrechtmatige wijze in mindering had gebracht, daar zij de gebouwen niet had gekocht met het doel om belastbare handelingen te verrichten, maar ze enkel wilde slopen. Dienaangaande wijst het ANAF erop dat die gebouwen als voorraden en niet als vaste activa in de boekhouding waren opgenomen.

17 Bij een op 8 oktober 2009 bij de verwijzende rechter ingesteld beroep heeft GVM verzocht om nietigverklaring van dat besluit, alsook van het belastinginspectierapport van 8 mei 2009 en de op 12 mei 2009 door de AFP vastgestelde belastingaanslag.

18 In die omstandigheden heeft de Curtea de Apel București de behandeling van de zaak

geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan de aankoop, door een btw-plichtige handelsvennootschap, van voor de sloop bestemde gebouwen en het stuk grond waarop zij zijn opgetrokken, met het doel om vervolgens woningen op dat stuk grond te bouwen, worden opgevat als een voorbereidende activiteit, dat wil zeggen een investeringsuitgave met het oog op de bouw van woningen, zodat die vennootschap overeenkomstig de artikelen 167 en 168 van richtlijn [2006/112], gerechtigd is de btw over de aankoop van de gebouwen af te trekken?

2) Moet bij de afbraak van voor de sloop bestemde gebouwen die zijn aangekocht samen met het stuk grond waarop zij zijn opgetrokken, met het doel om vervolgens woningen op dat stuk grond te bouwen, de btw over de aankoop van de gebouwen worden herzien, gelet op artikel 185, lid 2, van richtlijn [2006/112]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap die een stuk grond en de daarop opgetrokken gebouwen heeft gekocht met het doel om deze gebouwen te slopen en op dit stuk grond woningen te bouwen, gerechtigd is, de btw over de aankoop van die gebouwen af te trekken.

20 Opgemerkt zij dat het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 In dat opzicht heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op in eerdere stadia verrichte handelingen (zie met name arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 50, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 47, en arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 38).

22 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 44; arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 25, en reeds aangehaalde arresten Centralan Property, punt 51, en Mahagében en Dávid, punt 39).

- 23 Uit de bewoordingen van artikel 168 van richtlijn 2006/112 blijkt dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats een „belastingplichtige” als bedoeld in deze richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet gebruiken (zie arrest Centralan Property, reeds aangehaald, punt 52).
- 24 Volgens artikel 9, lid 1, van die richtlijn wordt het begrip „belastingplichtige” omschreven in relatie tot het begrip „economische activiteit” (zie arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 19).
- 25 In dat verband zij eraan herinnerd dat een particulier die goederen koopt om ze te gebruiken voor een in die bepaling bedoelde economische activiteit, optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt (zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 14).
- 26 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan het in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde begrip „economische activiteit” namelijk bestaan uit verschillende opeenvolgende handelingen, waaronder voorbereidende handelingen, zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen en dus ook de aankoop van een onroerend goed, die tot de economische activiteiten moeten worden gerekend (zie reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 22, en Lennartz, punt 13; arrest van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 15, en arrest Fini H, reeds aangehaald, punten 21 en 22). Eenieder die voorbereidende handelingen verricht, wordt bijgevolg beschouwd als belastingplichtige in de zin van deze bepaling en heeft recht op aftrek (arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 22).
- 27 Voorts moet degene die investeringsuitgaven doet met het door objectieve factoren bevestigde doel, een economische activiteit in de zin van voornoemd artikel 9, lid 1, uit te oefenen, als belastingplichtige worden aangemerkt. Als zodanig is hij dus overeenkomstig de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 gerechtigd, de verschuldigde of voldane btw over investeringsuitgaven ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te verrichten en die recht geven op aftrek, onmiddellijk af te trekken (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Rompelman, punten 23 en 24; INZO, punten 16 en 17; Ghent Coal Terminal, punt 17, en Gabalfrija e.a., punt 47, en arrest van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 34).
- 28 Hieruit volgt dat de toepassing van het btw-stelsel, en derhalve van het aftrekmechanisme, afhankelijk is van het antwoord op de vraag of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van een goed of een dienst is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 168 van richtlijn 2006/112 mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes, die moeten worden verricht overeenkomstig de in de artikelen 184 en volgende van deze richtlijn gestelde voorwaarden (zie reeds aangehaalde arresten Lennartz, punt 15, en Ghent Coal Terminal, punt 18; arrest van 8 juni 2000, Schloßstraße, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 37; reeds aangehaalde arresten Breitsohl, punt 35, en Centralan Property, punt 54; arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punt 57, en 19 juli 2012, X, C-334/10, punt 17).

29 In dit verband oordeelde het Hof dat wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, verworven blijft, behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 185 van richtlijn 2006/112, zelfs al heeft de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen geleid (zie reeds aangehaalde arresten INZO, punten 20 en 21; Ghent Coal Terminal, punten 19-23, en Schloßstraße, punt 42; arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 22, en arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 22).

