

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 30 mei 2013⁽¹⁾

Zaak C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Pactor Vastgoed BV

[verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 20 – Recht op aftrek – Herziening van aftrek – Levering van onroerende zaak door leverancier aan onroerendgoedhandelaar – Naheffing van na herziening van aftrek verschuldigde btw van belastingplichtige die niet degene is die die aftrek in het verleden heeft toegepast en niet de belaste handeling heeft verricht die tot diezelfde aftrek heeft geleid”

Inhoud

I – Toepasselijke bepalingen

A – Recht van de Unie

B – Nederlands recht

II – Hoofdgeding en prejudiciële vraag:

III – Analyse

A – Twijfel over de uitlegging van artikel 12a van de wet

B – Samenvatting van de argumenten van partijen

C – Beoordeling

1. Inleidende opmerkingen

2. Artikel 12a van de wet en de Zesde richtlijn

a) Voornaamste argument van de Nederlandse regering

i) Artikel 20 van de Zesde richtlijn

ii) Artikel 21 van de Zesde richtlijn

iii) De begrippen „bepalingen” en „wijze” in de artikelen 13 en 20 van de Zesde richtlijn

b) Andere argumenten van partijen

i) Eerste argument

ii) Tweede argument

iii) Derde argument

iv) Vierde argument

v) Vijfde argument

3. Artikel 12a van de wet en beschikking 88/498

IV – Conclusie

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden, heeft betrekking op de uitlegging die moet worden gegeven aan artikel 20 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)(2) en betreft inzonderheid de vraag of in geval van herziening van aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die btw kan worden nageheven van een ondernemer die niet de belastingplichtige is die die aftrek in het verleden heeft toegepast en die niet de belaste handeling heeft verricht die tot bedoelde aftrek heeft geleid.

2. Dit is de vraag waarover in het hoofdgeding de Staatssecretaris van Financiën (hierna: „Staatssecretaris”) en Pactor Vastgoed BV, waaraan die herziening is opgelegd, van mening verschillen.

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Recht van de Unie*

3. Artikel 13 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, bepaalt onder B:

„Onverminderd andere [...] bepalingen [van de Unie] verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;

[...]"

4. Artikel 13, C, van de Zesde richtlijn bevat de volgende bepaling:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

[...]

b) de handelingen bedoeld in B, sub d, g en h.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast.”

5. Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt onder het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]"

6. Artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel 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 onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

[...]

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

In het laatste geval kunnen de lidstaten ervan afzien herziening te eisen voor zover de koper een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de [btw] in aftrek mag worden gebracht.

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

[...]

- alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;
- administratieve vereenvoudigingen toestaan.

[...]”

7. Artikel 21 van de Zesde richtlijn, „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, luidt als volgt:

„De [btw] is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, met uitzondering van de in artikel 9, lid 2, sub e, bedoelde handelingen verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belaste handeling bestemd is, worden aangewezen. De lidstaten kunnen tevens bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

b) door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige; de lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

c) door ieder die de [btw] vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document;

2. bij invoer: door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend.”

8. Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium

van het eindverbruik.”

9. Artikel 1 van beschikking 88/498/EEG van de Raad van 19 juli 1988(3), vastgesteld krachtens voormeld artikel 27, lid 1, bepaalt dat het Koninkrijk der Nederlanden in afwijking van artikel 21, punt 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt gemachtigd, in het kader van de door artikel 13, C, sub b, van deze richtlijn geboden mogelijkheid het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen, voor de in artikel 13, B, sub g en h, bedoelde handelingen een bepaling toe te passen die ertoe strekt de koper tot voldoening van de btw gehouden persoon te maken.(4)

B – *Nederlands recht*

10. Artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968(5) (hierna: „wet”) bevat de volgende bepalingen:

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:

1°. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;

2°. leveringen, andere dan die bedoeld onder 1, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, blijkens de notariële akte van levering daarvoor hebben gekozen of in andere gevallen gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

[...]”

11. Artikel 12, lid 1, van de wet bepaalt:

„De belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht.”

12. Artikel 12a van de wet luidt als volgt:

„Indien ten onrechte gebruik is gemaakt van de uitzondering van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, omdat degene aan wie de levering is verricht de onroerende zaak niet gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, wordt de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht op de voet van artikel 15 in aftrek is gebracht, nageheven van degene aan wie de levering is verricht.”

II – **Hoofdgeding en prejudiciële vraag:**

13. Pactor Vastgoed handelt onder meer in vastgoed en is als zodanig belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

14. Aan deze onderneming is over het tijdvak 1 januari tot en met 31 december 2000 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. Na daartegen gemaakt bezwaar is het bedrag van deze naheffingsaanslag door de Inspecteur gehandhaafd. De Rechtbank te 's-Gravenhage

heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard. Pactor Vastgoed heeft daarop hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Het Gerechtshof heeft de uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage vernietigd, het beroep dat bij die instantie was ingesteld tegen de uitspraak van de Inspecteur gegrond verklaard en de uitspraak van de Inspecteur en de naheffingsaanslag vernietigd. De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage beroep in cassatie ingesteld.

15. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat drie transacties tot de onderhavige prejudiciële verwijzing hebben geleid.

16. Als eerste transactie is enkele jaren voor het jaar 2000 door een eigenaar (hierna: „belastingplichtige 1”) een onroerende zaak verkocht aan een leverancier (hierna: „belastingplichtige 2”). Aangezien partijen hadden geopteerd voor belaste levering, heeft belastingplichtige 2 de hem in rekening gebrachte btw in aftrek gebracht.

