

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

30 juni 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 137 – Regeling voor optionele btw-heffing – Voorwaarden – Nationale regeling die het recht van een belastingplichtige om te kiezen voor heffing van btw over de verkoop van een onroerend goed afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit goed wordt overgedragen aan een reeds voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige – Verplichting tot herziening van de btw-af trek in geval van niet-naleving van deze voorwaarde – Beginsel van fiscale neutraliteit, doeltreffendheidsbeginsel en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-56/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Mokestinų gynimoji komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen) bij beslissing van 16 oktober 2020, ingekomen bij het Hof op 29 januari 2021, in de procedure

UAB „ARVI” ir ko

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, J. Passer, F. Biltgen (rapporteur), N. Wahl en M. L. Arastey Sahún, rechters,

advocaat-generaal J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- UAB „ARVI” ir ko, vertegenwoordigd door L. Augustinavičienė en A. Paulauskas, advokatai,
- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door K. Dieninis en V. Kazlauskaitė-Švenčionienė als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 maart 2022,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 135 en 137 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”) alsmede van het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen UAB „ARVI” ir ko (hierna: „Arvi”) en de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „nationale belastinginspectie”) over de uitoefening van het recht om te kiezen voor belastingheffing over een onroerend goed dat is verkocht aan een belastingplichtige die ten tijde van de verkoop niet was geïdentificeerd voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw), en over de wijze van uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de [vóór zijn eerste ingebruikneming] bedoelde levering;

[...]”

4 Artikel 137 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

b) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de [vóór zijn eerste ingebruikneming] bedoelde levering;

[...]

2. De lidstaten stellen de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken.”

5 Artikel 168 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 213, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.”

7 In artikel 214, lid 1, van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is;

[...]”

Litouws recht

8 Artikel 32, lid 3, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (wet nr. IX-751 van de Republiek Litouwen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 5 maart 2002 (Žin., 2002, nr. 35?1271), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Een belastingplichtige kan ervoor kiezen om op de bij deze wet voorgeschreven wijze btw in rekening te brengen voor naar hun aard onroerende goederen die krachtens lid 1 of lid 2 van dit artikel zijn vrijgesteld van btw, indien deze zaken worden verkocht of anderszins overgedragen aan een belastingplichtige die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd [...]; deze keuze geldt voor een periode van ten minste 24 maanden vanaf de datum waarop zij is gemaakt, en ziet op alle relevante handelingen die door deze belastingplichtige worden verricht. De belastingplichtige moet zijn keuze maken op de door de centrale belastingdienst voorgeschreven wijze. [...]”

9 Artikel 58, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Een btw-plichtige ondernemer heeft voor goederen en diensten die worden aangekocht of ingevoerd, recht op aftrek van voorbelasting of van btw bij invoer indien deze goederen en diensten bestemd zijn voor gebruik bij een van de volgende activiteiten van die ondernemer:

1) het leveren van goederen en/of het verrichten van diensten waarover btw verschuldigd is;

[...]”

10 Artikel 67, lid 2, van deze wet luidt als volgt:

„De aftrek van voorbelasting wordt herzien op de in dit artikel vastgestelde wijze: voor naar hun aard onroerende goederen geldt er een herzieningsperiode van tien jaar [...] gerekend vanaf het belastingtijdvak waarin de voorbelasting of btw bij invoer voor die zaken geheel of gedeeltelijk in aftrek is gebracht (in geval van substantiële verbeteringen aan een gebouw of bouwwerk geldt er voor de aftrek van voorbelasting over de aldus vervaardigde materiële investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar, gerekend vanaf het belastingtijdvak waarin de werkzaamheden zijn voltooid). [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Na een controle van de regelmatigheid van de berekening, de aangifte en de betaling van de btw door Arvi heeft de Kauno apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Kaunas, Litouwen; hierna: „regionale belastinginspectie”) op 15 april 2020 een belastingcontroleverslag opgesteld waarin werd vastgesteld dat deze vennootschap ten onrechte btw in een later stadium had toegepast bij de verkoop van een onroerend goed aan UAB „Investicijų ir inovacijų fondas” (hierna: „Fondas”) op 8 mei 2015. De regionale belastinginspectie heeft in dat verslag immers geoordeeld dat, aangezien Fondas op het tijdstip van die verkoop nog niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd, Arvi niet kon kiezen voor belastingheffing over deze handeling en bijgevolg evenmin de overeenkomstige btw in een later stadium in rekening kon brengen, zodat zij de in aftrek gebrachte voorbelasting in haar btw-aangifte had moeten herzien.

