

62016CC0532

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 20 december 2017 (1)

Zaak C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

in tegenwoordigheid van:

Akcinė bendrovė SEB bankas

[verzoek van de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (hoogste bestuursrechter, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Herziening van de aftrek – Toepasselijkheid – Levering waarover ten onrechte btw is geheven – Wijziging van de factuur door de leverancier”

I. Inleiding

1.

Akcinė bendrovė SEB bankas (hierna: „SEB bankas”) heeft percelen grond gekocht van VKK Investicija UAB (hierna: „verkoper”) waarvoor de verkoper een factuur ter betaling inclusief btw heeft uitgereikt. Ten tijde van de verkoop beschouwden beide partijen de betrokken percelen grond als aan de btw onderworpen „bouwterreinen”. Daarop is aan SEB bankas aftrek van de in rekening gebrachte btw toegestaan.

2.

Drie jaar later heeft de verkoper zich op het standpunt gesteld dat de levering van de betrokken percelen eigenlijk van btw had moeten worden vrijgesteld. Daarom heeft de verkoper SEB bankas een creditnota voor het oorspronkelijk gefactureerde bedrag toegezonden. Hij heeft ook een nieuwe factuur uitgereikt voor hetzelfde bedrag doch ditmaal zonder btw.

3.

Naar aanleiding van een daaropvolgende btw-controle heeft de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (belastinginspectie van het ministerie van Financiën, Litouwen) (hierna: „belastinginspectie”) beslist het bedrag van de oorspronkelijk toegestane btw-aftrek van SEB bankas terug te vorderen. De belastinginspectie heeft ook betaling van een deel van de vervallen vertragingsrente gevorderd en een geldboete opgelegd.

4.

De zaak is uiteindelijk aanhangig gemaakt bij de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (hoogste bestuursrechter, Litouwen). Thans wenst de verwijzende rechter te vernemen of

terugvordering van SEB bankas valt onder de in de btw-richtlijn (2) vervatte regeling voor herziening van de btw-aftrek. Voorts vraagt hij, teneinde de fiscale verplichtingen van SEB bankas te bepalen, wat het belang is van de door de verkoper opgestelde creditnota en van het feit dat de betrokken percelen zijn geherkwalificeerd na een wijziging in de praktijk van de belastingdienst.

II. Toepasselijke bepalingen

1. Btw-richtlijn

5.

Artikel 12, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

[...]

b)

de levering van een bouwterrein.”

6.

Artikel 135, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

k)

de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein.”

7.

Hoofdstuk 5 van titel X van de btw-richtlijn betreft de „[h]erziening van de aftrek”. Dat hoofdstuk bevat de artikelen 184 tot en met 192. Artikel 184 bepaalt dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek [...] herzien [wordt] indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

8.

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.”

9.

Artikel 186 van deze richtlijn bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] nadere regels [vaststellen] voor de toepassing van de artikelen 184 en 185”.

2. Litouws recht

10.

Artikel 65 van de Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas No IX-751 (Litouwse wet nr. IX-751 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 5 maart 2002, zoals gewijzigd bij wet nr. IX-1960 van 15 januari 2004) (hierna: „btw-wet”), bevat de algemene regel dat „indien de btw-plichtige, na indiening van de btw-aangifte voor een bepaald belastingtijdvak, de aankoop van een bepaald aantal van de verworven goederen annuleert, bijkomende prijsverminderingen van de leverancier of de dienstverrichter krijgt, of het aan de leverancier of de dienstverrichter te betalen btw-bedrag om een of andere reden verlaagt, [...] en indien deze bedragen aan voorbelasting of btw bij invoer in aftrek zijn gebracht, de btw-aangifte moet worden herzien, door in de btw-aangifte voor het belastingtijdvak waarin deze omstandigheden bekend zijn geraakt, het aan de Schatkist verschuldigde btw-bedrag dienovereenkomstig te verhogen respectievelijk het door de Schatkist terug te betalen btw-bedrag dienovereenkomstig te verlagen”.