17. De tweede transactie bestaat in de levering, op 5 januari 2000, door belastingplichtige 2 van dezelfde onroerende zaak aan Pactor Vastgoed (hierna: „belastingplichtige 3”), die met instemming van de leverancier eveneens heeft geopteerd voor belaste levering. Overeenkomstig artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 2°, van de wet heeft Pactor Vastgoed bij die gelegenheid verklaard dat zij de onroerende zaak zou aanwenden voor volledig dan wel nagenoeg volledig aftrekgerechtigde prestaties, de beperking die bekendstaat als het „90 %-criterium”. Pactor Vastgoed heeft de onroerende zaak echter vanaf april 2000 vrijgesteld van btw verhuurd.

18. De derde transactie tot slot houdt in dat dezelfde zaak begin juli 2000 door Pactor Vastgoed is verkocht aan een derde, wederom vrijgesteld van btw.

19. De Inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat Pactor Vastgoed dientengevolge niet had voldaan aan de aan de optie verbonden voorwaarde van belast gebruik van de onroerende zaak. De levering aan Pactor Vastgoed had dan ook vrijgesteld van btw moeten plaatsvinden.(6)

20. Volgens de Inspecteur is artikel 12a van de wet van toepassing. Op basis van dat artikel heeft hij btw nageheven van belastingplichtige 3 en deze berekend op basis van het bedrag van de btw waarvoor belastingplichtige 2 eerder bij de verkrijging van de onroerende zaak van belastingplichtige 1 btw in aftrek had gebracht. Dat bedrag moest – voor een levering die had moeten worden vrijgesteld – worden herzien.(7)

21. Aangaande de transactie tussen de belastingplichtigen 2 en 3 heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat met terugwerkende kracht tot 5 januari 2000 sprake was geweest van van btw vrijgestelde levering van de onroerende zaak aan Pactor Vastgoed en dat derhalve de belasting over die levering alsmede de aftrek dienden te vervallen, hetgeen, volgens de Nederlandse regering, voor Pactor Vastgoed materieel geen gevolgen heeft gehad doordat zij zowel de ten onrechte afgedragen als de ten onrechte afgetrokken btw dient te verrekenen.

22. Daarnaast moest echter eveneens de eerder door belastingplichtige 2 in aftrek gebrachte btw worden herzien voor de nog resterende jaren van vrijgesteld gebruik. Bij levering aan belastingplichtige 3 was immers fictief aangenomen dat de onroerende zaak verder belast gebruikt zou worden zodat de eerder afgetrokken btw voor de resterende herzieningsperiode in stand kon blijven.

23. Deze zogenoemde „herzienings-btw” ten bedrage van niet minder dan 295 820 EUR is door de Inspecteur nageheven van Pactor Vastgoed.

24. Zoals opgemerkt in punt 14 van de onderhavige conclusie, heeft het Gerechtshof te 's-

Gravenhage de uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage, die de beslissing van de Inspecteur had bevestigd, vernietigd. Voor de verwijzende rechterlijke instantie heeft Pactor Vastgoed in het kader van het door de Staatssecretaris tegen het arrest van het Gerechtshof te 's-Gravenhage ingestelde beroep in cassatie betoogd dat de herzienings-btw niet van haar, maar van de verkoper had moeten worden geheven en dat artikel 12a van de wet, dat de basis biedt voor het heffen van de herzienings-btw van haar, in strijd is met de Zesde richtlijn.

25. De Staatssecretaris heeft betoogd dat het Gerechtshof te 's-Gravenhage het recht heeft geschonden door te oordelen dat artikel 12a van de wet geen grondslag biedt voor het van de koper van een onroerende zaak (belastingplichtige 3) naheffen van een bedrag aan btw waarvoor belastingplichtige 2 aftrek had genoten bij een eerdere verkrijging van belastingplichtige 1.

26. In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Laat de Zesde richtlijn toe dat, ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek van btw overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien in die zin dat het bedrag van de aftrek geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald, dit bedrag wordt geheven van een ander dan de belastingplichtige die de aftrek in het verleden heeft toegepast, in het bijzonder [...] van degene die een goed van die belastingplichtige geleverd heeft gekregen?”

27. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Pactor Vastgoed, de Nederlandse regering, Ierland, de Finse regering en de Commissie. Op de terechtzitting op 18 april 2013 hebben deze alle, behalve de Finse regering, mondelinge opmerkingen ingediend.

III – Analyse

A – *Twijfel over de uitlegging van artikel 12a van de wet*

28. Alvorens de argumenten van partijen te bespreken wens ik erop te wijzen dat blijkens het verwijzingsarrest in Nederland wordt betwijfeld of op basis van artikel 12a van de wet aan de verkrijger van een onroerende zaak een naheffingsaanslag kan worden opgelegd voor btw die zijn leverancier in aftrek heeft gebracht, welk bedrag moet worden herzien.

29. Zowel voor de advocaat-generaal in het hoofdgeding als voor de verwijzende rechterlijke instantie zelf komt het doel van artikel 12a van de wet in de bewoordingen van deze bepaling niet duidelijk tot uitdrukking.⁽⁸⁾ De Commissie gaat nog verder door openlijk te bekennen dat zij de betekenis van deze bepaling niet begrijpt.

30. Bij lezing van artikel 12a van de wet blijkt dat de woorden „de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht [...] ⁽⁹⁾ in aftrek is gebracht” betrekking hebben op de levering van belastingplichtige 1 (de verkoper) aan belastingplichtige 2 (de leverancier).

31. Hieruit volgt dat volgens de bewoordingen van deze wet zelf de zinsnede „wordt [...] nageheven van degene aan wie de levering is verricht” noodzakelijkerwijs doelt op belastingplichtige 2.

32. De aan de orde zijnde levering kan dus per definitie niet de levering van belastingplichtige 2 aan belastingplichtige 3 zijn, want voor deze levering kan belastingplichtige 2 niets in aftrek brengen.

33. Artikel 12a van de wet moet dus wel zeer ruim worden uitgelegd – zoals de Nederlandse

regering doet(10) – om belastingplichtige 3 te kunnen belasten.

