Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0791
ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

17 september 2020 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Onroerende investeringsgoederen – Aftrek van de voorbelasting – Herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek – Herziening in een keer van de volledige aftrek na het eerste gebruik van het betrokken goed – Herzieningsperiode”

In zaak C?791/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 14 december 2018, ingekomen bij het Hof op 17 december 2018, in de procedure

Stichting Schoonzicht

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Tweede kamer, P. G. Xuereb, T. von Danwitz en A. Kumin (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

–

Stichting Schoonzicht, vertegenwoordigd door B. G. van Zadelhoff als raadsman,

–

de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. K. Bulterman en A. M. de Ree als gemachtigden,

–

de Zweedse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev en H. Eklinder, vervolgens door de drie laatstgenoemden als gemachtigden,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en N. Gossement als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 maart 2020,

het navolgende

Arrest

1

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 184 tot en met 187 en 189 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) (hierna: „btw-richtlijn”).

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Stichting Schoonzicht en de Staatssecretaris van Financiën (Nederland) inzake de herziening wegens het gebruik van een deel van een appartementencomplex voor een vrijgestelde activiteit, die in één keer is toegepast over het totale bedrag van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die oorspronkelijk voor de bouw van dit appartementencomplex was voldaan.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3

Overeenkomstig artikel 14, lid 3, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen beschouwen.

4

Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

5

Artikel 168, onder a), van deze 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 184 van dezelfde richtlijn luidt:

„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 de btw-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

Artikel 186 van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vaststellen.

9

Artikel 187 van die richtlijn luidt als volgt:

„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 periode waarop de herziening wordt gebaseerd, worden verlengd tot maximaal twintig jaar.

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.”

10

Artikel 189 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

a)

het begrip investeringsgoederen definiëren;

b)

het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

c)

alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;

d)

administratieve vereenvoudigingen toestaan.”

Nederlands recht

11

De Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Stb. 1968, 329), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „Wet OB”), bepaalt in artikel 15, lid 4:

„De aftrek van belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan. De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven.”

12

De Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting van 12 augustus 1968 (Stb. 1968, 423), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „Uitvoeringsbeschikking”), bepaalt in artikel 12, leden 2 en 3:

„2. De herziening, bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de [Wet OB], geschiedt op basis van de gegevens van het belastingtijdvak waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken.

3. Bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar vindt herziening van de aftrek plaats op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens.”

13

Artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking luidt als volgt:

„1. In afwijking van artikel 11 worden voor de toepassing van de aftrek afzonderlijk in aanmerking genomen:

a.

onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;

b.

roerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.

2. Met betrekking tot onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt de aftrek herzien in elk van de negen boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de voor het boekjaar geldende gegevens bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van dat boekjaar.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14

Verzoekster in het hoofdgeding heeft op aan haar toebehorende grond een appartementencomplex laten bouwen, bestaande uit zeven woonappartementen. De bouw is in 2013 aangevangen en het complex is in juli van het jaar daarop opgeleverd.

15

Verzoekster in het hoofdgeding heeft de btw die in het boekjaar 2013 in verband met de bouw van dit complex aan haar in rekening is gebracht, rechtstreeks en volledig in aftrek gebracht, aangezien zij dat complex toen voor belaste doeleinden bestemde.

16

Vanaf 1 augustus 2014 heeft verzoekster in het hoofdgeding vier van de zeven appartementen van het betrokken appartementencomplex met vrijstelling van btw verhuurd, terwijl de drie andere appartementen in 2014 niet in gebruik zijn genomen.

17

Verzoekster in het hoofdgeding heeft vanwege deze vrijstelling de btw moeten herzien en heeft overeenkomstig artikel 15, lid 4, tweede en derde volzin, van de Wet OB, de btw die over het tijdvak waarin deze vier appartementen in gebruik waren genomen aan die appartementen kon worden toegerekend, in één keer in haar geheel voor een totaalbedrag van 79587 EUR op aangifte voldaan.