11.

Ingevolge artikel 68, lid 1, van de Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas No IX-2112 (Litouwse wet nr. IX-2112 betreffende de fiscale rechtspleging) van 13 april 2004 (hierna: „wet fiscale rechtspleging”) kan „de btw-plichtige of de belastingdienst de belasting berekenen of herberekenen over een periode die niet langer is dan het lopende kalenderjaar en de vijf voorgaande kalenderjaren te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting oorspronkelijk werd berekend of herberekend”.

12.

Ten slotte bepaalt artikel 80, lid 1, van diezelfde wet dat „een belastingplichtige het recht heeft de belastingaangifte te herzien zolang de in artikel 68 van deze wet gestelde termijn voor de berekening (herberekening) van de belasting niet is verstreken”.

III. Feiten, nationale procedure en prejudiciële vragen

13.

Op 28 maart 2007 hebben SEB bankas en de verkoper een verkoopovereenkomst gesloten waarbij SEB bankas zes percelen grond heeft gekocht (hierna: „transactie”). Op diezelfde dag heeft de verkoper een factuur aan SEB bankas uitgereikt, met verzoek om betaling van het bedrag van 4067796,61 Litouwse litas (LTL), te vermeerderen met 732203,39 LTL aan btw. Het factuurbedrag, inclusief btw, bedroeg in totaal 4800000 LTL (hierna: „factuur van 2007”). SEB

bankas heeft in haar btw-aangifte voor maart 2007 opgave van deze voorbelasting gedaan, waarvoor haar recht op aftrek werd toegestaan.

14.

Op 14 april 2010 heeft de verkoper een btw-creditnota aan SEB bankas uitgereikt (hierna: „creditnota van 2010”). Op dezelfde dag heeft de verkoper een nieuwe factuur uitgereikt voor hetzelfde totaalbedrag van 4800000 LTL (hierna: „factuur van 2010”). In deze nieuwe factuur werd geen btw in rekening gebracht.

15.

De verkoper heeft een gecorrigeerde btw-aangifte voor maart 2007 ingediend. In 2012 heeft de bevoegde belastingdienst bevestigd dat de verkoper zijn btw-aangiften voor maart 2007 correct had gecorrigeerd.

16.

Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft SEB bankas de creditnota van 2010 noch de factuur van 2010 in haar boekhouding opgevoerd. Zij weigerde de factuur van 2010 en de creditnota van 2010 te erkennen omdat zij in wezen van mening was dat de verkoper niet het recht had de maatstaf van heffing van de transactie eenzijdig te wijzigen. Tevens was SEB bankas van mening dat de transactie volgens de geldende wetgeving moest worden beschouwd als een aan de btw onderworpen handeling.

17.

Zoals blijkt uit een controleverslag van 28 februari 2014, opgesteld naar aanleiding van een btw-controle die bij SEB bankas was uitgevoerd, is de belastinginspectie tot de bevinding gekomen dat SEB bankas verplicht was de btw-aftrek te herzien en het in de creditnota van 2010 opgegeven btw-bedrag op te nemen in haar btw-aangifte voor april 2010.

18.

Op 16 mei 2014 heeft de belastinginspectie de bevindingen van de btw-controle schriftelijk vastgelegd in een beslissing waarin bovendien werd bepaald dat een bedrag van 251472 LTL aan vertragingsrente voor te laat betaalde btw was verschuldigd en een geldboete van 71528 LTL werd opgelegd. De verplichting voor SEB bankas om de moratoire interest te betalen kwam evenwel ten dele te vervallen.

19.

Op 10 juni 2014 heeft SEB bankas die beslissing bij de Commissie belastinggeschillen aangevochten. Op 12 augustus 2014 heeft de Commissie belastinggeschillen de beslissing nietig verklaard op grond dat de belastinginspectie de naar nationaal recht geldende verjaringstermijn niet in acht had genomen.

20.

