Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

6 oktober 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van voorbelasting – Goederen en diensten die door de belastingplichtige worden gebruikt voor de vervaardiging van investeringsgoederen – Artikelen 184 tot en met 187 – Herziening van de aftrek – Verplichting tot herziening van de btw-aftrek indien de belastingplichtige in liquidatie wordt gesteld en uit het register van btw-plichtigen wordt verwijderd”

In zaak C?293/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 28 april 2021, ingekomen bij het Hof op 7 mei 2021, in de procedure

UAB „Vittamed technologijos”, in vereffening,

tegen

Valstybin? mokes?i? inspekcija,

in tegenwoordigheid van:

Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, D. Gratsias en Z. Csehi (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: T. ?apeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Litouwse regering, vertegenwoordigd door K. Dieninis en V. Kazlauskait?-Šven?ionien? als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen UAB „Vittamed technologijos”, in vereffening (hierna: „Vittamed”), en de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationale belastinginspectie, ressorterende onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) over de verplichting tot herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) met betrekking tot goederen en diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgeoefend en die zijn ingekocht om investeringsgoederen te vervaardigen die uiteindelijk niet zijn gebruikt en nooit zullen worden gebruikt voor de voorgenomen belaste economische activiteit wegens het besluit om de belastingplichtige te liquideren en diens verwijdering uit het register van btw-plichtigen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

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

4 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”.

5 Hoofdstuk 5 („Herziening van de aftrek”) van titel X van die richtlijn bevat onder meer de artikelen 184, 185 en 187.

6 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

7 Artikel 185 van de btw-richtlijn luidt:

„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 In artikel 186 van deze richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast."

9 Artikel 187 van die 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."

Litouws recht

10 Artikel 58, lid 1, punt 1, van de Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Litouwse wet op 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 btw-plichtige geniet het recht op aftrek van btw over de aanschaf en/of invoer van goederen en/of diensten, mits de goederen en/of diensten bestemd zijn om te worden gebruikt voor de volgende activiteiten van de btw-plichtige:

[...] belastbare levering van goederen en/of diensten [...]".

11 Artikel 66, lid 2, van de btw-wet bepaalt:

„Wanneer bekend wordt dat de goederen en/of diensten over de aanschaf en/of invoer waarvan (en indien deze door de btw-plichtige zelf zijn vervaardigd: over de aanschaf en/of invoer van de voor de vervaardiging gebruikte goederen en/of diensten) de btw geheel of gedeeltelijk is afgetrokken, inmiddels worden gebruikt voor andere activiteiten dan omschreven in artikel 58, lid 1, van deze wet of verloren zijn gegaan, wordt de btw-aftrek herzien in de btw-aangifte over het belastingtijdvak waarin de voornoemde omstandigheden bekend zijn geworden, door verhoging van de aan de staatskas verschuldigde btw respectievelijk verlaging van de van de staatskas te ontvangen btw [...]”.

12 Artikel 69, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Wanneer een belastingplichtige wordt verwijderd uit het register van btw-plichtigen of wanneer een btw-plichtige wordt geliquideerd en in staat van vereffening verkeert, wordt de aftrek van voorbelasting, volgens de in de artikelen 66 en 67 van deze wet neergelegde procedure, herzien in de btw-aangifte van de persoon die wordt verwijderd uit het register van btw-plichtigen of die in vereffening is, en wordt de afgetrokken voorbelasting over de aanschaf en/of invoer van goederen en/of diensten, met inbegrip van investeringsgoederen, die niet langer gebruikt zullen worden voor de in artikel 58, lid 1, van deze wet omschreven activiteiten, terugbetaald aan de staatskas”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 Vittamed is een in Litouwen gevestigde vennootschap die zich bezighield met technisch wetenschappelijk onderzoek en de praktische toepassingen ervan.

14 Sinds 1 maart 2012 heeft deze vennootschap geen leveringen van goederen of diensten meer verricht waarover btw verschuldigd was.

15 In 2012 en 2013 heeft Vittamed onder meer goederen en diensten verworven voor de verwezenlijking van een door de Europese Unie gefinancierd internationaal project dat tot doel had een prototype van medische diagnostische en monitoringapparatuur te ontwikkelen en die apparatuur vervolgens op de markt te brengen. Dienaangaande zijn acht facturen aan haar uitgereikt. Zij heeft 87 987 EUR aan voorbelasting met betrekking tot die goederenleveringen en diensten betaald en in aftrek gebracht. Het betrokken project is voltooid op 31 december 2013.

