

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

16 juni 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 18, onder c), 184 en 187 – Belastbare handelingen – Beëindiging van de belastbare economische activiteit – Onder zich hebben van goederen waarvoor recht op aftrek van de btw is ontstaan – Herziening van de aftrek – Herzieningsperiode – Belastingheffing op grond van artikel 18, onder c), van richtlijn 2006/112 na het verstrijken van de herzieningsperiode”

In zaak C-229/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 5 februari 2015, ingekomen bij het Hof op 19 mei 2015, in de procedure

Minister Finansów

tegen

Jan Mateusiak,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, E. Levits (rapporteur) en M. Berger, rechters,
advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

- J. Mateusiak, vertegenwoordigd door hemzelf,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en K. Karavasili als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 maart 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18, onder c), en 187 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister Finansów (minister van Financiën) en J. Mateusiak over de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over onroerende goederen die Mateusiak onder zich had na de beëindiging van zijn economische activiteit.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 18 van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen:

- a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw;
- b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de verwerving van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;
- c) met uitzondering van de in artikel 19 genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.”

4 Artikel 19, eerste alinea, van die richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.”

5 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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 168 bis, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Indien een onroerend goed deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een belastingplichtige en door de belastingplichtige zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor

zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de btw over de uitgaven in verband met dit onroerend goed slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.

In afwijking van artikel 26 wordt met veranderingen in het in de eerste alinea bedoelde proportionele gebruik van een onroerend goed rekening gehouden overeenkomstig de in de artikelen 184 tot en met 192 neergelegde beginselen, als toegepast door de lidstaat in kwestie.”

7 Artikel 184 van de btw-richtlijn luidt:

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

8 Artikel 187 van de btw-richtlijn luidt:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

Pools recht

9 Artikel 14, lid 1, punten 1 en 2, en leden 4 tot en met 6 en 8, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (gecodeerde tekst, Dz. U. 2011, nr. 177, volgnummer 1054), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Aan de belasting zijn onderworpen goederen die door de belastingplichtige zelf zijn vervaardigd en goederen die na verwerving niet het voorwerp van een levering zijn geweest, indien:

- 1) een privaatrechtelijke of handelsrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid wordt ontbonden;
- 2) een in artikel 15 bedoelde belastingplichtige natuurlijke persoon die krachtens artikel 96, lid 6, gehouden is het hoofd van de lokale eenheid van de belastingdienst in kennis te stellen van beëindiging van een activiteit, het verrichten van belastbare handelingen beëindigt.

[...]

4. Leden 1 en 3 zijn van toepassing op goederen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

5. In de in de leden 1 en 3 bedoelde gevallen zijn belastingplichtigen gehouden op de dag van ontbinding van een vennootschap of beëindiging van belastbare handelingen een inventaris op te stellen (hierna: „inventaris”). Belastingplichtigen zijn gehouden de gegevens over de opgestelde inventaris, de op grond daarvan vastgestelde waarde en de hoogte van de verschuldigde belasting te hechten aan de belastingaangifte voor het tijdvak waarin de dag van ontbinding van de vennootschap of beëindiging van de belastbare handelingen valt.

6. In het in lid 1 bedoelde geval ontstaat de belastingplicht op de dag van ontbinding van een vennootschap of beëindiging van belastbare handelingen.

[...]

8. De maatstaf van heffing is de waarde van de goederen in de inventaris die overeenkomstig artikel 29, lid 10, is vastgesteld.”

10 Artikel 29, lid 10, van de btw-wet bepaalt dat „[i]n het geval van de in artikel 7, lid 2, bedoelde levering van goederen [...] de maatstaf van heffing [wordt] gevormd door de aankoop prijs van de goederen (zonder belasting) of, bij gebreke van een aankoop prijs, de kost prijs, berekend op het tijdstip van levering van deze goederen”.

11 Artikel 91, leden 1 tot en met 4, van de btw-wet bepaalt:

„1. Na afloop van het jaar waarin de belastingplichtige recht had op aftrek van voorbelasting als bedoeld in artikel 86, lid 1, is hij verplicht voor het afgesloten belastingjaar het bedrag van de overeenkomstig artikel 90, leden 2 tot en met 10, afgetrokken belasting te herzien, met inachtneming van de verhouding die op de in artikel 90, leden 2 tot en met 6 of 10, bepaalde wijze of volgens de in artikel 90, leden 11 en 12, vastgestelde voorschriften is berekend.

2. Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de afschrijf bare materiële en immateriële vaste activa, alsmede tot de percelen en erfpachtrechten op die percelen, indien zij worden gerekend tot de materiële en immateriële vaste activa van de verwerter, met uitzondering van die waarvan de beginwaarde niet meer dan 15 000 [Poolse zloty (PLN) (ongeveer 3 417 EUR] bedraagt, moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten binnen 5 jaar, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten op percelen binnen 10 jaar te rekenen vanaf het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen. Voor elk jaar heeft de herziening in het in de eerste volzin bedoelde geval betrekking op een vijfde deel van het bedrag van de bij de verwerving of de vervaardiging ervan berekende belasting, en in het geval van onroerende goederen en erfpachtrechten op percelen bedraagt dit een tiende deel van dat bedrag. Voor de materiële en immateriële vaste activa waarvan de beginwaarde niet meer dan 15 000 PLN [ongeveer 3 417 EUR] bedraagt, is lid 1 van overeenkomstige toepassing, waarbij de herziening plaatsvindt na het verstrijken van het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen.

[...]

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde herziening dient te worden verricht in de belastingaangifte voor de eerste afrekeningsperiode van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt, en in geval van beëindiging van de economische activiteit in de belastingaangifte voor de laatste afrekeningsperiode.

4. Wanneer in de in lid 2 bedoelde herzieningsperiode de in lid 2 bedoelde goederen of diensten worden verkocht of die goederen overeenkomstig artikel 14 worden belast, wordt ervan uitgegaan dat die goederen of diensten tot het einde van de herzieningsperiode door die belastingplichtige nog steeds voor belastbare handelingen worden gebruikt.”

12 Artikel 96, lid 6, van de btw-wet bepaalt dat „[e]en belastingplichtige die geregistreerd is als btw-plichtige [...], als hij belastbare handelingen beëindigt, het hoofd van de belastingdienst van de beëindiging van de activiteit in kennis [moet] stellen; deze kennisgeving is voor het hoofd van de belastingdienst de grondslag om de belastingplichtige uit het register van btw-plichtigen te schrappen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 In de jaren 1997 tot en met 1999 heeft Mateusiak een investering gedaan bestaande in de bouw van een gebouw voor gemengd woon- en dienstverrichtingsgebruik met een bouwoppervlakte van 108,7 m² en een vloeroppervlakte van 357,6 m² (waarvan 87,8 m² bestemd is voor het verrichten van diensten). Op 26 juli 1999 heeft hij een vergunning verkregen voor de exploitatie van dat gebouw.

14 Mateusiak heeft de voorbelasting afgetrokken die was vermeld op de originele facturen voor de aankoop van bouwmaterialen, arbeidskosten en andere kosten, die uitsluitend verband hielden met het deel van het gebouw dat bestemd is voor de uitoefening van een aan de btw onderworpen activiteit, namelijk een notariskantoor.

15 Op 10 augustus 1999 is het voor het verrichten van diensten bestemde deel van het gebouw opgenomen in de inventaris van de vaste activa die wordt bijgehouden met het oog op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, en in exploitatie genomen ten behoeve van de uitgeoefende niet tot de landbouw behorende economische activiteit. De beginwaarde van het als „kantoorgebouw” aangeduide vaste activum bedroeg 101 525,70 PLN.

16 Op 14 januari 2013 heeft Mateusiak de directeur van de Izba Skarbowa w ?odzi (belastingkantoor ?ód?), die handelde onder het gezag van de minister van Financiën (hierna: „belastingautoriteit”), verzocht om een ruling over de vraag of in de liquidatie-inventaris die wordt opgesteld naar aanleiding van de liquidatie van de economische activiteit van een btw-plichtige natuurlijke persoon, de waarde moest worden opgenomen van de vaste activa van die persoon die bestonden uit onroerende goederen die hem op de datum van de liquidatie toebehoorden. Zo ja, wenste hij te vernemen welke waarde moest worden genomen als maatstaf van heffing voor de btw op de datum van beëindiging van de betrokken economische activiteit.

17 Volgens Mateusiak hoeft geen rekening te worden gehouden met de waarde van de hem toebehorende vaste activa, aangezien anders het beginsel van neutraliteit van de btw zou worden geschonden voor zover die beëindiging plaatsvindt na de herzieningsperiode, die voor onroerende goederen tien jaar bedraagt. Indien zijn standpunt niet wordt gedeeld, moet alleen het ten behoeve van de economische activiteit gebruikte deel van het gebouw aan de btw worden onderworpen, met als maatstaf van heffing de kostprijs, indien die lager is dan de gangbare marktprijs.

18 Met name op grond van artikel 14, leden 1, punt 2, 4, en 8, en artikel 29, lid 10, van de

btw?wet heeft de belastingautoriteit zich op het standpunt gesteld dat de heffing van belasting over de goederen wegens beëindiging van de belastbare activiteiten gerechtvaardigd was door de structuur zelf van de btw, die een verbruiksbelasting is, en dat daarin het beginsel van neutraliteit van die belasting tot uiting kwam. Alle goederen waarvoor bij de verwerving ervan voorbelasting was afgetrokken, moesten aan de btw worden onderworpen om die aftrek te compenseren.