De belastinginspectie heeft beroep tegen de nietigverklaring van haar beslissing ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter Vilnius, Litouwen). Op 8 maart 2016 heeft deze rechter het beroep van de belastinginspectie verworpen.

21.

De belastinginspectie heeft daarop hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausioji administracinė teisėsauga (hoogste bestuursrechter, Litouwen), de verwijzende rechter. De verwijzende rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)

Moeten de artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding, de in richtlijn 2006/112 neergelegde regeling voor herziening van de aftrek niet van toepassing is ingeval een oorspronkelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geheel onmogelijk was omdat de betrokken handeling een van btw vrijgestelde handeling betreffende de levering van grond vormde?

2)

Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag enig verschil dat 1) de btw over de aankoop van de percelen grond oorspronkelijk werd afgetrokken gelet op de praktijk van de belastingdienst, volgens welke de betrokken levering ten onrechte werd beschouwd als een aan btw onderworpen levering van een bouwterrein, zoals bedoeld in artikel 12, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, en/of 2) de leverancier van de grond, nadat de koper de oorspronkelijke aftrek had verricht, op naam van de koper een creditnota heeft opgesteld, waarin de op de oorspronkelijke factuur vermelde (gespecificeerde) btw-bedragen zijn gecorrigeerd?

3)

Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, moeten de artikelen 184 en/of 185 van richtlijn 2006/112 in omstandigheden als in casu dan aldus worden uitgelegd dat in een geval waarin een oorspronkelijke aftrek geheel onmogelijk was omdat de betrokken handeling van btw was vrijgesteld, de verplichting van de belastingplichtige om deze aftrek te herzien moet worden geacht onmiddellijk te zijn ontstaan dan wel pas wanneer bekend is geraakt dat de oorspronkelijke aftrek niet mogelijk was?

4)

Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, moet richtlijn 2006/112, inzonderheid de artikelen 179, 184 tot en met 186 en 250 ervan, in omstandigheden als in het hoofdgeding dan aldus worden uitgelegd dat de herziene bedragen aan aftrekbare voorbelasting moeten worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin de verplichting en/of het recht van de belastingplichtige om de oorspronkelijke aftrek te herzien is ontstaan?"

22.

Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door SEB bankas, de Litouwse regering en de Europese Commissie. Alle belanghebbenden hebben ter terechtzitting van 4 oktober 2017 pleidooi gehouden.

IV. Beoordeling

23.

Deze conclusie is als volgt opgebouwd: vooraf wens ik twee opmerkingen te maken over de

verjaringstermijn en de btw-rechtelijke (her)kwalificatie van de transactie (punt A). Vervolgens ga ik in op de vraag of de herzieningsregeling in casu toepassing vindt (punt B). Ten slotte onderzoek ik wat het belang is van de creditnota van 2010 en welke gevolgen (her)kwalificatie van de transactie voor de toepassing van de btw heeft (punt C). Aangezien ik in overweging geef de eerste vraag ontkennend te beantwoorden, behoeven de derde en de vierde vraag van de verwijzende rechter niet te worden beantwoord (punt D).

A. Opmerkingen vooraf

24.

Twee factoren zijn bepalend voor de beoordeling in de onderhavige zaak. Beide factoren zijn zowel in de opmerkingen van de partijen als ter terechtzitting aan bod gekomen en zijn zaak van nationaal recht waarover de verwijzende rechter dient te beslissen. Gelet op wat in casu ter discussie staat, wens ik echter aan te vangen met verschillende voorafgaande opmerkingen betreffende beide factoren. Mijn eerste opmerking gaat over de mogelijkheid dat de vordering van de belastinginspectie jegens SEB bankas daadwerkelijk is verjaard (punt 1). Mijn tweede opmerking betreft de btw-rechtelijke kwalificatie van de transactie naar nationaal recht (punt 2).

1. Verjaringstermijn die geldt voor de vordering in het hoofdgeding

25.