16 Vittamed gebruikte die goederen en diensten voor de vervaardiging van immateriële (licenties) en materiële (prototypes van apparaten) investeringsgoederen. Zij was voornemens die investeringsgoederen te gebruiken voor haar toekomstige belaste activiteit.

17 Na de voltooiing van dat project heeft Vittamed verlies geleden in de boekjaren 2014 en 2015 en zijn de geaccumuleerde verliezen gestaag toegenomen. Gezien die verlieslatende boekjaren en het uitblijven van bestellingen en potentiële inkomsten is besloten de activiteiten van die vennootschap te beëindigen. De enige aandeelhouder van Vittamed heeft derhalve in augustus 2015 besloten om de vennootschap te liquideren, na te hebben geconstateerd dat haar innovatieve wetenschappelijke activiteiten niet winstgevend zouden zijn.

18 Op 10 september 2015 heeft verzoekster de juridische status van „rechtspersoon in vereffening” verkregen.

19 Op 23 september 2015 heeft Vittamed een verzoek ingediend om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen en voorts heeft zij een btw-aangifte van een uit het register van btw-plichtigen verwijderde persoon ingediend voor het laatste belastingtijdvak, van 1 september tot 23 september 2015. In die btw-aangifte heeft Vittamed de btw-aftrek niet herzien wat betreft de

resterende onverkocht gebleven goederen of diensten.

20 Op dezelfde dag is Vittamed verwijderd uit het register van btw-plichtigen.

21 Krachtens een instructie van 28 december 2017 heeft de Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (nationale belastinginspectie voor het district Kaunas, Litouwen) een belastingcontrole bij Vittamed uitgevoerd.

22 Bij besluit van 24 januari 2019 heeft de nationale belastinginspectie voor het district Kaunas in wezen vastgesteld dat Vittamed na het besluit om haar te liquideren verplicht werd de aftrek van de voorbelasting te herzien en de btw met betrekking tot de verworven goederen of diensten die niet voor btw-plichtige activiteiten zouden worden gebruikt, terug te betalen aan de staatskas. Bijgevolg heeft zij Vittamed een aanvullende aanslag in de btw opgelegd van 87 987 EUR, vermeerderd met 30 427 EUR aan vertragingsrente, en een boete van 8 798 EUR, hetgeen overeenstemt met 10 % van de verschuldigde btw.

23 Vittamed heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt bij de nationale belastinginspectie, ressorterende onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen, op grond dat volgens de rechtspraak van het Hof aanspraak mag worden gemaakt op aftrek van voorbelasting betaald over kosten die zijn gemaakt ter voorbereiding van een economische activiteit, ook al is de economische activiteit niet opgestart en vinden de voorgenomen belastbare handelingen uiteindelijk niet plaats.

24 Bij besluit van 19 april 2019 heeft de nationale belastinginspectie, ressorterende onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen, het besluit van de nationale belastinginspectie voor het district Kaunas bevestigd.

25 Vittamed heeft een klacht ingediend bij de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (commissie inzake belastinggeschillen, ressorterende onder de regering van de Republiek Litouwen). Bij besluit van 20 juni 2019 heeft deze commissie die klacht ongegrond verklaard.

26 Vittamed heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen), die dat beroep bij beslissing van 10 oktober 2019 heeft verworpen.

27 Vittamed heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), de verwijzende rechter.

28 De verwijzende rechter betwijfelt of er in het hoofdgeding sprake is van een verplichting tot herziening van de btw-aftrek, niettegenstaande het feit dat de enige aandeelhouder van de belastingplichtige heeft besloten om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en dat die belastingplichtige ten gevolge van dat besluit een verzoek heeft ingediend om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen, dat is ingewilligd. In dit verband wijst de verwijzende rechter op een kennelijke tegenstrijdigheid in de rechtspraak van het Hof.