19 Het door Mateusiak bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (regionale bestuursrechter Lublin, Polen) ingestelde beroep tegen de ruling is toegewezen bij vonnis van 16 oktober 2013. Die rechter heeft geoordeeld dat de artikelen 14 en 91 van de btw?wet samen moesten worden gelezen, aangezien de wetgever een correlatie had vastgesteld tussen de belasting over vaste activa bij de liquidatie van een activiteit en het recht op aftrek van het deel van de bij de verwerving van die vaste activa betaalde voorbelasting dat tijdens de herzieningsperiode niet is afgetrokken. Na het verstrijken van die periode hoeven de vaste activa die een belastingplichtige op de datum van liquidatie van zijn activiteit in bezit heeft, niet te worden belast of te worden opgenomen in de liquidatie?inventaris, aangezien de bij wet vastgestelde periode voor de herziening van de bij de verwerving van die vaste activa betaalde voorbelasting – die is gebaseerd op de verwachte gebruiksduur van die activa in de activiteit van de belastingplichtige – is verstreken.

20 De minister van Financiën heeft cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny. Deze rechter twijfelt of zelfs na het verstrijken van de voor een bepaalde soort goederen voorziene herzieningsperiode de beëindiging van de economische activiteit tot gevolg heeft dat het aangehouden vaste activum moet worden belast op grond van artikel 18, onder c), van de btw?richtlijn.

21 Deze rechter voert aan dat, wanneer de wettelijke gebruiksduur van voor de economische activiteit van de belastingplichtige gebruikte investeringsgoederen – die tot uitdrukking komt in de herzieningsperiode (artikel 187 van de btw?richtlijn) – is verstreken, kan worden aangenomen dat de belastingplichtige in de periode waarin het vaste activum voor zijn belastbare activiteit is gebruikt, de bij de verwerving ervan afgetrokken belasting heeft „verbruikt”, aangezien die belasting gedurende de gehele periode van gebruik ervan (herziening) samenhangt met de verschuldigde belasting die met gebruikmaking van dat vaste activum voor de economische activiteit van de belastingplichtige wordt gegenereerd.

22 De Naczelny Sąd Administracyjny heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 18, aanhef en onder c), van de [btw?richtlijn] aldus worden uitgelegd dat vaste activa van de belastingplichtige, voor de verwerving waarvan hij voorbelasting heeft afgetrokken, op het moment van beëindiging van zijn activiteit na het verstrijken van de herzieningsperiode als bedoeld in artikel 187 van de richtlijn niet worden belast en niet hoeven te worden opgenomen in de liquidatie?inventaris, als de bij wet vastgelegde periode voor de herziening van de voorbelasting over de verwerving, die zich richt naar de verwachte gebruiksduur van deze activa in de economische activiteit van de belastingplichtige, is verstreken, of aldus dat deze vaste activa, ongeacht de herzieningsperiode, op het moment van beëindiging van de economische activiteit van de belastingplichtige wel aan belasting zijn onderworpen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

23 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 18, onder c), van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, kan worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel en worden onderworpen aan

de btw, ingeval bij de verwerving van die goederen recht op aftrek van de btw is ontstaan en de in artikel 187 van de btw-richtlijn bedoelde herzieningsperiode is verstreken.

24 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens de logica van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24, en beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 19).

25 In dit verband kunnen de lidstaten krachtens artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening van zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig dat artikel, onder a), recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan. Aldus verleent artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn de lidstaten de bevoegdheid een speciale bepaling in te voeren voor de gevallen waarin een belastingplichtige zijn beroepsactiviteit beëindigt (zie arrest van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 86).

26 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, heeft de Republiek Polen gebruikgemaakt van de in artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn voorziene mogelijkheid. Die rechter vraagt zich echter af of de bepaling ter uitvoering van artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn moest worden toegepast bij het verstrijken van de herzieningstermijn, die volgens artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn voor onroerende investeringsgoederen tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd en volgens de verwijzende rechter in Polen tien jaar bedraagt.

27 Het hoofddoel van artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn is te voorkomen dat goederen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, na de beëindiging van de belastbare activiteit, ongeacht de redenen of omstandigheden daarvan, door een eindgebruiker onbelast worden gebruikt (arrest van 8 mei 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punt 27).

28 Het herzieningsmechanisme waarin de btw-richtlijn voorziet, 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 (arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punten 30 en 31).

29 Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in artikel 185, lid 1, van de btw-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 (arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 32, en 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 51).

30 Door de in artikel 187 van de btw-richtlijn vastgestelde periode voor herziening van de aftrek kunnen onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige worden vermeden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Dergelijke wijzigingen zijn bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 25, en beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzydroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 20).