34. Volgens de verwijzende rechterlijke instantie(11) laat de tekst van artikel 12a voldoende ruimte om onder „de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht in aftrek is gebracht” in overeenstemming met de bedoeling van de bepaling mede een bedrag aan omzetbelasting te begrijpen dat eerder door de leverende ondernemer in aftrek is gebracht en moet worden herzien, omdat de levering achteraf gezien van omzetbelasting is vrijgesteld vanwege de naderhand gebleken omstandigheid dat niet aan de wettelijke voorwaarde(12) is voldaan. Dan zou dus als gevolg van de levering tussen belastingplichtige 2 en belastingplichtige 3 in de onderhavige zaak – omdat de verkoper en de koper hebben geopteerd voor belaste levering – de onderneming die de levering heeft verricht een te groot bedrag aan btw in aftrek hebben gebracht (ook al was die aftrek het gevolg van het feit dat die ondernemer met zijn eigen leverancier had geopteerd voor btw-heffing voor een eerdere levering).

35. Het is uiteraard aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is het interne recht uit te leggen, artikel 12a van de wet uit te leggen (rekening houdend met de door het Hof in de onderhavige zaak verschaft gegevens).

36. Hoe dan ook zal ik de door de verwijzende rechterlijke instantie gestelde vraag onderzoeken in de veronderstelling dat artikel 12a van de wet de door de Nederlandse fiscus voorgestane uitlegging toelaat.

B – Samenvatting van de argumenten van partijen

37. Pactor Vastgoed betoogt dat de lidstaten op grond van de Zesde richtlijn niet – al dan niet met toestemming van de Raad – in een zaak als in het hoofdgeding aan de orde een andere persoon dan belastingplichtige 2 als belastingplichtig voor de herzienings-btw kunnen aanwijzen. Volgens haar is artikel 12a van de wet op dit punt in strijd met de Zesde richtlijn.

38. De Nederlandse regering is daarentegen van oordeel dat de bepalingen van de Zesde richtlijn niet beletten dat de lidstaten in een context zoals in het hoofdgeding de herzienings-btw van de verwerper van een onroerende zaak innen.

39. Ierland en de Finse regering staan in hoofdzaak op hetzelfde standpunt als de Nederlandse regering. Zij geven inzonderheid aan dat de lidstaten blijkens artikel 20 van de Zesde richtlijn alsook de context en de opbouw van deze richtlijn over een beoordelingsbevoegdheid beschikken op grond waarvan zij mogen bepalen onder welke voorwaarden de herziening van afgetrokken btw kan worden opgelegd aan een andere persoon dan de belastingplichtige die die btw aanvankelijk heeft afgetrokken. Volgens Ierland zou iedere andere uitlegging indruisen tegen het door de Zesde richtlijn ingevoerde btw-stelsel en de beginselen van rechtszekerheid en fiscale neutraliteit. Bovendien zou zij het mechanisme voor de belastinginning minder doeltreffend maken.

40. De Commissie verdedigt in navolging van Pactor Vastgoed tot slot een standpunt dat tegenovergesteld is aan dat van de Nederlandse en de Finse regering en Ierland en geeft in hoofdzaak te kennen dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

C – Beoordeling

1. Inleidende opmerkingen

41. Met haar vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij toelaat dat btw die in aftrek is gebracht bij de levering van een onroerende zaak door een eerste belastingplichtige aan een tweede

belastingplichtige, wordt herzien doordat zij wordt geïnd van een derde belastingplichtige (in het hoofdgeding Pactor Vastgoed), die niet de persoon is die de aftrek in het verleden heeft toegepast.

42. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid van artikel 13, C, sub b, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de lidstaten de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van bepaalde transacties die krachtens de algemene regel van artikel 13, B, sub g, van deze richtlijn van btw zijn vrijgesteld.⁽¹³⁾ Tot die transacties behoren de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming.

43. Ik wijs erop dat artikel 13, C, laatste alinea, van de Zesde richtlijn hieraan toevoegt dat „[d]e lidstaten de omvang van dit keuzerecht [kunnen] beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast”.

44. Per 31 maart 1995, 18.00 uur, heeft de Nederlandse wetgever de mogelijkheid te opteren voor belaste levering beperkt tot leveringen van onroerende zaken aan personen die de onroerende zaken gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting bestaat.⁽¹⁴⁾

45. Zoals de verwijzende rechterlijke instantie uiteenzet, kan het zich voordoen dat de betrokken ondernemers (degene die levert en degene aan wie wordt geleverd) aanvankelijk uitgaan van een bestemming van de zaak op grond waarvan geopteerd kan worden voor belaste levering. Naderhand kan blijken dat de ondernemer aan wie de onroerende zaak is geleverd daaraan een bestemming geeft op grond waarvan niet had kunnen worden geopteerd voor belaste levering. De wettelijke bepalingen gaan ervan uit dat de levering in dat geval alsnog een van omzetbelasting vrijgestelde levering is. Dat betekent dat de door de leverancier in het verleden in aftrek gebrachte omzetbelasting moet worden herzien.

46. Met het oog op deze situaties bepaalt artikel 12a van de wet dat „[i]ndien ten onrechte gebruik is gemaakt van de uitzondering van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, omdat degene aan wie de levering is verricht de onroerende zaak niet gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, [...] de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht op de voet van artikel 15 in aftrek is gebracht, [wordt] nageheven *van degene aan wie de levering is verricht*” (cursivering van mij).

2. Artikel 12a van de wet en de Zesde richtlijn

47. De Zesde richtlijn bevat geen uitdrukkelijke aanwijzingen over de belastingplichtige die de btw verschuldigd is in de context van herziening van afgetrokken btw.

48. Richtlijn 2006/112/EG(15), die de Zesde richtlijn thans heeft ingetrokken en vervangen, verstrekt op dit punt geen aanwijzingen.