18

Aangezien verzoekster in het hoofdgeding meende dat artikel 187 van de btw-richtlijn in de weg stond aan artikel 15, lid 4, van de Wet OB, voor zover dit laatste artikel bepaalt dat de gehele oorspronkelijk toegepaste aftrek bij de ingebruikneming van een investeringsgoed moet worden herzien, heeft zij bezwaar gemaakt tegen de herziening die zij aldus heeft moeten toepassen.

19

Nadat dit bezwaar was afgewezen, heeft verzoekster in het hoofdgeding bij de rechtbank Noord-

Holland (Nederland) tegen het besluit tot afwijzing van dat bezwaar beroep ingesteld, dat ongegrond is verklaard. Zij heeft dientengevolge tegen de uitspraak van die rechterlijke instantie hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof Amsterdam (Nederland).

20

Nadat het gerechtshof Amsterdam het door verzoekster in het hoofdgeding ingestelde hoger beroep bij uitspraak van 11 januari 2017 had verworpen, heeft verzoekster in het hoofdgeding beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter, de Hoge Raad der Nederlanden. Zij heeft daarbij opnieuw betoogd dat een herziening in één keer, na de ingebruikneming van de investeringsgoederen, van de oorspronkelijk toegepaste aftrek in strijd is met artikel 187 van de btw-richtlijn en dat de herziening die haar was opgelegd derhalve over meerdere jaren had moeten worden gespreid.

21

In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)

Verzetten de artikelen 184 tot en met 187 van [de btw-richtlijn] zich tegen een nationale herzieningsregeling voor investeringsgoederen die voorziet in een gespreide herziening gedurende een reeks van jaren, waarbij in het jaar van de ingebruikneming – welk jaar tevens het eerste herzieningsjaar is – het totale bedrag van de oorspronkelijk toegepaste aftrek voor dat investeringsgoed in één keer wordt aangepast (herzien) indien bij de ingebruikneming ervan die oorspronkelijk toegepaste aftrek blijkt af te wijken van de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen op basis van het werkelijke gebruik van het investeringsgoed?

Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

2)

Moet artikel 189, letter b of letter c, van [de btw-richtlijn] zo worden uitgelegd dat de hiervoor in vraag 1 bedoelde aanpassing in één keer van de oorspronkelijk toegepaste aftrek in het eerste jaar van de herzieningsperiode, een maatregel vormt die Nederland voor de toepassing van artikel 187 van [de btw-richtlijn] mag nemen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22

Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling die een herzieningsstelsel voor investeringsgoederen omvat waarbij de herziening over meerdere jaren wordt gespreid, op grond waarvan in de loop van het jaar van de ingebruikneming van het betrokken goed, dat tevens overeenkomt met het eerste jaar van herziening, het totale bedrag van de oorspronkelijk voor dat goed toegepaste aftrek in één keer wordt herzien indien bij de ingebruikneming ervan die oorspronkelijk toegepaste aftrek blijkt af te wijken van de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen op basis van het werkelijke gebruik van dat goed.

23

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 over de goederen of diensten die een belastingplichtige voor 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 (arresten van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punt 24, en 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, punt 30).

24

Uit de bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn blijkt dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet gebruiken (arresten van 15 december 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punt 52, en 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, punt 33).

25

Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is bepalend voor de omvang van de oorspronkelijk toegepaste aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende tijdvakken (zie in die zin arresten van 15 december 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 29).

26

Het herzieningsmechanisme maakt namelijk integrerend deel uit van de bij de btw-richtlijn ingestelde aftrekregeling en heeft tot doel de nauwkeurigheid van de btw-aftrek te vergroten ter waarborging van de fiscale neutraliteit, een grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat op dit gebied door de Uniewetgever is ingevoerd (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, EU:C:2006:121, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 37). Op grond van dit beginsel blijven in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht op aftrek geven voor zover zij worden gebruikt voor handelingen die zijn onderworpen aan btw. De btw-richtlijn 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 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27

In dit verband moet worden opgemerkt dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn op algemene wijze vermelden in welke omstandigheden de nationale belastingdienst herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek moet eisen, maar niet bepalen hoe deze herziening moet plaatsvinden (arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 26).