12 Bij besluit van 22 mei 2020 heeft deze inspectie dat controleverslag bevestigd en Arvi gelast het overeenkomstige bedrag aan btw, vermeerderd met boeten en vertragingsrente, te betalen.

13 Nadat het tegen dat besluit gemaakte bezwaar was afgewezen bij een besluit van de nationale belastinginspectie van 23 juli 2020, heeft Arvi zich gewend tot de Mokestininių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen).

14 Deze commissie vraagt zich om te beginnen af of de Litouwse wetgever bij de uitoefening van zijn discretionaire bevoegdheid om het recht om voor belastingheffing te kiezen afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de afnemer uitsluitend een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is, de btw-richtlijn in acht heeft genomen, gelet op de doelstellingen en de opzet ervan. Vervolgens wenst die commissie te vernemen of de keuze van de belastingplichtige om de verkoop van een oud onroerend goed aan de btw te onderwerpen, terwijl deze keuze niet voldoet aan de in artikel 32 van de btw-wet gestelde voorwaarde dat de afnemer een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is, er niet aan in de weg staat dat deze handeling wordt aangemerkt als een aan de btw onderworpen levering van een investeringsgoed die voor de leverancier niet de verplichting meebrengt om de btw-aftrek te herzien. Ten slotte vraagt die commissie zich af of de nationale belastinginspectie in overeenstemming met de opzet van de btw-richtlijn en de in de rechtspraak van het Hof neergelegde beginselen handelt door van de leverancier te eisen dat hij de aftrek van de betaalde voorbelasting herziert, terwijl de afnemer van het goed één maand na het sluiten van de transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

15 Daarom heeft de Mokestininių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een nationale regeling op grond waarvan een btw-plichtige ondernemer alleen ervoor kan kiezen btw in rekening te brengen over de vrijgestelde levering van een onroerend goed wanneer dat goed wordt overgedragen aan een belastingplichtige die bij het sluiten van de transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, in overeenstemming met de uitlegging van de artikelen 135 en 137 van de btw-richtlijn en met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is een uitlegging van de nationale regeling volgens welke de leverancier van een onroerend goed de afgetrokken voorbelasting over het overgedragen onroerend goed moet herzien wanneer hij ervoor heeft gekozen btw in rekening te brengen over de levering van dat onroerend goed, maar deze keuze naar nationaal recht niet mogelijk is op de enkele grond dat de afnemer niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, dan in overeenstemming met de bepalingen van de btw-richtlijn die zien op het recht van de leverancier om btw in aftrek te brengen en de herziening van de aftrek, alsmede met de beginselen van neutraliteit van de btw en doeltreffendheid?

3) Staan de bepalingen van de btw-richtlijn die zien op het recht van de leverancier om btw in aftrek te brengen en de herziening van de aftrek, alsmede het beginsel van neutraliteit van de btw in de weg aan een administratieve praktijk waarbij, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, de leverancier van een onroerend goed de afgetrokken voorbelasting over de verkrijging of vervaardiging van het onroerend goed moet herzien omdat de overdracht van dat goed wordt aangemerkt als een vrijgestelde levering doordat er geen gebruik kan worden gemaakt van het keuzerecht om btw in rekening te brengen (de afnemer had namelijk bij het sluiten van de transactie geen btw-identificatienummer), wanneer de afnemer van het onroerend goed reeds vóór het sluiten van de transactie om identificatie voor btw-doeleinden had verzocht en één maand na het sluiten van die transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd? Is het in een dergelijk geval relevant om na te gaan of de afnemer van het onroerend goed, die na het sluiten van de transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, het verkregen goed daadwerkelijk heeft gebruikt voor aan btw onderworpen activiteiten, en of er geen aanwijzingen zijn voor fraude of misbruik?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

16 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 135 en 137 van de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die het recht van een belastingplichtige om te kiezen voor heffing van btw over de verkoop van een onroerend goed afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de afnemer bij het sluiten van de transactie een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is.

17 In dit verband moet ten eerste worden opgemerkt dat artikel 137 van de btw-richtlijn in lid 1 bepaalt dat de lidstaten aan hun belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om voor belastingheffing te kiezen, met name voor „de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de [vóór zijn eerste ingebruikneming] bedoelde levering”, en in lid 2 preciseert dat de lidstaten „de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht [vaststellen]” en „de omvang van dit keuzerecht [kunnen] beperken”.