49. Wel heeft het Hof herhaaldelijk in herinnering gebracht dat „de aftrekregeling van de btw-richtlijn tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen.”⁽¹⁶⁾

50. 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

bijgevolg geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting.(17)

51. Ook heeft het Hof reeds opgemerkt dat „[h]et herzieningsmechanisme dat in [...] de richtlijn is neergelegd, [...] integrerend deel uit[maakt] van de bij de richtlijn vastgestelde btw-regeling. De in de richtlijn neergelegde herzieningsregels hebben tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt de richtlijn 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.”(18)

52. Het Hof heeft de Nederlandse regering en de Commissie de vraag voorgelegd of het vanuit feitelijk oogpunt inderdaad zo is dat het bij de aftrek die in de hoofdzaak moet worden herzien, gaat om de aftrek die is toegepast door belastingplichtige 2 (de leverancier) ter zake van de aankoop bij belastingplichtige 1 (de verkoper), aangezien het antwoord op deze vraag van belang was voor de analyse van de zaak en niet ondubbelzinnig uit het verwijzingsarrest bleek.

53. Gelet op de door de Nederlandse regering en de Commissie verstrekte antwoorden is het duidelijk dat inderdaad belastingplichtige 3 (Pactor Vastgoed) de btw verschuldigd zou zijn die een andere belastingplichtige in een eerder stadium van de verkoopketen in aftrek heeft gebracht bij een transactie waarbij belastingplichtige 3 in het geheel niet betrokken was.

54. Zoals ik in de punten 33 en 34 van deze conclusie heb aangegeven zou deze uitlegging verenigbaar kunnen zijn zowel met de bewoordingen van artikel 12a van de wet als met de weergave van de feiten door de verwijzende rechterlijke instantie.

55. Het verwijzingsarrest preciseert immers dat „[d]e Inspecteur [...] het bedrag van de naheffingsaanslag [heeft] berekend op het bedrag aan omzetbelasting waarvoor de leverancier ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak eerder aftrek heeft genoten en welk bedrag, uitgaande van een vrijgestelde levering door die leverancier, op grond van artikel 15, lid 6, van de wet in samenhang gelezen met de artikelen 13 en 13a van de beschikking dient te worden herzien ([...] de herzienings-btw)”.

56. De Nederlandse regering lijkt bovenstaande uitlegging overigens te bevestigen.(19)

57. In deze omstandigheden ben ik (met de Commissie) van oordeel dat in een situatie als de onderhavige herziening ofwel niet noodzakelijk is ofwel volledig voor rekening van belastingplichtige 2 moet komen. Voor zover Pactor Vastgoed niets van doen heeft met de eerste onroerendgoedtransactie, waarbij belastingplichtige 2 de aan de orde zijnde onroerende zaak heeft verkregen, kan de omstandigheid dat bij de volgende transactie met betrekking tot diezelfde zaak, te weten die tussen belastingplichtige 2 en belastingplichtige 3 (Pactor Vastgoed), deze laatste niet voldoet aan de voorwaarden om te kunnen opteren voor belasting van deze tweede transactie, geen gevolgen hebben voor de btw over de eerste transactie.

58. Rest de vraag of op grond van de Zesde richtlijn een bepaling van intern recht zoals artikel 12a van de wet wijziging kan brengen in dit principeantwoord.

a) Voornaamste argument van de Nederlandse regering

59. Volgens de Nederlandse regering volgt uit de gezamenlijke bepalingen van artikel 13, B, inleidende zinsnede, „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te

voorkomen”, artikel 13, C, laatste volzin „[d]e lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast”, artikel 20, lid 1, „op de door de lidstaten vastgestelde wijze” en lid 4, „alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt”, en artikel 21, punt 1, sub a, „[d]e lidstaten kunnen tevens bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen”, van de Zesde richtlijn dat de lidstaten over voldoende beoordelingsruimte beschikken om een regel over herziening van de aftrek zoals die aan de orde in het hoofdgeding vast te stellen.(20)

i) Artikel 20 van de Zesde richtlijn

60. Om te beginnen ben ik het niet eens met een van de door de verwijzende rechterlijke instantie geopperde mogelijkheden, te weten dat – nu de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk bepaalt wie de herzienings-btw verschuldigd is – de lidstaten volledig vrij kunnen bepalen van wie die btw kan worden geheven.

61. Integendeel, niet alleen bepaalt de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk – wat op grond van artikel 12a van de wet mogelijk zou zijn – dat van een andere belastingplichtige de op grond van herziening verschuldigde btw kan worden geheven, maar daarnaast volgt uit artikel 17, lid 2, junctis de artikelen 22, lid 4, tweede alinea, en 20 van de Zesde richtlijn dat wanneer zich omstandigheden voordoen op grond waarvan btw die in aftrek is gebracht moet worden herzien, die btw in beginsel wordt geheven van de belastingplichtige die haar in aftrek heeft gebracht.

62. Bovendien bevatte het voorstel voor de Zesde richtlijn(21) de uitdrukkelijke bepaling dat de persoon die de btw in aftrek had gebracht de herziening verschuldigd was. De aanhef van artikel 20 van het voorstel, met het opschrift „Herziening van de aftrek”, luidt dat „[d]e belastingplichtige [...] de oorspronkelijk [...] toegepaste aftrek [herziet]”. De Engelse taalversie bevestigt dit door te bepalen dat „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. De tekst zelf van dit artikel 20 zoals het is vastgesteld heeft dezelfde strekking doordat wordt aangegeven dat de „oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt [...] herzien [...] indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Het is normaal dat de onjuistheid in beginsel wordt rechtgezet door degene die haar heeft begaan.

64. Tot slot zou, indien de lidstaten konden bepalen van welke persoon de herzienings-btw kan worden geheven, dit veel verder gaan dan het begrip „wijze” in artikel 20, lid 1, van de Zesde richtlijn.(22) Ik kom hier in de punten 70 en 71 van deze conclusie nog op terug.

ii) Artikel 21 van de Zesde richtlijn

65. Evenals de btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht en het recht op aftrek van btw wordt uitgeoefend door de belastingplichtige die de betrokken goederen gebruikt voor zijn belastbare handelingen, moet ingevolge artikel 21 van de Zesde richtlijn een herziene belasting in beginsel worden geheven van de belastingplichtige die deze belasting in een eerder stadium in aftrek heeft gebracht, in casu van de leverancier (belastingplichtige 2).