31 Daaruit volgt weliswaar dat de doelstelling van de belastingheffing op grond van artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn over het onder zich hebben van goederen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, gelijkenis vertoont met die van het herzieningsmechanisme, aangezien wordt beoogd te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een eindgebruiker, die bij de aankoop van een goed de btw daarover betaalt, en voorts wordt beoogd te verzekeren dat de aftrek van de voorbelasting overeenstemt met de heffing van belasting in een later stadium (zie in die zin, naar analogie, arrest van 14 september 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Een dergelijke gelijksoortigheid van de doelstellingen leidt er echter niet toe dat de periode die is voorzien voor de herziening van een aftrek door middel van over verschillende jaren gespreide betalingen op grond van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn, kan gelden als periode na afloop waarvan de belastingheffing op grond van artikel 18, onder c), van die richtlijn niet meer mogelijk is.

33 Allereerst vloeit uit artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn voort dat het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, kan worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel, ingeval bij de verwerving van die goederen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

34 In artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn wordt geen andere voorwaarde gesteld, met name inzake een termijn na de verwerving gedurende welke het onder zich hebben na de beëindiging van de activiteit moet plaatsvinden om te kunnen worden belast.

35 Vervolgens verwijst die bepaling met betrekking tot de toepassing ervan niet naar de bepalingen inzake de herziening van de aftrek in de artikelen 184 tot en met 192 van de btw-richtlijn, dit in tegenstelling tot artikel 168 bis, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn, dat met betrekking tot de belasting op het gebruik van een onroerend goed voor privédoeleinden op grond van artikel 26 van die richtlijn wel naar die bepalingen verwijst.

36 Ten slotte is de herziening van de aftrek, die inzonderheid plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het btw-bedrag in aanmerking zijn genomen en die tot doel heeft ervoor te zorgen dat de toegepaste aftrek het gebruik van de goederen ten behoeve van de onderneming nauwgezet weergeeft, zoals de advocaat-generaal in punt 28 van haar conclusie heeft opgemerkt, een op het verleden gericht correctiemechanisme.

37 De in artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn bedoelde belastingheffing is daarentegen niet gebaseerd op de premisse dat de volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw bij de verwerving van goederen die de belastingplichtige onder zich heeft in geval van beëindiging van de belastbare economische activiteit, hoger of lager was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe

te passen, maar wel op het plaatsvinden van een nieuwe belastbare handeling op de datum van beëindiging van de economische activiteit.

38 Bij de in artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn bedoelde belastingheffing wordt rekening gehouden met de waardewijzigingen van de bedrijfsactiva gedurende de gehele duur van het gebruik van die activa voor de bedrijfsactiviteiten, aangezien volgens artikel 74 van de btw-richtlijn voor de handelingen als bedoeld in artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn de maatstaf van heffing wordt gevormd door de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op de datum waarop deze handelingen worden verricht. De maatstaf van heffing voor de handeling bij beëindiging van de belastbare economische activiteit is de op de datum van die beëindiging berekende waarde van de betrokken goederen, die dus rekening houdt met de waardewijzigingen van deze goederen tussen de aankoop ervan en die beëindiging (zie met name arrest van 8 mei 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, punt 33).

39 Ter verwezenlijking van de met artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling, die erin bestaat te voorkomen dat goederen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, na de beëindiging van de belastbare economische activiteit door een eindgebruiker onbelast worden gebruikt en alle ongelijkheid op btw-gebied daadwerkelijk weg te nemen tussen consumenten die hun goederen betrekken van een andere belastingplichtige en degenen die deze goederen in het kader van hun bedrijf verkrijgen, moet de op grond van artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn verschuldigde belasting, zoals de advocaat-generaal in punt 34 van haar conclusie heeft opgemerkt, worden geheven voor zover een goed waarvoor recht op aftrek van de btw is ontstaan, op de datum van beëindiging van de belastbare economische activiteit nog een restwaarde heeft, ongeacht de periode die is verstreken tussen de datum van verwerving van dat goed en de datum van beëindiging van die activiteit.

40 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 18, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige zijn belastbare economische activiteit beëindigt het onder zich hebben van goederen door deze belastingplichtige, ingeval bij de verwerving van die goederen recht op aftrek van de btw is ontstaan, kan worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel en worden onderworpen aan de btw, indien de in artikel 187 van de btw-richtlijn bedoelde herzieningsperiode is verstreken.

Kosten

41 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 18, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige zijn belastbare economische activiteit beëindigt, het onder zich hebben van goederen door deze belastingplichtige, ingeval bij de verwerving van die goederen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan, kan worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel en worden onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, indien de in artikel 187 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162, bedoelde herzieningsperiode is verstreken.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.