29 Enerzijds brengt de verwijzende rechter – onder verwijzing naar punt 20 van het arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C?374/19, EU:C:2020:546) – om te beginnen in herinnering dat het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn voorzien, beoogt 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. Vervolgens merkt de verwijzende rechter op basis van punt 38 van het arrest van 11 april 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228), op dat in het gemeenschappelijke

btw-stelsel enkel de voorbelasting aftrekbaar is die is betaald over de goederen of diensten die de belastingplichtige gebruikt voor zijn belaste handelingen. De verwijzende rechter preciseert in dit verband dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn volgens punt 56 van het arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl (C?660/16 en C?661/16, EU:C:2018:372), het beginsel hanteert dat een dergelijke herziening met name moet plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Ten slotte noemt de verwijzende rechter de punten 44 tot en met 46 van het arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919), en stelt hij vast dat dit nauwe en rechtstreekse verband dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de verrichting van voorgenomen belaste handelingen, is verbroken indien de belastingplichtige niet langer voornemens is om de betrokken goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium of deze gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

30 De verwijzende rechter wijst er in dat verband op dat het besluit van de enige aandeelhouder van de betrokken belastingplichtige om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en het verzoek van deze belastingplichtige om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen op objectieve wijze bevestigen dat die belastingplichtige niet langer voornemens is om de goederen of diensten waarvoor de voorbelasting in aftrek is gebracht, voor belaste economische activiteiten te gebruiken, hetgeen erop zou neerkomen dat zich na de btw-aangifte een wijziging heeft voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke beoordeling verenigbaar is met artikel 69, lid 1, van de btw-wet.

31 Anderzijds verwijst de verwijzende rechter naar de rechtspraak in de arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, EU:C:1998:1, punten 19 en 20), 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punten 40 en 42), en 17 oktober 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, punt 25), volgens welke het recht op aftrek in beginsel verworven blijft, ook al gebruikt de belastingplichtige naderhand, wegens omstandigheden buiten zijn wil, de goederen of diensten die tot aftrek hebben geleid niet voor belastbare handelingen. Daarbij heeft het Hof benadrukt dat een belastingplichtige het recht op aftrek behoudt zodra het is ontstaan, ook al heeft deze belastingplichtige, wegens omstandigheden buiten zijn wil, de goederen of diensten die oorspronkelijk tot aftrek hebben geleid, niet voor belaste handelingen kunnen gebruiken. Volgens de verwijzende rechter kan op grond van deze rechtspraak worden aangenomen dat het oorspronkelijke recht op btw-aftrek in stand blijft en dat er geen sprake is van een verplichting om de btw te herzien wanneer goederen en/of diensten wegens omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige niet zijn gebruikt voor de betrokken economische activiteiten, behalve in het geval van de tweede alinea van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn.

32 De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en het verzoek om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen, waartoe deze belastingplichtige in beginsel zelf het initiatief heeft genomen, de conclusie wettigen dat er sprake is van „omstandigheden buiten de wil” van de belastingplichtige in de zin van de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak. De verwijzende rechter stelt vast dat Vittamed in casu heeft aangevoerd dat het besluit om haar te liquideren is genomen wegens toenemende verliezen, het uitblijven van bestellingen en potentiële inkomsten en de twijfels van de enige aandeelhouder inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit. De belastingdienst en de andere instanties waarbij het hoofdgeding aanhangig is gemaakt, hebben zich op het standpunt gesteld dat het besluit van de enige aandeelhouder van Vittamed om haar te liquideren is genomen zonder enig bewijs aan te dragen dat de activiteiten van Vittamed niet winstgevend zouden zijn en dat dit besluit en het verzoek om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen derhalve geen „omstandigheden buiten de wil” van Vittamed in de zin van de in

punt 31 van het onderhavige arrest aangevoerde rechtspraak vormden.

33 Onder verwijzing naar punt 35 van het arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919), brengt de verwijzende rechter echter in herinnering dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het niet aan de belastingdienst staat de gegrondheid te beoordelen van de redenen waarom de belastingplichtige heeft besloten af te zien van de oorspronkelijk voorgenomen economische activiteit, aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen.

34 Bijgevolg vraagt de verwijzende rechter zich af hoe moet worden vastgesteld of er in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van „omstandigheden buiten de wil van een belastingplichtige” in de zin van de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak. Meer bepaald wenst de verwijzende rechter te vernemen of louter een verklaring van de belastingplichtige volstaat voor die kwalificatie, dan wel of die omstandigheden überhaupt in aanmerking moeten worden genomen wanneer de goederen of diensten wegens de vereffening van de belastingplichtige niet zijn gebruikt en nooit zullen worden gebruikt.