De Commissie heeft in haar schriftelijke opmerkingen erop gewezen dat, gelet op de toelichting in de verwijzingsbeslissing, de vordering van de belastinginspectie jegens SEB bankas naar nationaal recht blijkbaar is verjaard. De Commissie merkt op dat de nationale autoriteiten slechts herziening van de aftrek kunnen vorderen zolang de toepasselijke verjaringstermijn niet is verstreken.

26.

Artikel 68, lid 1, van de wet fiscale rechtspleging stelt blijkbaar een verjaringstermijn van – in de regel – vijf jaar waarbinnen de fiscale verplichtingen kunnen worden berekend of herberekend. De transactie vond plaats in maart 2007. Blijkbaar (en dit dient de verwijzende rechter na te gaan) zijn in februari 2014 officiële stappen gezet om van SEB bankas terugbetaling van het betrokken bedrag te vorderen, nadat de resultaten van de belastingcontrole bij SEB bankas schriftelijk waren vastgelegd. Daarna heeft de belastinginspectie in mei 2014 een beslissing genomen waarbij de bevindingen van deze belastingcontrole zijn bevestigd, het bedrag aan vertragsrente is bepaald en een geldboete is opgelegd.

27.

Ik wens te benadrukken dat de btw-richtlijn de op de vordering in het hoofdgeding toepasselijke verjaringstermijn niet regelt. Het staat dus aan de lidstaten om deze verjaringstermijn te bepalen, mits zij daarbij het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (3) eerbiedigen en voldoen aan de uit de btw-richtlijn juncto artikel 4, lid 3, VEU voortvloeiende algemene plicht om alle geschikte maatregelen te treffen om inning van alle op hun grondgebied verschuldigde btw te waarborgen en belastingfraude te bestrijden. (4)

28.

Niets in de verwijzingsbeslissing wijst erop dat de naar nationaal recht geldende verjaringstermijn niet aan deze algemene vereisten voldoet. Het Hof wordt in feite niet verzocht dit aspect te beoordelen.

29.

Bij mijn verdere uiteenzetting in deze conclusie ga ik ervan uit dat de vordering in het hoofdgeding binnen de toepasselijke verjaringstermijn is ingesteld en het inderdaad zinvol is op de prejudiciële vragen te antwoorden. Indien wordt geoordeeld (en dit is de taak van de verwijzende rechter) dat de toepasselijke verjaringstermijn reeds is verstreken, worden de in casu gestelde vragen hypothetisch behalve in het specifieke scenario waarin de verjaringstermijn tot systemische, structurele problemen leidt doordat de daadwerkelijke inning van de btw binnen de betrokken lidstaat wordt belet. (5)

30.

Afgezien van dat specifieke en nogal bijzondere scenario wens ik te benadrukken dat de btw-richtlijn niet kan worden opgevat als een verlenging of uitholling van de naar nationaal recht geldende duidelijke verjaringstermijn en evenmin met dat oogmerk kan worden ingeroepen. Indien komt vast te staan dat de belastinginspectie te laat was om de betrokken fiscale verplichting jegens SEB bankas af te dwingen, zal deze of gene btw-rechtelijke kwalificatie van deze fiscale verplichting niets veranderen aan het feit dat de vordering verjaard is. Te laat is te laat.

2. Btw-rechtelijke kwalificatie van de transactie naar nationaal recht

31.

Vervolgens blijkt uit de verwijzingsbeslissing alsmede uit de bij het Hof ingediende opmerkingen dat de uitlegging van het begrip „bouwterrein” naar nationaal recht in de loop van de relevante periode gewijzigd is. Deze omslag in de interpretatie van dat begrip blijkt van invloed te zijn geweest op de btw-behandeling van de transactie.

32.

Ingevolge artikel 135, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein”. Overeenkomstig laatstgenoemde bepaling kunnen de lidstaten „als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met [...] de levering van een bouwterrein”. Volgens artikel 12, lid 3, wordt „als ‚bouwterrein’ beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen”.

33.