18 Ten tweede blijkt uit de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 13, C, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), die naar analogie kan worden toegepast met betrekking tot artikel 137 van de btw-richtlijn, waarvan de inhoud in wezen

identiek is, dat de lidstaten uit hoofde van de in dat artikel bedoelde bevoegdheid aan de belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de in deze richtlijn voorziene vrijstellingen, de mogelijkheid kunnen bieden van de vrijstelling af te zien, hetzij in alle gevallen, hetzij binnen bepaalde grenzen, hetzij nog onder bepaalde voorwaarden (zie naar analogie arrest van 12 januari 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Artikel 137 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten dus niet alleen de mogelijkheid hun belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing over de in deze bepaling bedoelde handelingen te kiezen, maar ook de bevoegdheid om de omvang van dit recht te beperken of het af te schaffen. Bijgevolg beschikken de lidstaten op grond van dit artikel over een ruime beoordelingsmarge, aangezien zij dienen te beslissen of het gezien de omstandigheden in hun land op een gegeven tijdstip opportuun is het keuzerecht al dan niet in te voeren (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Bij de uitoefening van hun beoordelingsvrijheid kunnen de lidstaten ook bepaalde handelingen of bepaalde groepen van belastingplichtigen van dit recht uitsluiten (zie naar analogie arrest van 12 januari 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punt 30).

21 Wanneer de lidstaten gebruikmaken van hun bevoegdheid om de omvang van het keuzerecht te beperken en bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen, dienen zij evenwel de doelstellingen en algemene beginselen van de btw-richtlijn te eerbiedigen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en de noodzaak van een juiste, eenvoudige en uniforme toepassing van de vrijstellingen (zie naar analogie arrest van 12 januari 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punt 31).

22 In casu bevat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, voor zover daarbij nadere regels zijn gesteld volgens welke kan worden afgezien van de in artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling, enkel de voorwaarden waaronder de belastingplichtige zijn recht kan uitoefenen om te kiezen voor belastingheffing over de verkoop van onroerende goederen waardoor hij het recht op aftrek zal krijgen.

23 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling is in dit verband vergelijkbaar met die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 9 september 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512), en die, met betrekking tot een lidstaat die gebruik had gemaakt van de mogelijkheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing over verpachting en verhuur van onroerende goederen te kiezen, de volledige aftrek van voorbelasting afhankelijk stelde van het verkrijgen van voorafgaande goedkeuring door de fiscale administratie, zonder terugwerkende kracht. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat, ten eerste, wanneer een lidstaat aan het recht om voor belastingheffing te kiezen bepaalde wettelijke voorwaarden verbindt, een voorafgaande goedkeuringsprocedure het mogelijk maakt na te gaan of deze voorwaarden vervuld zijn en, ten tweede, een goedkeuringsprocedure zoals die welke door deze lidstaat is ingevoerd, niet ertoe strekt afbreuk te doen aan het recht op aftrek, maar het juist mogelijk maakt dat dit recht ten volle wordt uitgeoefend, mits bepaalde eisen worden geëerbiedigd (zie in die zin arrest van 9 september 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, punten 26 en 28).

24 Dezelfde conclusie geldt voor een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, aangezien deze slechts nadere regels vastlegt voor de uitoefening van het recht van de belastingplichtigen om te kiezen voor belastingheffing over handelingen die in beginsel zijn vrijgesteld. Een dergelijke regeling doet geen afbreuk aan het recht op aftrek, maar staat juist de

uitoefening ervan toe wanneer dit keuzerecht op de daartoe vastgestelde wijze wordt uitgeoefend, waarbij, bij gebreke van een dergelijke keuzemogelijkheid, de uitoefening van dat recht uitgesloten is. Bovendien draagt de voorwaarde dat de verkoper van een onroerend goed slechts kan kiezen voor belastingheffing over de verkoop indien de afnemer op het tijdstip van de verkoop een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is, ertoe bij dat bij toepassing van de uitoefening van het keuzerecht de rechtszekerheid wordt geëerbiedigd.

25 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het met name door de Commissie aangevoerde argument dat deze voorwaarde in strijd zou zijn met de rechtspraak van het Hof die met name voortvloeit uit punt 32 van het arrest van 7 maart 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161), volgens welke de in artikel 214 van de btw-richtlijn bedoelde btw-identificatie en de in artikel 213 van deze richtlijn neergelegde verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten, slechts formele vereisten zijn met het oog op controle die geen afbreuk mogen doen aan met name het recht op aftrek van de btw voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze rechten. Zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft opgemerkt, is deze rechtspraak in casu immers irrelevant, aangezien het hoofdgeding geen betrekking heeft op het recht op aftrek van de afnemer die op het tijdstip van de verwerving van het betrokken onroerend goed nog niet was geïdentificeerd, maar op de wijze waarop de verkoper zijn recht uitoefent om te kiezen voor belastingheffing over de verkoop van het onroerend goed.