66. Bedoeld artikel 21 geeft onder het opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen” immers een uitputtende opsomming van de gevallen waarin een andere persoon dan de belastingplichtige die de handeling heeft verricht tot voldoening van de belasting gehouden kan zijn.

67. Artikel 21, punt 1, sub a, van de Zesde richtlijn legt het beginsel vast dat de

belastingplichtige die gehouden is tot voldoening van de voor een belastbare handeling verschuldigde btw de persoon is die de handeling verricht. In de onderhavige zaak zou dat dus belastingplichtige 2 (de leverancier) zijn.

68. Daarentegen bevat de rest van voormeld artikel 21 een uitputtende opsomming van de gevallen en de omstandigheden waarin een andere persoon dan de belastingplichtige die de handeling verricht tot voldoening gehouden is. De situatie in het hoofdgeding beantwoordt aan geen van die gevallen en situaties.

69. De lidstaten mogen enkel bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen. De verplichting die artikel 12a van de wet oplegt is echter geen hoofdelijke verplichting, maar een volledig zelfstandige verplichting ten laste van de verkrijger.

iii) De begrippen „bepalingen” en „wijze” in de artikelen 13 en 20 van de Zesde richtlijn

70. Met de Commissie ben ik van oordeel dat de Zesde richtlijn, inzonderheid de artikelen 13, C, en 20, lid 1, de lidstaten niet toelaat de herzienings-btw over een eerste transactie tussen een eerste belastingplichtige en een tweede belastingplichtige te heffen van een derde belastingplichtige, die bij die transactie niet betrokken was. Dat zou de grenzen van de aan de lidstaten gelaten vrijheid overschrijden.

71. De aanwijzing van de tot voldoening gehouden persoon is niet louter een „bepaling voor de uitoefening” van het keuzerecht of van de herziening, maar raakt de kern van het btw-stelsel. Daarom moeten bepalingen op grond waarvan de btw-heffing wordt verlegd naar de verkrijger hetzij zijn neergelegd in de Zesde richtlijn (thans in de btw-richtlijn(23)) – zoals bijvoorbeeld de artikelen 194 tot en met 199 van de btw-richtlijn – hetzij het voorwerp zijn van afwijkende maatregelen op basis van artikel 27 van de Zesde richtlijn (thans artikel 395 van de btw-richtlijn). Ik kom hierop terug in punt 103 van mijn conclusie.

b) Andere argumenten van partijen

i) Eerste argument

72. Ierland zet uiteen dat het hoofdgeding illustreert waarom een lidstaat herzienings-btw moet kunnen heffen van een andere persoon dan de belastingplichtige die de aftrek heeft verricht. Volgens deze lidstaat is het zowel passend als evenredig dat van degene die wetenschap van en controle heeft over de belastbare handelingen waarvoor een onroerend goed had moeten worden gebruikt en in werkelijkheid ook is gebruikt, de herzienings-btw wordt geheven. De herziening is immers noodzakelijk doordat de koper, en niet de oorspronkelijke leverancier, de belastingwetgeving heeft overtreden. Indien die wetsovertreding bestaat in onjuiste verklaringen van de koper, is herziening gerechtvaardigd om dezelfde reden als voor terugbetaling met terugwerkende kracht.(24)

73. Zelfs in de – naar mijn oordeel onjuiste – veronderstelling dat dit – aldus gerechtvaardigde – systeem ten uitvoer kan worden gelegd zonder dat op artikel 27 van de Zesde richtlijn een beroep wordt gedaan, ben ik het met de redenering van Ierland niet eens.

74. In de eerste plaats heeft Pactor Vastgoed terecht opgemerkt dat wanneer een andere persoon dan de persoon die btw in aftrek heeft gebracht tot voldoening van de herzienings-btw gehouden is, die andere persoon (in casu de koper) normaliter niet beschikt over de gegevens die bepalend zijn voor de omvang van de herziening (zoals het bedrag dat de verkoper in aftrek heeft gebracht bij de aanschaf van het investeringsgoed, de resterende periode van de

herzieningstermijn en eventuele andere kosten ter zake waarvan de verkoper btw heeft afgetrokken). Die ander is daarmee niet in staat de juistheid van de eventuele naheffing te controleren en zodoende ontbreekt het die ander dan ook de facto aan de mogelijkheid het nageheven bedrag te bestrijden.

75. In de tweede plaats heeft belastingplichtige 2 in de onderhavige zaak verkocht terwijl hij op de hoogte was van het risico en kon de koper trouwens te goeder trouw zijn of zich geen schuld of nalatigheid te verwijten hebben indien hij bijvoorbeeld om financiële redenen de bestemming van de zaak na de aankoop heeft moeten wijzigen. Indien hij namelijk geweten had dat hij het goed voor niet-belaste doeleinden zou gebruiken, zou hij zeker niet voor belaste levering hebben geopteerd.

76. In dezelfde lijn zet de Nederlandse regering uiteen dat de Nederlandse belastingwetgeving vereist dat de koper (belastingplichtige 3) vóór de levering uitdrukkelijk verklaart dat hij aan het 90 %-criterium zal voldoen. Zonder die uitdrukkelijke verklaring kan het in artikel 11 van de wet bedoelde keuzerecht niet worden uitgeoefend. Deze verklaring impliceert dus een bewuste keuze van de koper. De koper wordt daarmee geacht zich bewust te zijn van de implicaties voor de btw indien hij de betrokken zaak – ondanks zijn uitdrukkelijke verklaring – met vrijstelling van btw gaat gebruiken. Hij wordt aldus ook geacht ervan op de hoogte te zijn dat hij als koper tot voldoening van eventuele herzienings-btw gehouden zal zijn.