Artikel 12, lid 1, van de btw-richtlijn biedt de lidstaten de keuzemogelijkheid om „de levering van een bouwterrein” aan de btw te onderwerpen. (6) Litouwen blijkt daarvoor te hebben gekozen. Of de met de transactie verkochte percelen grond in concreto „bouwterreinen” zijn, is evenwel minder duidelijk.

34.

Volgens SEB bankas werden ten tijde van de transactie de geleverde percelen grond naar nationaal recht inderdaad beschouwd als „bouwterreinen”, die dus aan de btw waren

onderworpen. Dit bleek uit het officiële commentaar bij de btw-wet, dat blijkbaar is gepubliceerd door de belastinginspectie, en uit informatie die de belastingdienst op 10 november 2009 aan SEB bankas heeft verstrekt.

35.

De Litouwse regering heeft verklaard dat deze kwalificatie is gewijzigd naar aanleiding van een beslissing van de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas, die ernaar heeft gestreefd een lijn te trekken in de voorheen uiteenlopende beslissingspraktijk. (7) Derhalve moesten de met de transactie verkochte percelen grond worden geacht door de belastinginspectie ex tunc te zijn geherkwalificeerd als andere dan „bouwterreinen”. Dit bracht de belastinginspectie op haar beurt ertoe, terugbetaling van de door SEB bankas afgetrokken btw te vorderen.

36.

Ik wens te benadrukken dat de vraag of deze (her)kwalificatie van het begrip „bouwterrein” in overeenstemming is met het Unierecht, niet is gesteld door de verwijzende rechter. Bijgevolg komt deze vraag niet aan bod in deze procedure.

37.

De vraag wat het belang is van de (her)kwalificatie, rijst in een andere context, binnen het bestek van de tweede prejudiciële vraag, namelijk teneinde te bepalen of deze her(kwalificatie) invloed heeft op de toepasselijkheid van de herzieningsregeling. Of de (her)kwalificatie de facto inderdaad heeft plaatsgevonden, moet de nationale rechter uitmaken. Zelf ga ik andermaal ervan uit dat het voorwerp van de transactie niet diende te worden beschouwd als een „bouwterrein” en dat de transactie dus niet aan de btw diende te worden onderworpen. Met andere woorden, ik neem als uitgangspunt en als feitelijke vaststelling dat uit de formulering van de eerste prejudiciële vraag blijkt dat de partijen ten onrechte de transactie aan de btw hebben onderworpen.

B. Corrigeren van fouten betreffende het bestaan van het recht op aftrek

38.

Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de in de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn vervatte regeling voor herziening van de btw-aftrek toepassing vindt wanneer het erom gaat een situatie recht te zetten waarin ten onrechte aftrek van de btw is toegestaan.

39.

In dit onderdeel van mijn conclusie zal ik eerst toelichten waarom de herzieningsregeling niet van toepassing is op de door de belastinginspectie ingestelde vordering (punt 1). Vervolgens stel ik mij op het standpunt dat, ook al is deze regeling niet van toepassing, dit niet belet dat de belastingdienst in beginsel terugbetaling moet vorderen van de btw waarvoor ten onrechte aftrek is toegestaan (punt 2).

1. Toepasselijkheid van de herzieningsregeling

40.

Eerst beschrijf ik het soort correctie waarin via de herzieningsregeling is voorzien (punt a), en daarna zal ik het onderscheid maken met het soort correctie waarom in het hoofdgeding wordt verzocht (punt b).

a) Aard van de correctie die via de herzieningsregeling wordt toegepast

41.

Een belastingplichtige is op grond van de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn gerechtigd het bedrag van de btw die verschuldigd is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken (8), voor zover de goederen en diensten voor belaste handelingen worden gebruikt. (9)

42.

Zoals het Hof meermaals heeft verklaard, maakt het recht op aftrek waarin artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn voorziet, integrerend deel uit van het btw-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt. De aftrekregeling „heeft tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw”. (10)

43.