26 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 135 en 137 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die het recht van een belastingplichtige om te kiezen voor de heffing van btw over de verkoop van een onroerend goed afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit goed wordt overgedragen aan een belastingplichtige die op het tijdstip van het sluiten van de transactie reeds voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

Tweede en derde vraag

27 Met zijn tweede en derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling en praktijk op grond waarvan de verkoper van een onroerend goed verplicht is om de aftrek van voorbelasting over dat goed te herzien nadat hem het recht is geweigerd om voor belastingheffing over die verkoop te kiezen omdat de afnemer op de datum van die handeling niet voldeed aan de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht door de verkoper.

28 Voor de beantwoording van deze vraag moet ten eerste worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde herzieningsplicht voortvloeit uit het feit dat er in casu niet rechtsgeldig is afgezien van de vrijstelling voor deze handeling.

29 Wat ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, heeft het Hof geoordeeld dat dit beginsel zich met name ertegen verzet dat soortgelijke dienstverrichtingen, die dus met elkaar concurreren, met betrekking tot de btw ongelijk worden behandeld (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In casu blijkt noch uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, noch uit de bij het Hof ingediende opmerkingen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling of praktijk een verschil in behandeling invoert tussen soortgelijke en met elkaar concurrerende handelingen. Om de redenen die de advocaat-generaal in de punten 30 tot en met 35 en 46 van

haar conclusie nader heeft uiteengezet, heeft het recht om te kiezen voor belastingheffing over de levering van een onroerend goed immers tot doel concurrentienadelen voor de belastingplichtige die deze levering verricht te voorkomen, hetgeen beoogt juist uitvoering te geven aan het beginsel van fiscale neutraliteit, en zijn de voorwaarden voor de uitoefening van het recht om voor belastingheffing te kiezen die in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling zijn gesteld, voor alle belastingplichtigen dezelfde, ongeacht hun hoedanigheid of rechtsvorm, aangezien de uitoefening van dat recht uitsluitend afhangt van de identificatie voor btw-doeleinden van de afnemer op het ogenblik van de levering van het goed.

31 Wat ten derde het doeltreffendheidsbeginsel betreft, dat zich ertegen verzet dat een nationale procedureregeling de toepassing van het Unierecht, in casu de uitoefening van het recht op aftrek, in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, zij eraan herinnerd dat, zoals blijkt uit punt 24 van het onderhavige arrest, een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is slechts de nadere regels vastlegt voor de uitoefening van het recht van de belastingplichtigen om voor belastingheffing te kiezen over handelingen die in beginsel zijn vrijgesteld, en geen afbreuk doet aan het recht op aftrek. Bovendien volgt noch uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, noch uit de bij het Hof ingediende opmerkingen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling of de toepassing ervan door de administratie de uitoefening van het recht op aftrek op enige wijze in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken.

32 Integendeel, de voorwaarden voor de uitoefening van het keuzerecht zijn vooraf bekend en zoals de advocaat-generaal in punt 53 van haar conclusie heeft opgemerkt, beschikt een belastingplichtige zoals Arvi over verschillende middelen om de op nationaal niveau gestelde voorwaarden te kunnen naleven en aldus zijn recht op aftrek daadwerkelijk uit te oefenen.

33 Bijgevolg verzet het doeltreffendheidsbeginsel zich niet tegen een nationale regeling of praktijk als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

34 Wat ten vierde de vraag betreft of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling of de toepassing ervan door de belastingdienst in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat door de verwijzende rechter ook wordt genoemd, zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof een nationale maatregel slechts in overeenstemming is met dat beginsel indien hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verder gaat dan ter bereiking van dit doel nodig is (zie in die zin arrest van 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punt 58).

35 In casu draagt het vereiste dat de afnemer een belastingplichtige is die reeds op het tijdstip van de verkoop voor btw-doeleinden is geïdentificeerd opdat de verkoper voor belastingheffing over de transactie kan kiezen, bij tot de bescherming van de rechtszekerheid van de leverancier doordat hij zich ervan kan vergewissen dat hij zijn recht om voor belastingheffing te kiezen op rechtsgeldige wijze kan uitoefenen, en tot het waarborgen van de juiste inning van de btw. Een dergelijk vereiste is dus geschikt om het nagestreefde doel te bereiken.