35 Tot slot merkt de verwijzende rechter op dat het Hof in punt 25 van het arrest van 17 oktober 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834), heeft geoordeeld dat een recht op aftrek dat eenmaal is ontstaan, in stand blijft, ook indien de voorgenomen economische activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot belaste handelingen heeft geleid, „of” indien de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen. Volgens de verwijzende rechter is het nevenschikkende voegwoord „of” in dat punt 25 gebruikt om een onderscheid te maken tussen twee verschillende situaties: ten eerste, die waarin er geen economische activiteiten zijn verricht nadat het recht op aftrek is ontstaan, en, ten tweede, die waarin goederen of diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgeoefend, niet zijn gebruikt voor economische activiteiten. De omstandigheid dat goederen of diensten niet zijn gebruikt „wegens omstandigheden buiten de wil van een belastingplichtige” wordt alleen in het tweede geval vermeld, dat volgens de verwijzende rechter niet ziet op de vereffening van een belastingplichtige. Dienaangaande verwijst de verwijzende rechter naar het arrest van 29 februari 1996, INZO (C?110/94, EU:C:1996:67).

36 In die omstandigheden heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen 184 tot en met 187 van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is (of niet gehouden is) tot herziening van de aftrek van btw die is geheven over de verwerving van goederen en diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen, indien het voornemen om die goederen te gebruiken voor belaste economische activiteiten niet langer bestaat omdat de eigenaar (aandeelhouder) van de belastingplichtige besluit de belastingplichtige in liquidatie te stellen en die belastingplichtige verzoekt te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen?

Is voor de beantwoording van die vraag relevant wat de reden was voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen, in dit geval wegens toenemende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder met betrekking tot de winstgevendheid van de geplande (voorgenomen) economische activiteit?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

37 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats in essentie te vernemen of

de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de verwerving van goederen of diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen indien de vervaardigde investeringsgoederen niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten en daarvoor nooit zullen worden gebruikt, omdat de eigenaar of de enige aandeelhouder van de belastingplichtige heeft besloten om hem in liquidatie te stellen en het verzoek om die belastingplichtige te verwijderen uit het register van btw-plichtigen is ingewilligd. Voorts wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en derhalve af te zien van de voorgenomen belaste economische activiteit – zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit – invloed hebben op de verplichting van deze belastingplichtige om de betrokken btw-aftrek te herzien. Ten slotte wenst de verwijzende rechter te vernemen of louter de verklaring van de betrokken belastingplichtige over het bestaan van deze gronden volstaat, of dat het bestaan van die redenen met bewijsmiddelen moet worden gestaafd.

38 In de eerste plaats is het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die is verschuldigd of voldaan voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de btw die hij verschuldigd is of heeft betaald in het kader van al zijn economische activiteiten. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg de neutraliteit van de fiscale druk op alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, punt 18).

40 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In het gemeenschappelijke btw-stelsel is enkel de voorbelasting aftrekbaar die is betaald over de goederen of diensten die de belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikt. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 In herinnering moet worden gebracht dat de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van de aftrekregeling afhankelijk is van de vraag of de goederen of diensten zijn afgenomen door een belastingplichtige die als zodanig handelt. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn in eerste instantie mag aftrekken en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, maar is niet van invloed op het ontstaan van het recht op aftrek (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Het Hof heeft ook herhaaldelijk geoordeeld dat een recht op aftrek dat eenmaal is ontstaan, in stand blijft, ook indien de beoogde economische activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot belaste handelingen heeft geleid (arresten van 29 februari 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punt 20, en 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 25), of indien de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belaste handelingen (arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, punt 20; 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 25, en 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Een andere uitlegging zou in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten kunnen leiden tot ongerechtvaardigde verschillen tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen verrichten, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag of deze investeringen tot belaste handelingen leiden (arresten van 29 februari 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punt 22, en 17 oktober 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 25).