28

Daarentegen legt artikel 186 van de btw-richtlijn, met de bepaling dat de lidstaten nadere regels vaststellen voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, de taak om te bepalen onder welke voorwaarden deze herziening plaatsvindt uitdrukkelijk bij die lidstaten (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 27).

29

De artikelen 187 tot en met 192 van de btw-richtlijn bevatten enkel met betrekking tot investeringsgoederen enkele nadere regels voor de herziening van de btw-aftrek (arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 27).

30

In de eerste plaats moet, wat het ontstaan van de herzieningsverplichting betreft, worden opgemerkt dat deze verplichting in artikel 184 van de btw-richtlijn zo ruim mogelijk wordt gedefinieerd, aangezien „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen” (arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 32).

31

Deze bewoordingen sluiten a priori geen enkel denkbaar geval van een ten onrechte toegepaste aftrek uit. De algemene omvang van de herzieningsplicht vindt steun in de uitdrukkelijke opsomming van de afwijkingen in artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn (arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 33).

32

Krachtens artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vindt een dergelijke herziening met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van deze aftrek in aanmerking zijn genomen (arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 32).

33

Deze bepalingen vormen de toepasselijke regeling voor het ontstaan van een eventueel recht van de belastingdienst om van een belastingplichtige herziening van de btw te eisen, met inbegrip van de herziening van aftrek voor investeringsgoederen (zie in die zin arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 26).

34

In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingplichtige een uit zeven appartementen bestaand appartementencomplex heeft laten bouwen en dat zij de btw over de bouw van dit complex in aftrek heeft gebracht omdat zij het voor belaste handelingen had bestemd. Na de oplevering van dit complex, die voor de heffing van de btw een levering van goederen is in de zin van de nationale regeling die uitvoering geeft aan de mogelijkheid van artikel 14, lid 3, van de btw-richtlijn, heeft de belastingplichtige vier van deze appartementen met vrijstelling van btw verhuurd.

35

Aangezien bij de berekening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek rekening is gehouden met de bestemming van dit complex voor belaste handelingen, heeft de van btw vrijgestelde verhuur van de vier appartementen geleid tot een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van deze aftrek in aanmerking moeten worden genomen, en tot gevolg gehad dat de belastingplichtige een aftrek heeft toegepast die hoger was dan die welke hij, gelet op het daadwerkelijke gebruik van het betrokken goed, gerechtigd was toe te passen.

36

Dientengevolge valt een dergelijke situatie onder de in artikel 184 en artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde situaties waarin de belastingdienst van de belastingplichtige herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet eisen.

37

In de tweede plaats moet dan ook worden bepaald of de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek op de datum van de ingebruikneming van het betrokken goed, wanneer op dat tijdstip blijkt dat deze aftrek hoger was dan die welke de belastingplichtige gelet op het daadwerkelijke gebruik van dat goed gerechtigd was toe te passen, valt onder de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn die de lidstaat krachtens artikel 186 van deze richtlijn moet vaststellen, dan wel onder de nadere regels die in artikel 187 van de btw-richtlijn zijn vastgesteld met betrekking tot investeringsgoederen.

38

In dat verband stelt artikel 187 van de btw-richtlijn, dat is geformuleerd in bewoordingen die geen twijfel laten bestaan over het verbindende karakter ervan (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punt 26, en beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 24), in lid 1, eerste alinea, voor investeringsgoederen een herzieningsperiode van vijf jaar vast, het jaar van verkrijging of vervaardiging van het goed daaronder begrepen. Niettemin kunnen de lidstaten op grond van artikel 187, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van dat goed. Artikel 187, lid 1, derde alinea, bepaalt dat de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd.

39

Artikel 187, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt dat de herziening voor elk jaar slechts betrekking heeft op eenvijfde deel of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen. Volgens artikel 187, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn geschiedt die herziening 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.