77. Ik wijs erop dat de koper (belastingplichtige 3) zich er weliswaar toe heeft verbonden de zaak voor belaste handelingen te gebruiken, maar dat belastingplichtige 2 dezelfde verbintenis is aangegaan toen hij de onroerende zaak van belastingplichtige 1 betrok. Hij wist dus dat hij zich, door de onroerende zaak door te verkopen aan belastingplichtige 3, in de situatie zou kunnen bevinden dat hij de verbintenis die hij tegenover belastingplichtige 1 was aangegaan niet nakwam.

78. Waar de Nederlandse regering⁽²⁵⁾ spreekt van een „bewuste keuze van de koper”, geldt dit zowel voor belastingplichtige 2 als voor Pactor Vastgoed.

79. Voorts wijs ik erop dat het btw-stelsel niet tot doel heeft, de schuldige te straffen, maar de neutraliteit van de btw te waarborgen.

80. Volgt men het standpunt van de Nederlandse regering dan is het echter niet uitgesloten dat Pactor Vastgoed btw betaalt over een vrijgestelde handeling. Zij heeft immers btw betaald aan belastingplichtige 2, welke btw zij in aftrek heeft gebracht – deze twee handelingen heffen zich bij haar dus op – maar zij zal de aftrek van belastingplichtige 2 moeten betalen. Deze laatste zal daarentegen een aftrek behouden die volgens de Nederlandse regering moet worden herzien.

81. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, zijn de enige omstandigheden die herziening van de door belastingplichtige 2 (de verkoper) in aftrek gebrachte btw zouden kunnen rechtvaardigen, hetzij dat de verkoper zelf, als koper bij de eerste onroerendgoedtransactie (dat wil zeggen van belastingplichtige 1), nadien niet de voorwaarden vervult op grond waarvan hij voor belastingheffing voor die transactie mocht opteren, hetzij dat de verkoper de betrokken onroerende zaak gedurende de herzieningsperiode verkoopt aan Pactor Vastgoed⁽²⁶⁾ en dat de zaak voor het einde van die periode niet meer voor belaste handelingen wordt gebruikt. In beide gevallen kan de herziening van btw die de verkoper in verband met bedoelde transactie in aftrek heeft gebracht hoe dan ook niet van belastingplichtige 3 (Pactor Vastgoed) worden geheven, daar deze niet gehouden kan zijn tot voldoening van btw die andere belastingplichtigen in het kader van een transactie waarbij hij *in het geheel niet betrokken* was, in aftrek hebben gebracht.

ii) Tweede argument

82. Volgens de Nederlandse regering beoogt artikel 12a van de wet te voorkomen dat de koper ongerechtvaardigde voordelen verkrijgt. Zo zou de koper, ondanks zijn eigen verklaring dat hij de onroerende zaak voor belaste handelingen zal gebruiken, die zaak zonder enige belemmering voor vrijgestelde handelingen kunnen gebruiken ook al verkrijgt hij de zaak zonder dat in de prijs btw is inbegrepen en dus zonder de last van de btw te dragen. Daardoor zou niet alleen de verkoper worden benadeeld voor het bedrag van de herzienings-btw, maar zou tevens het btw-stelsel via de optiemogelijkheid eenvoudig worden ondermijnd. De vrijstelling van artikel 13, B, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn wordt immers omzeild.

83. Op dit punt kan worden volstaan met op te merken dat voor de koper de aftrek en de betaalde btw elkaar opheffen. Ik zie dus niet welk „ongerechtvaardigd voordeel” belastingplichtige 3 zou hebben genoten.

84. Bovendien is de „onrechtvaardige” situatie voor de verkoper van wie herzienings-btw kan worden nageheven ofschoon hij is afgegaan op de verklaringen van de koper (belastingplichtige 3) dat de zaak zou worden gebruikt voor belaste handelingen, het gevolg van het in de Nederlandse wetgeving neergelegde vereiste dat de koper de zaak voor belaste handelingen moet gebruiken.

85. De Commissie geeft aan dat deze voorwaarde, die inhoudt dat voor belasting van een onroerendgoedtransactie vereist is dat de verkrijger van de onroerende zaak deze gebruikt voor doeleinden waarvoor recht op aftrek bestaat, een overbodige voorwaarde is daar een belastingplichtige er geen belang bij heeft voor belastingheffing te opteren indien hij de onroerende zaak niet voor dergelijke doeleinden gebruikt.

86. Het Hof heeft reeds verklaard dat ofschoon het legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, zij niet verder mogen gaan dan daartoe noodzakelijk is.(27)

87. De Commissie merkt echter op dat die voorwaarde zonder nadeel voor de Nederlandse schatkist zou kunnen worden afgeschaft. Het zou volstaan dat de belastingplichtige die levert (belastingplichtige 2) kiest voor de belasting en de potentiële kopers de vrijheid laat de transactie niet te sluiten indien dergelijke belasting hun niet past, wat waarschijnlijk het geval zal zijn indien zij activiteiten zonder recht op aftrek verrichten, omdat zij dan de uiteindelijke last van de btw op de verkoop van het onroerend goed zullen moeten dragen. In de praktijk kan men veronderstellen dat in de huidige stand van de Nederlandse wetgeving dergelijke belastingplichtigen, met activiteiten die geen recht geven op aftrek, ervoor kiezen om oudere onroerende goederen ofwel te kopen van andere belastingplichtigen met vrijstelling van btw, ofwel van particulieren, eveneens zonder btw.