30 Wat het bij de verwijzende rechter aanhangige geding betreft, volgt uit de stukken dat de aankoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde grond en gebouwen door GVM een voorbereidende handeling is met het oog op de bouw van woningen op deze grond in het kader van haar vastgoedontwikkelingsactiviteiten, zoals blijkt uit het in punt 12 van het onderhavige arrest vermelde feit dat haar een bouwvergunning is afgegeven.

31 Door deze aankoop oefent GVM dus een economische activiteit uit als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

32 Met betrekking tot de tweede voorwaarde die in punt 23 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, te weten het gebruik van in een eerder stadium verkregen goederen of diensten voor in een later stadium belaste handelingen, tonen de stukken aan dat GVM bij de aankoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde grond en gebouwen onmiddellijk uiting heeft gegeven aan haar voornemen om deze gebouwen te slopen teneinde woningen op deze grond te bouwen.

33 Dit voornemen is door objectieve factoren bevestigd, gelet op het feit dat bij de aankoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde gebouwen een sloopvergunning aan GVM werd overgedragen en deze vennootschap, nog voordat zij haar btw-aangifte indiende, die gebouwen had gesloopt en een stedenbouwkundige vergunning had verkregen, zodat zij een vergunning voor de bouw van die woningen kon aanvragen.

34 In dergelijke omstandigheden heeft dat voornemen evenwel niet tot gevolg dat GVM het recht op aftrek van de btw over de aankoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde gebouwen verliest.

35 GVM heeft deze gebouwen immers gekocht samen met het stuk grond waarop zij waren opgetrokken en blijft dit stuk grond gebruiken voor haar belastbare handelingen. In die omstandigheden verbreekt de vervanging van verouderde structuren door modernere gebouwen en derhalve het gebruik daarvan voor in een later stadium belastbare handelingen geenszins het rechtstreekse verband tussen de verwerving van de betrokken gebouwen in een eerder stadium, enerzijds, en de economische activiteiten die de belastingplichtige naderhand verricht, anderzijds. De verwerving van deze onroerende goederen en de daaropvolgende sloop ervan met het oog op de bouw van modernere nieuwe constructies kunnen bijgevolg worden beschouwd als een reeks onderling verbonden handelingen met als doel het verrichten van belastbare handelingen, op dezelfde voet als de aankoop van nieuwe onroerende goederen en het rechtstreekse gebruik daarvan (zie arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punt 34).

36 Daarom moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap die een stuk grond en de daarop opgetrokken gebouwen heeft gekocht met het doel om deze gebouwen te slopen en vervolgens woningen op dat stuk grond te bouwen, in omstandigheden als die van het hoofdgeding gerechtigd is de btw over de aankoop van die gebouwen af te trekken.

Tweede vraag

37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de sloop van gebouwen op een stuk grond dat is aangekocht met het doel om in de plaats van die gebouwen woningen te bouwen, tot een herziening leidt van de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de btw over de aankoop van die gebouwen.

38 In dat opzicht zij eraan herinnerd dat de regels inzake de herziening van de aftrek volgens de rechtspraak van het Hof een essentieel bestanddeel van de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde regeling zijn, doordat zij de juistheid van de aftrek en bijgevolg de neutraliteit van de belastingdruk dienen te waarborgen (zie arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 26). Met deze regels beoogt deze richtlijn een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor in een later stadium belaste handelingen (zie reeds aangehaalde arresten Centralan Property, punt 57, en TETS Haskovo, punt 31).

39 Het herzieningsmechanisme als bepaald in richtlijn 2006/112 is dus een onlosmakelijk onderdeel van de bij deze richtlijn ingestelde btw-aftrekregeling (zie reeds aangehaald arrest TETS Haskovo, punt 30).

40 Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in artikel 185, lid 1, van deze richtlijn het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen (zie reeds aangehaald arrest TETS Haskovo, punt 32).

41 Wat het bij de verwijzende rechter aanhangige geding betreft, vormt de sloop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde gebouwen geen wijziging als bedoeld in voornoemd artikel 185, lid 1, daar GVM de sloop bij de aankoop van die gebouwen reeds had gepland, zoals blijkt uit punten 32 tot en met 35 van het onderhavige arrest.

42 Daarom moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 185 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de sloop van gebouwen die zijn aangekocht samen met de grond waarop zij zijn opgetrokken, met het doel om in de plaats daarvan woningen te bouwen, in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet tot een verplichting leidt om de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de btw over de aankoop van die gebouwen te herzien.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat een vennootschap die een stuk grond en de daarop opgetrokken gebouwen heeft gekocht met het doel om deze gebouwen te slopen en vervolgens woningen op dat stuk grond te bouwen, in omstandigheden als die van het hoofdgeding gerechtigd is de belasting over de toegevoegde waarde over de aankoop van die gebouwen af te trekken.

2) Artikel 185 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de sloop van gebouwen die zijn aangekocht samen met de grond waarop zij zijn opgetrokken, met het doel om in de plaats daarvan woningen te bouwen, in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet tot een verplichting leidt om de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over de aankoop van die gebouwen te herzien.

ondertekeningen

*Procestaal: Roemeens.