45 Wat evenwel de vraag betreft hoe het in het arrest van 29 februari 1996, INZO (C?110/94, EU:C:1996:67), op de voorgrond gestelde beginsel dat het recht op aftrek ook ontstaat indien een activiteit wordt beëindigd voordat zij tot belastbare handelingen leidt, moet worden gecombineerd met de regels van de btw-richtlijn inzake herziening van de aftrek, dient eraan te worden herinnerd dat het Hof ten eerste heeft geoordeeld dat het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn integrerend deel uitmaakt van de bij deze richtlijn ingevoerde btw-aftrekregeling en beoogt 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. Het Hof heeft ten tweede eraan herinnerd dat er, wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (beschikking van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Voorts heeft het Hof in herinnering gebracht dat artikel 184 van de btw-richtlijn het ontstaan van de verplichting tot herziening van de btw zo ruim mogelijk definieert en dat de formulering ervan a priori geen enkel denkbaar geval van ten onrechte toegepaste aftrek uitsluit, aangezien de algemene draagwijdte van de herzieningsplicht steun vindt in het feit dat afwijkingen daarvan uitdrukkelijk worden opgesomd in artikel 185, lid 2, van deze richtlijn (zie in die zin beschikking van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, punt 43 en aldaar aangehaalde

rechtspraak).

47 Het Hof heeft voorts aangegeven dat het, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil geen gebruik maakt van een goed of een dienst, zoals een onroerende zaak, die tot aftrek in het kader van belaste handelingen heeft geleid, voor de vaststelling van „wijzigingen” in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn niet volstaat dat een onroerende zaak is blijven leegstaan na opzegging van een huurovereenkomst betreffende die zaak, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige nog steeds het voornemen had om de zaak te gebruiken voor een belaste activiteit en daartoe al het nodige heeft gedaan, aangezien dit erop zou neerkomen dat het recht op aftrek wordt beperkt via de bepalingen betreffende herziening (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, punt 47; beschikking van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, punt 44).

48 Wanneer de belastingplichtige niet langer voornemens is om de betrokken goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium of deze gebruikt voor vrijgestelde handelingen – hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan – is het nauwe en rechtstreekse verband dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de verrichting van voorgenomen belaste handelingen dan ook verbroken en moet deze situatie ertoe leiden dat het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn wordt toegepast (zie in die zin beschikking van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de betrokken belastingplichtige definitief niet langer voornemens is om de vervaardigde investeringsgoederen te gebruiken voor belaste handelingen, omdat deze onderneming wordt geliquideerd en uit het register van btw-plichtigen is verwijderd. Voor zover deze situatie wordt bevestigd, hetgeen evenwel aan de verwijzende rechter staat om na te gaan, moet worden vastgesteld dat het „nauwe en rechtstreekse verband” in de zin van de in punt 45 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het verrichten van belaste handelingen in een later stadium, is verbroken en dat het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn moet worden toegepast.

50 Er zij echter op gewezen dat dit anders zou kunnen zijn indien de vereffening van de betrokken belastingplichtige toch heeft geleid tot belaste handelingen, bijvoorbeeld de verkoop van activa om de schulden van de belastingplichtige aan te zuiveren, ook al behoort dit niet tot de economische activiteit die deze belastingplichtige oorspronkelijk beoogde.

51 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat het enkele feit dat de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een belastingplichtige op grond van de in het nationale recht geldende regels de doelstellingen van de handelingen van deze belastingplichtige wijzigt, in die zin dat deze doelstellingen niet langer de duurzame exploitatie van zijn onderneming omvatten maar uitsluitend zien op de vereffening ervan met het oog op de aanzuivering van de schulden en nadien op de ontbinding ervan, op zich niet kan afdoen aan de economische aard van de in het kader van die onderneming verrichte handelingen, aangezien de activiteit op zichzelf, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan, moet worden beschouwd (arrest van 3 juni 2021, Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava e.a., C?182/20, EU:C:2021:442, punt 38).

52 Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een

marktdeelnemer, waarbij diens activa worden vereffend ten gunste van zijn schuldeisers, deze marktdeelnemer automatisch verplicht tot herziening van de btw-aftrek die hij heeft toegepast voor de goederen of diensten die hij voorafgaand aan zijn faillietverklaring heeft verworven, wanneer de inleiding van een dergelijke procedure er niet aan in de weg staat dat de economische activiteit van die marktdeelnemer in de zin van artikel 9 van deze richtlijn wordt voortgezet, met name met het oog op de vereffening van de betrokken onderneming (arrest van 3 juni 2021, Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava e.a., C?182/20, EU:C:2021:442, punt 45).