Meer bepaald beoogt de in de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn neergelegde herzieningsregeling de juistheid van de btw-aftrek te vergroten doordat wordt toegezien op de mate waarin de belastingplichtige de goederen daadwerkelijk gebruikt voor aftrekbare doeleinden. (11) Het Hof heeft verklaard dat „[d]it mechanisme [...] aldus [beoogt] een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen in een later stadium”. (12) Dankzij de herzieningsregeling blijven in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht op aftrek geven voor zover zij worden gebruikt voor handelingen die zijn onderworpen aan btw. (13) Aldus draagt de herzieningsregeling ertoe bij dat de neutraliteit van de belastingdruk wordt verzekerd. (14)

44.

Volgens de exacte bewoordingen van artikel 184 van de btw-richtlijn wordt „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek [...] herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

45.

Artikel 185, lid 1, van deze richtlijn preciseert dat de herziening „met name” plaatsvindt 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. (15)

46.

Bovendien wijst het gebruik van het bijwoord „bijvoorbeeld” erop dat deze elementen (met name geannuleerde verkopen of verkregen rabatten) geen limitatieve opsomming vormen. Door de jaren heen zijn in de rechtspraak van het Hof ook situaties aan de orde geweest waarin gebouwen werden gesloopt om een woningbouwproject te realiseren (16), goederen werden gestolen (zonder dat de dader werd geïdentificeerd) (17) of de methode voor berekening van het recht op aftrek van de voorbelasting over goederen en diensten voor gemengd gebruik werd gewijzigd (18)

).

47.

In het algemeen betreffen de aangehaalde voorbeelden dus elementen die de omvang van de aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft, bepalen en die van nature slechts na verloop van tijd nauwkeurig kunnen worden vastgesteld, rekening houdend met het daadwerkelijke gebruik van de betrokken goederen. Dit vindt ook steun in de logica van artikel 187 van de btw-richtlijn, dat voorziet in een jaarlijkse herziening volgens het daadwerkelijke gebruik van investeringsgoederen.

48.

In casu is de vraag aan de orde of die herzieningsregeling toepassing kan vinden om een oorspronkelijke fout bij de vaststelling dat een bepaalde handeling belastbaar was – terwijl dat niet het geval was – te corrigeren. Is de correctie van een dergelijke oorspronkelijke fout betreffende het bestaan van het recht op aftrek van dezelfde aard als de correctie die nodig is met betrekking tot de omvang van het recht op aftrek als gevolg van het feit dat in verband met de betrokken levering zich een wijziging heeft voorgedaan? Leiden beide soorten correcties tot toepassing van dezelfde regeling?

b) Aard van de correctie waarom in het hoofdgeding wordt verzocht

49.

De correctie waarom in het hoofdgeding wordt verzocht, dient om een situatie recht te zetten waarin de bevoegde belastingautoriteiten aftrek van btw hebben toegestaan, terwijl deze aftrek blijkbaar helemaal niet mogelijk was. Ten gevolge van deze fout hebben de belastingautoriteiten terugbetaling van het bedrag van de btw-aftrek gevorderd. Kan een dergelijke correctie van de btw-plicht binnen de werkingssfeer van de btw-herzieningsregeling vallen?

50.

Niet volgens SEB bankas. Deze partij is van mening dat, ten eerste, zich na de transactie geen wijziging heeft voorgedaan in de relevante elementen waardoor haar recht op aftrek wordt aangetast. Derhalve was zij niet verplicht haar btw-plichten te herzien. De enige wijziging die zich heeft voorgedaan, was de btw-rechtelijke (her-)kwalificatie van de transactie, die voorheen „aan btw was onderworpen” en naderhand „van btw was vrijgesteld”, doordat de transactie naar nationaal recht niet langer een „bouwterrein” betrof. Ten tweede, mocht worden vastgesteld dat geen btw verschuldigd was en dat de aftrek dus niet was toegestaan (quod non aldus deze partij), dan wordt de terugbetaling van de betrokken bedragen geregeld volgens de rechtsvoorschriften van de lidstaten en niet volgens de btw-richtlijn.

51.