40

Uit artikel 187, lid 1, tweede en derde alinea, van deze richtlijn komt naar voren dat de betrokken lidstaat kan beslissen dat het beginpunt van de herzieningsperiode, die voor een onroerend investeringsgoed tot maximaal twintig jaar kan duren, bestaat in de ingebruikneming van het betrokken investeringsgoed.

41

Derhalve moet in het geval waarin een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, krachtens artikel 187, lid 2, van de btw-richtlijn voor elk verstreken jaar tot aan het einde van de herzieningsperiode worden nagegaan of het recht op aftrek is gewijzigd ten opzichte van het recht op aftrek voor het jaar van het eerste gebruik van dat investeringsgoed en, zo ja, worden overgegaan tot herziening van het overeenkomende gedeelte van de btw waarmee dat investeringsgoed is belast.

42

Hieruit volgt dat in een dergelijk geval wordt uitgegaan van het recht op aftrek dat betrekking heeft op het jaar van ingebruikneming van het betrokken investeringsgoed en dat de in artikel 187 van de btw-richtlijn bedoelde gespreide herziening is bedoeld voor de wijzigingen die zich na die ingebruikneming hebben voorgedaan ten opzichte van het recht op aftrek met betrekking tot het jaar van die ingebruikneming.

43

Artikel 187 van de btw-richtlijn bevat echter geen nadere regels voor de herziening die moeten worden toegepast indien het recht op aftrek op het tijdstip van ingebruikneming hoger of lager is dan de oorspronkelijk toegepaste aftrek.

44

Een dergelijke uitlegging vindt steun in het doel en de strekking van de in de artikelen 187 en volgende van de btw-richtlijn bedoelde herziening.

45

De in artikel 187 van de btw-richtlijn voor investeringsgoederen bepaalde herzieningsperiode en gespreide herziening worden namelijk onder meer verklaard en gerechtvaardigd doordat deze goederen over een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen (zie in die zin arresten van 15 december 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punt 55, en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punt 25, en beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 20).

46

Zo maakt de periode voor herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 187 van de btw-richtlijn het mogelijk onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voor- of nadelen voor de belastingplichtige te vermijden, met name wanneer zich na de aangifte of, in voorkomend geval, na de ingebruikneming wijzigingen voordoen in de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek (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 Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 20).

47

Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, verschilt de logica achter de herziening die moet plaatsvinden wanneer de wijzigingen in de elementen die oorspronkelijk voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, zich

voordoen tijdens het gebruik van het betrokken investeringsgoed, van de logica achter de herziening die moet worden toegepast wanneer de oorspronkelijk toegepaste aftrek lager of hoger is dan die waarop de belastingplichtige recht heeft op het tijdstip van ingebruikneming van dat goed, gelet op het daadwerkelijke gebruik ervan.

48

Bijgevolg valt de vaststelling van de nadere regels inzake de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek op de datum van de ingebruikneming van het betrokken investeringsgoed, wanneer blijkt dat die aftrek op dat tijdstip hoger was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, gelet op het daadwerkelijke gebruik van dat goed, niet onder artikel 187 van de btw-richtlijn maar onder de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, die de lidstaten krachtens artikel 186 van de btw-richtlijn moeten vaststellen.

49

In dat verband moet er, in de derde plaats, aan worden herinnerd dat de lidstaten in de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid bij de vaststelling van de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn rekening moeten houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn en in het bijzonder met het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust (zie naar analogie arresten van 13 maart 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punten 35 en 36, en 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50

Er zij evenwel opgemerkt dat een nationale regeling die, zoals de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, uitgaat van het tijdstip van ingebruikneming van een investeringsgoed als referentiedatum om te beoordelen of de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek overeenkomt met de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, gelet op het daadwerkelijke gebruik van dat goed, en die bepaalt dat de belastingplichtige op die datum de te veel afgetrokken belasting verschuldigd wordt wanneer de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger was dan die welke hij gerechtigd was toe te passen, in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals in punt 26 van dit arrest in herinnering is geroepen, aangezien dit beginsel gebiedt dat ten onrechte toegepaste aftrek in elk geval wordt herzien (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 38).