53 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de goederen of diensten van de belastingplichtige „onverkocht” zijn gebleven. Het staat echter aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat zo is.

54 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op het eerste deel van de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van voorbelasting met betrekking tot de verwerving van goederen of diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen indien de vervaardigde investeringsgoederen niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten en daarvoor nooit zullen worden gebruikt, omdat de eigenaar of de enige aandeelhouder van deze belastingplichtige heeft besloten om hem in liquidatie te stellen en het verzoek om die belastingplichtige te verwijderen uit het register van btw-plichtigen is ingewilligd. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

55 In de tweede plaats moeten de artikelen 167, 168, 184 en 185 van de btw-richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof aldus worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de voorbelasting op goederen of diensten die zijn afgenomen om belaste handelingen te verrichten, verworven blijft wanneer de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten wegens omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige zijn opgegeven en dat deze voorbelasting niet hoeft te worden herzien indien de belastingplichtige nog steeds het voornemen heeft om die goederen voor een belaste activiteit te gebruiken (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 46).

56 De toepassing van die rechtspraak veronderstelt dat de belastingplichtige nog steeds voornemens is die goederen of diensten te gebruiken voor belaste handelingen. Aan deze voorwaarde lijkt niet te zijn voldaan in een geval als dat van het hoofdgeding, waarin de belastingplichtige blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing in liquidatie is gesteld en uit het register van btw-plichtigen is verwijderd.

57 Het feit dat de vereffening van de belastingplichtige en bijgevolg het afzien van de voorgenomen belaste economische activiteit mogelijkerwijs kunnen worden gerechtvaardigd door redenen die als omstandigheden buiten zijn wil kunnen worden beschouwd, heeft geen invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de btw-aftrek te herzien.

58 Bovendien staat het niet aan de belastingdienst om de gegrondheid te beoordelen van de redenen waarom de belastingplichtige heeft besloten af te zien van de oorspronkelijk voorgenomen economische activiteit, aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Gelet op die rechtspraak hoeft het tweede deel van de vraag – namelijk of de enkele opgave van de rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen, volstaat – voor het overige niet te worden onderzocht.

60 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op het tweede deel van de gestelde vraag worden geantwoord dat de rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en derhalve af te zien van de voorgenomen belaste economische activiteit – zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit – niet van invloed zijn op de verplichting van deze belastingplichtige om de betrokken btw-aftrek te herzien, voor zover die belastingplichtige definitief niet langer voornemens is die investeringsgoederen te gebruiken voor belaste handelingen.

61 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de verwerving van goederen of diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen indien de vervaardigde investeringsgoederen niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten en daarvoor nooit zullen worden gebruikt, omdat de eigenaar of de enige aandeelhouder van deze belastingplichtige heeft besloten om hem in liquidatie te stellen en het verzoek om die belastingplichtige te verwijderen uit het register van btw-plichtigen is ingewilligd. De rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en derhalve af te zien van de voorgenomen belaste economische activiteit – zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit – zijn niet van invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de betrokken btw-aftrek te herzien, voor zover die belastingplichtige definitief niet langer voornemens is die investeringsgoederen te gebruiken voor belaste handelingen.

Kosten

62 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 (Tiende 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:

een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van de voorbelasting met betrekking tot de verwerving van goederen of diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen indien de vervaardigde investeringsgoederen niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten en daarvoor nooit zullen worden gebruikt, omdat de eigenaar of de enige aandeelhouder van deze belastingplichtige heeft besloten om hem in liquidatie te stellen en het verzoek om die belastingplichtige te verwijderen uit het register van btw-plichtigen is ingewilligd. De rechtvaardigingsgronden voor het besluit om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en derhalve af te zien van de voorgenomen belaste economische activiteit – zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid

van de voorgenomen economische activiteit – zijn niet van invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de betrokken btw-aftrek te herzien, voor zover die belastingplichtige definitief niet langer voornemens is die investeringsgoederen te gebruiken voor belaste handelingen.

ondertekeningen

* Procestaal: Litouws.