De Litouwse regering stelt dat de herzieningsregeling toepassing vindt. Zij baseert haar standpunt op de bewoordingen van artikel 184 van de btw-richtlijn, de met de herzieningsregeling nagestreefde doelstellingen en de maatregelen die aan deze regeling uitvoering geven. Met betrekking tot de bewoordingen van artikel 184 wijst deze regering erop dat herziening van de oorspronkelijke aftrek vereist is wanneer de toegestane aftrek „hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Wanneer de aftrek waartoe de belastingplichtige oorspronkelijk gerechtigd was, gelijk is aan nul, dan is het wiskundig zeker dat elke toegepaste aftrek te hoog was en dus moet worden herzien.

52.

Het lijkt geen twijfel dat deze stelling volgens de klassieke rekenkunde correct is: elk positief getal is hoger dan nul. Volgens mij is het echter niet zo zeker dat deze vergelijking recht doet aan de opzet en de logica van de herzieningsregeling.

53.

Uitgaande van de bewoordingen van artikel 185, dat omschrijft in welke omstandigheden de herzieningsregeling toepassing vindt, blijkt de zinsnede „wijzigingen [...] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” (19) te zien op een ander scenario dan in het hoofdgeding. Bij de fout die in het hoofdgeding moet worden gecorrigeerd, gaat het niet om de vraag hoeveel SEB bankas gerechtigd was af te trekken, maar veeleer of het recht op aftrek eigenlijk wel bestond. Met andere woorden, wat de belastinginspectie beoogt recht te zetten, is een verkeerde beoordeling van het bestaan van het recht op aftrek, niet van de omvang van dat recht.

54.

Ik erken dat de werkingssfeer van artikel 184 – het eerste artikel van hoofdstuk 5 van titel X van de btw-richtlijn betreffende de herziening van de aftrek – is omschreven in algemene en open bewoordingen. Dus kan worden betwijfeld of het juist is, artikel 184, dat in algemene bewoordingen is opgesteld, uit te leggen tegen de achtergrond van de meer specifieke bepalingen van artikel 185. Deze vraag wordt des te relevanter wanneer voor ogen wordt gehouden dat – zoals in punt 46 van deze conclusie is uiteengezet – de in artikel 185, lid 1, genoemde elementen die om herziening vragen, niet limitatief zijn opgesomd.

55.

Afgezien daarvan, vormen de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn een logisch onderdeel binnen hoofdstuk 5 van titel X. Dus moeten zij één coherent geheel vormen en worden uitgelegd in hun onderlinge samenhang en in het licht van het algehele doel van het betrokken hoofdstuk. Dat algehele doel van de in dat hoofdstuk voorziene regeling bestaat erin, het bedrag van de aftrek te corrigeren en niet de situatie recht te zetten waarin van meet af aan geen recht op aftrek bestond. Wanneer geen recht op aftrek bestaat, doet de omvang van een herziening van dat recht op aftrek niets ter zake.

56.

Deze opvatting lijkt steun te vinden in het arrest van het Hof in de zaak Uudenkaupungin kaupunki, betreffende de herzieningsregeling van artikel 20 van de Zesde richtlijn (die in wezen gelijk was aan de herzieningsregeling van de btw-richtlijn). (20) In die zaak ging het om investeringsgoederen die aanvankelijk werden gebruikt voor een niet aan btw onderworpen activiteit en later voor een aan btw onderworpen activiteit (deze wijziging deed zich voor tijdens de betrokken herzieningsperiode).

57.

Het Hof heeft geoordeeld dat „de toepassing van het herzieningsmechanisme [afhangt] van de vraag of er een recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn is ontstaan”. (21) Het Hof is tot de slotsom gekomen dat wanneer naderhand recht op aftrek ontstaat, de herzieningsregeling toepassing kan vinden. Alvorens tot die slotsom te komen, heeft het Hof bevestigd dat de persoon die naderhand toepassing van de herzieningsregeling vorderde, ten tijde

van de aankoop btw-plichtig was.

58.