51

Voorts staat deze nationale regeling niet in de weg aan de gespreide herziening van de wijzigingen die zich na het eerste gebruik van het goed hebben voorgedaan, zoals is bepaald in artikel 187 van de btw-richtlijn.

52

Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt immers dat de ondernemer overeenkomstig artikel 13 van de Uitvoeringsbeschikking, na het eerste herzieningsjaar, aan het einde van elk van de negen daarop volgende boekjaren op basis van de voor dat latere boekjaar geldende gegevens moet nagaan of zich wijzigingen hebben voorgedaan in het gebruik van het betrokken investeringsgoed ten opzichte van het eerste herzieningsjaar en dat, indien dat het geval is, deze herziening betrekking heeft op een tiende deel van de btw over de verwerving van dat investeringsgoed die deze ondernemer in rekening is gebracht.

53

In de vierde en laatste plaats moet worden opgemerkt dat aan de conclusie dat de nadere regels voor de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek op de datum van de ingebruikneming van het investeringsgoed, wanneer op die datum blijkt dat deze oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, gelet op het daadwerkelijke gebruik van dat goed, niet onder artikel 187 van de btw-richtlijn vallen, niet wordt afgedaan door de overwegingen in de beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

54

Het Hof heeft in die beschikking inderdaad geoordeeld dat artikel 187 van de btw-richtlijn zich verzet tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer, zoals die waarop de verzoekster zich beriep in het hoofdgeding in de zaak die tot die beschikking heeft geleid (beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 27).

55

Zoals de advocaat-generaal in punt 61 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het Hof evenwel tot deze conclusie gekomen in een andere juridische en feitelijke context dan die welke voortvloeit uit de toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling. In de zaak die heeft geleid tot de beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13 (EU:C:2014:1750), was het betrokken investeringsgoed namelijk eerst bestemd voor de uitoefening van een activiteit waarvoor geen recht op btw-aftrek bestond, en vervolgens voor de uitoefening van een activiteit waarvoor dat recht wel bestond. Voorts vond de wijziging in de bestemming van dat goed plaats toen het reeds werd gebruikt voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestond (beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punten 12 en 13).

56

Dat is echter niet het geval in het hoofdgeding, waarin de bestemming van het betrokken onroerend goed is gewijzigd bij de ingebruikneming ervan.

57

Zoals blijkt uit de punten 51 en 52 van het onderhavige arrest, staat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling bovendien niet in de weg aan de gespreide herziening op basis van de wijzigingen die zich na de ingebruikneming van het goed hebben voorgedaan, zoals is bepaald in artikel 187 van de btw-richtlijn.

58

Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling die een herzieningsstelsel voor investeringsgoederen omvat waarbij de herziening over meerdere jaren wordt gespreid en op grond waarvan in de loop van het jaar van de ingebruikneming van het betrokken goed, dat tevens overeenkomt met het eerste jaar van herziening, het totale bedrag van de oorspronkelijk voor dat goed toegepaste aftrek in één keer wordt herzien indien bij de ingebruikneming ervan die oorspronkelijk toegepaste aftrek blijkt af te wijken van de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen op basis van het werkelijke gebruik van dat goed.

Tweede vraag

59

Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag behoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

60

Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 184 tot en met 187 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 zij niet in de weg staan aan een nationale regeling die een herzieningsstelsel voor investeringsgoederen omvat waarbij de herziening over meerdere jaren wordt gespreid en op grond waarvan in de loop van het jaar van de ingebruikneming van het betrokken goed, dat tevens overeenkomt met het eerste jaar van herziening, het totale bedrag van de oorspronkelijk voor dat goed toegepaste aftrek in één keer wordt herzien indien bij de ingebruikneming ervan die oorspronkelijk toegepaste aftrek blijkt af te wijken van de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen op basis van het werkelijke gebruik van dat goed.

Arabadjiev

Lenaerts

Xuereb

von Danwitz

Kumin

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 17 september 2020.

De griffier

A. Calot Escobar

De president van de Tweede kamer

A. Arabadjiev

(*1) Procestaal: Nederlands.