88. Hieraan zou ik kunnen toevoegen dat indien belastingplichtige 3 de bestemming van de onroerende zaak (bijvoorbeeld om financiële redenen) na de aankoop wijzigt, hij de belasting die hij aan belastingplichtige 2 heeft betaald niet zal kunnen aftrekken en er geen nadeel zal ontstaan voor de Nederlandse schatkist. Belastingplichtige 2 zal zijn aftrek kunnen behouden, maar belastingplichtige 3 zal de btw die hij zelf heeft betaald niet meer kunnen aftrekken als gevolg van de door het Koninkrijk der Nederlanden verkregen afwijking, die voor eenieder verbindend is geworden.

89. Niets belet echter dat de Nederlandse wetgeving de voorwaarde dat de koper de onroerende zaak voor belaste handelingen moet bestemmen om voor belaste levering te kunnen opteren, handhaaft. Het is naar mijn oordeel immers aan de lidstaten om te bepalen op welke wijze het optierecht wordt uitgeoefend. Wel dient de nationale wetgever alle consequenties te trekken uit zijn keuze, zonder dat hij de koper verplichtingen kan opleggen die verder gaan dan

ingevolge de regelgeving van de EU op btw-gebied toelaatbaar is.

iii) Derde argument

90. De Nederlandse regering merkt op dat belastingplichtige 2 niet „verkeerdelijk” btw in aftrek heeft gebracht, daar op het moment van aftrek de initiële btw-aftrek op de juiste wijze is toegepast.

91. Hier kan wel worden volstaan met op te merken dat belastingplichtige 2 de zaak heeft verkocht zonder zich te houden aan de voorwaarden die zouden gelden toen van belastingplichtige 1 werd gekocht, te weten dat de zaak enkel voor belaste handelingen zou worden gebruikt. Dit leidt overigens tot de herziening van de btw die hij heeft afgetrokken.

iv) Vierde argument

92. De Nederlandse regering geeft in haar antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof te kennen dat een situatie waarin btw wordt geheven van een andere belastingplichtige zich ook voordoet bij toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling ziet op de situatie waarin een belastingplichtige een bedrijf overneemt. In dat geval treedt deze belastingplichtige in de plaats van de overdrager. Ook in die situatie kan herzienings-btw alleen worden opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige die de aftrek heeft genoten, hetgeen de benadering van de Nederlandse regering rechtvaardigt.

93. Dienaangaande kan worden volstaan met op te merken dat ook al bepaalt voormeld artikel 5, lid 8, uitdrukkelijk dat de herzienings-btw kan worden geheven van een andere belastingplichtige dan de persoon die de btw heeft afgetrokken, de artikelen 20 en 21 van de Zesde richtlijn dienaangaande geen uitdrukkelijke bepaling bevatten. Dit argument kan de in de onderhavige conclusie voorgestane analyse dan ook niet onkrachten.

v) Vijfde argument

94. Ierland citeert tot slot de punten 90 en 91 van het arrest Halifax e.a.(28), waarin is verklaard dat „[i]n artikel 20 van [de Zesde] richtlijn [...] alleen [wordt] bepaald onder welke voorwaarden de aftrek van de voorbelasting kan worden herzien bij degenen aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht [...]. Het staat dus in beginsel aan de lidstaten om te bepalen onder welke voorwaarden de btw door de schatkist kan worden nagevorderd, waarbij zij evenwel binnen de uit het [Unie]recht voortvloeiende grenzen moeten blijven.”

95. Ik geloof niet dat voormeld arrest Halifax e.a. afdoet aan de analyse in de onderhavige conclusie.

96. Daartoe kan worden volstaan met erop te wijzen dat punt 90 van het door Ierland aangehaalde arrest een en dezelfde transactie betreft.

3. Artikel 12a van de wet en beschikking 88/498

97. De verwijzende rechterlijke instantie merkt op dat de mogelijkheid de wegens herziening verschuldigde btw van een andere belastingplichtige te heffen eventueel gegrond zou kunnen zijn op een machtiging bedoeld in artikel 27, van de Zesde richtlijn. Zij voegt hier echter aan toe dat het Koninkrijk der Nederlanden met het oog op de invoering van artikel 12a van de wet geen verzoek als bedoeld in artikel 27, van de Zesde richtlijn heeft gedaan en geen machtiging heeft verkregen.

98. Volgens de Commissie was de afwijking waartoe het Koninkrijk der Nederlanden nadien bij beschikking 88/498 is gemachtigd ten tijde van de feiten van toepassing.

99. Hoe dit ook zij, het komt mij voor dat deze afwijking in omstandigheden als aan de orde in het hoofdgeding belastingheffing van belastingplichtige 3 niet kan rechtvaardigen.

100. Daarentegen kon zij worden gebruikt – en dit was haar enige doel – om de btw te doen betalen door de persoon die haar in aftrek zou brengen, te weten belastingplichtige 2 voor de eerste transactie en belastingplichtige 3 voor de tweede transactie, hetgeen kennelijk ook is gebeurd.

101. Is het bovendien niet enigszins tegenstrijdig om te stellen⁽²⁹⁾ dat het verleggen van de herzienings-btw naar de koper hoe dan ook op basis van de Zesde richtlijn is toegestaan, terwijl op basis van artikel 27 van deze richtlijn machtiging voor een afwijking is gevraagd om het mechanisme van artikel 12a van de wet toe te staan?

102. De Nederlandse regering voert echter aan dat een regel als artikel 12a van de wet hoe dan ook in het verlengde ligt van de machtiging die is verleend bij beschikking 88/498, die is gegeven op basis van artikel 27 van de Zesde richtlijn.

103. Dit argument kan niet worden aanvaard. Erger nog, ik ben het met de Commissie eens dat voor zover een beroep moest worden gedaan op een afwijkende maatregel op basis van artikel 27 van de Zesde richtlijn om het Koninkrijk der Nederlanden te machtigen van de koper de btw te heffen voor een onroerendgoedtransactie waaraan hij heeft deelgenomen, dezelfde procedure al helemaal zou moeten worden gevolgd voor een maatregel als in het hoofdgeding aan de orde, op grond waarvan niet alleen een andere persoon tot voldoening van de belasting gehouden is, maar waarbij daartoe bovendien een persoon wordt aangewezen die aan de betrokken transactie niet heeft deelgenomen.