36 Bovendien gaat het niet verder dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken, aangezien het ervoor kan zorgen dat de belastingplichtige vóór het verrichten van de handeling die hij ten gevolge van de uitoefening van zijn keuzerecht belast wil zien, in staat is te weten of hij dit keuzerecht rechtsgeldig zal kunnen uitoefenen, zonder dat hij of de belastingdienst lange verificaties of opzoeken hoeft te verrichten naar de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer.

37 Gelet op de uitleg die de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft gegeven, moet hieraan worden toegevoegd dat de bevoegde autoriteiten, naast de vraag of de handeling al dan niet is vrijgesteld, geen rekening mogen houden met andere omstandigheden,

zoals het gebruik van het onroerend goed door de afnemer. Wat relevant is voor het recht op aftrek en de eventuele verplichting tot herziening is immers de aard van de activiteit waarvoor de belastingplichtige verkoper het betrokken onroerend goed heeft gebruikt. Indien bovendien rekening zou worden gehouden met het latere gebruik van het onroerend goed door de afnemer om te bepalen of een handeling al dan niet aan de btw is onderworpen, zou het rechtszekerheidsbeginsel worden ondermijnd. Dit geldt des te meer daar het aan de afnemer staat om de afgetrokken voorbelasting te herzien indien hij het betrokken onroerend goed zou gebruiken voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Deze verandering in gebruik kan er echter niet toe leiden dat de herziening van de aftrek van btw over een goederenlevering of een dienstverrichting ten laste komt van een andere belastingplichtige dan die welke die aftrek heeft toegepast (zie in die zin arrest van 26 november 2020, Sölgård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punten 46 en 47).

38 In casu kan het gebruik door Fondas van het van Arvi verworven onroerend goed dus geen invloed hebben op het recht van Arvi om de bij de aankoop van dat goed betaalde voorbelasting af te trekken. Het gaat om twee afzonderlijke transacties met betrekking tot afzonderlijke belastingplichtigen die elk hun eigen economische activiteit uitoefenen.

39 Wat voor het overige de vraag betreft of het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of er sprake is geweest van fraude of misbruik, kan worden volstaan met eraan te herinneren dat de belastingdienst gerechtigd is om met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen indien hij vaststelt dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 52). Bovendien zijn belastingplichtigen in de regel vrij om de organisatorische structuren en de voorwaarden van een transactie te kiezen die hun het meest geschikt lijken om hun economische activiteiten uit te oefenen en om de op hen rustende belastingdruk te verlichten. Het beginsel van het verbod van misbruik verbiedt alleen zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen dat in strijd is met het doelstellingen van btw-richtlijn (zie in die zin beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Gelet op een en ander dient op de tweede en de derde vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling en praktijk op grond waarvan de verkoper van een onroerend goed verplicht is om de aftrek van de over dat goed betaalde belasting over de toegevoegde waarde te herzien nadat hem het recht is geweigerd om te kiezen voor belastingheffing over die verkoop omdat de afnemer op de datum van deze handeling niet voldeed aan de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht door de verkoper. Hoewel het daadwerkelijke gebruik van het betrokken onroerend goed door de afnemer in het kader van aan btw onderworpen activiteiten in dit verband irrelevant is, zijn de bevoegde autoriteiten niettemin verplicht om na te gaan of er sprake is van fraude of misbruik door de belastingplichtige die voornemens was zijn recht uit te oefenen om voor belastingheffing over de betrokken handeling te kiezen.

Kosten

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

1) **De artikelen 135 en 137 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 zich niet verzetten tegen een nationale regeling die het recht van een belastingplichtige om te kiezen voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van een onroerend goed afhankelijk stelt van de voorwaarde dat dit goed wordt overgedragen aan een belastingplichtige die op het tijdstip van het sluiten van de transactie reeds voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.**

2) **De bepalingen van richtlijn 2006/112 alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling en praktijk op grond waarvan de verkoper van een onroerend goed verplicht is om de aftrek van de over dat goed betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) te herzien nadat hem het recht is geweigerd om te kiezen voor belastingheffing over die verkoop omdat de afnemer op de datum van deze handeling niet voldeed aan de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht door de verkoper. Hoewel het daadwerkelijke gebruik van het betrokken onroerend goed door de afnemer in het kader van aan btw onderworpen activiteiten in dit verband irrelevant is, zijn de bevoegde autoriteiten niettemin verplicht om na te gaan of er sprake is van fraude of misbruik door de belastingplichtige die voornemens was zijn recht uit te oefenen om voor belastingheffing over de betrokken handeling te kiezen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Litouws.