104. Concluderend is mijn standpunt dat de Zesde richtlijn niet toelaat dat, ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek van btw overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien in die zin dat het bedrag van de aftrek geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald, dit bedrag wordt geheven van een ander dan de belastingplichtige die de aftrek in het verleden heeft toegepast, in het bijzonder van degene die een goed van die belastingplichtige geleverd heeft gekregen en die niet aan de betrokken transactie heeft deelgenomen.

IV – Conclusie

105. Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„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, die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding toepasselijk was, laat niet toe dat, ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek van btw overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien in die zin dat het bedrag van de aftrek geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald, dit bedrag wordt geheven van een ander dan de belastingplichtige die de aftrek in het verleden heeft toegepast, in het bijzonder van degene die een goed van die belastingplichtige geleverd heeft gekregen en die niet aan de betrokken transactie heeft deelgenomen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2– Richtlijn 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 L 145, blz. 1), in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding geldende versie (hierna: „Zesde richtlijn”).

3– Beschikking waarbij het Koninkrijk der Nederlanden wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 21, punt 1, sub a, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 269, blz. 54).

4– Beschikking 88/498 is per 1 januari 2008 ingetrokken bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221, blz. 9).

5– Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329) houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.

6 – Op grond van het bepaalde in artikel 6, lid 4, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: „uitvoeringsbeschikking”).

7 – Krachtens artikel 15, lid 6, van de wet juncto is de artikelen 13 en 13a van de uitvoeringsbeschikking (hierna ook: „herzieningsbtw”).

8 – Zoals de advocaat-generaal in het hoofdgeding aangeeft, bestaat er in de rechtsleer ook onenigheid over artikel 12a van de wet. Zie bij voorbeeld Van den Elsen, E.H., „Beëindiging btw-verhuurconstructies”, *BTW-bulletin* 1995, nrs. 2 en 3; Mobach, O.L., *Fiscaal commentaar, Omzetbelasting*, Kluwer, 2003, blz. 447 e.v.; Van Hilten, M.E., en Van Kesteren, H.W.M., „Omzetbelasting”, *Fed fiscale studieserie* nr. 6, Deventer, 2007, blz. 270 en 271; Ettema, C.M., e.a., *Wegwijs in de btw*, 's-Gravenhage, 2008, blz. 377; Vetter, J.J., e.a., „Invordering van belastingen”, *Fed fiscale studieserie* nr. 2, Deventer, 2005, blz. 77 en 78; Vervaeke, F.L.J., en Van Lynden, A.J.H., „Het wetsvoorstel ter bestrijding van btw-constructies”, *BtwBrief* nr. 11, 1995; Bijl, D.B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, 6e herziene druk, Kluwer, 1998, blz. 66; Nieuwenhuizen, W.A.P., „Een huurovereenkomst”, *BTW-bulletin* 1999, aflevering 7/8, nr. 67; Beelen, S.T.M., e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, aantekening 2.4.1.A.f en 2.4.1.F; Oostenrijk, A.J., en Van Dijk, L.A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting*, Arthur Andersen, 1996, blz. 47; Van den Elsen, E.H., *Onroerende zaken: btw-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, blz. 12, en „Wet omzetbelasting 1968”, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, artikel 12a, suppl. 587, april.

9 – Krachtens artikel 15 van de wet.

10 – Zie punt 47 in fine van haar schriftelijke opmerkingen.

11 – Zie punt 3.3.4 van het verwijzingsarrest.

12 – Te weten dat de onroerende zaak volledig of nagenoeg volledig zou worden gebruikt voor doeleinden waarvoor recht op aftrek bestaat.

13 – Zie artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, aanhef en onder 2°, van de wet.

14 – Wet van 18 december 1995 (Stb. 1995, 659) tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, ook wel aangeduid als „Wet bestrijding constructies met betrekking tot onroerende zaken”.

15 – Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1, hierna: „btw-richtlijn”).

16 – Zie onder meer arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 – Zie arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24), en arrest Klub (reeds aangehaald, punt 28).

18 – Zie arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, punten 30-31), dat verwijst naar het arrest van 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 57). Zie ook arrest Uudenkaupungin kaupunki, (reeds aangehaald, punt 26) en arrest van 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 – Zie onder meer de punten 34 en 47 van de opmerkingen van de Nederlandse regering.

20 – Te weten een regel die de verkrijger van een onroerende zaak (belastingplichtige 3) aanwijst als de persoon die de herziening van in aftrek gebrachte btw verschuldigd is, ook al is die btw in een eerder stadium door de leverancier van die zaak (belastingplichtige 2) in aftrek gebracht in het kader van de voorgaande onroerendgoedtransactie met betrekking tot de zaak met een andere belastingplichtige (belastingplichtige 1).

21 – Voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [COM(73) 950 def.].

22 – Waarin is bepaald dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek [...] op de door de lidstaten vastgestelde wijze [wordt] herzien”.

23– Zie voetnoot 15 van de onderhavige conclusie.

24 – Ierland verwijst naar het arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 21), dat verwijst naar het arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

25 – In punt 13 van haar antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof.

26 – Wat dit tweede geval betreft is het immers zo dat wanneer belastingplichtige 2 de zaak aan belastingplichtige 3 verkoopt, hij zonder meer weet hoelang hij de zaak voor belaste handelingen heeft gebruikt en dat de btw eventueel zal moeten worden geregulariseerd.

27 – Zie onder meer arresten van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 30); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Jurispr. blz. I-7771, punt 20), en 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, punt 22).

28– Arrest van 21 februari 2006 (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 90 en 91). Zie ook

beschikking van 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punten 27 en 28).

29 – In punt 21 van het antwoord van de Nederlandse regering op de schriftelijke vragen van het Hof.