Het feitelijke scenario in de zaak die tot het arrest Uudenkaupungin kaupunki heeft geleid, verschilde dus van het onderhavige scenario. Toch is het leerzaam te weten dat als voorwaarde voor toepassing van de herzieningsregeling gold dat recht op aftrek bestond (niet gerelateerd aan de aard van de handeling, maar aan het statuut van de koper).

59.

Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de herzieningsregeling in het hoofdgeding geen toepassing vindt.

2. Het beginsel van fiscale neutraliteit op grond waarvan terugbetaling van een ten onrechte toegestane aftrek is vereist

60.

Ik ben het eens met het standpunt waarop de Commissie zich in wezen stelt (en waarbij SEB bankas zich subsidiair aansluit), dat een ten onrechte toegestane aftrek niettemin moet worden gecorrigeerd, uiteraard altijd binnen de toepasselijke verjaringstermijn. Deze correctie wordt evenwel geregeld volgens het nationale recht. Tegelijk impliceert de bevinding dat de fout in het hoofdgeding niet door de herzieningsregeling wordt gedekt, niet dat deze fout helemaal buiten de werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel en van het beginsel van fiscale neutraliteit valt.

61.

In overweging 7 van de btw-richtlijn wordt verklaard dat „[h]et gemeenschappelijke btw-stelsel [...] – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal [moet] zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust [...]”.

62.

Die belastingdruk moet op gelijke wijze rusten op belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden. (22) Die neutraliteit is evenwel niet geëerbiedigd wanneer komt vast te staan dat een belastingplichtige, zoals SEB bankas, profijt heeft gehaald uit een ten onrechte toegestane btw-aftrek. De lidstaat waarvan de belastingautoriteiten die aftrek hebben toegestaan, moet dus ervoor zorgen dat het onverschuldigde belastingvoordeel ongedaan wordt gemaakt.

63.

In concreto betekent dit dat de lidstaten maatregelen moeten treffen om het voor de belastingautoriteiten mogelijk te maken om van belastingplichtigen, zoals SEB bankas, terugbetaling van het bedrag van de aftrek te vorderen, overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van nationaal recht en binnen een duidelijk omschreven en afzienbare verjaringstermijn.

64.

Ik merk op dat met betrekking tot de verwijzing naar de toepasselijke bepalingen van nationaal recht een soortgelijke oplossing geboden zou zijn, zelfs wanneer de herzieningsregeling

toepassing zou vinden. Dit heeft te maken met het feit dat de artikelen 184 en 185 de materiële voorwaarden voor toepassing van de herzieningsregeling vastleggen, terwijl artikel 186 van de btw-richtlijn wat de procedure aangaat verwijst naar het recht van de lidstaten.

65.

Duidelijkheidshalve kan hieraan worden toegevoegd dat deze slotsom de lidstaten niet belet om op nationaal niveau te voorzien in procedureregels die tegelijk van toepassing zijn op de correctie van oorspronkelijke fouten betreffende de kwalificatie van een handeling (van btw vrijgesteld dan wel aan btw onderworpen) en op de herziening van de aftrek die is toegestaan voor een belastbare handeling. Het feit dat eerstbedoelde situatie niet onder de herzieningsregeling van de btw-richtlijn valt, betekent niet dat daarvoor op nationaal niveau in afzonderlijke regels moet worden voorzien.

66.

Gelet op het voorgaande luidt mijn tussenconclusie dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de in deze bepalingen vervatte herzieningsregeling geen toepassing vindt in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een oorspronkelijke btw-aftrek helemaal niet mogelijk was omdat de betrokken transactie van btw was vrijgesteld. Niettemin verlangt het beginsel van fiscale neutraliteit dat de lidstaat het bedrag van een ten onrechte toegestane btw-aftrek terugvordert overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van nationaal recht.

C. Hebben de specifieke omstandigheden van het onderhavige geval een weerslag op deze conclusie?

67.

Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het voor het antwoord op de eerste vraag verschil maakt dat de creditnota van 2010 werd uitgeschreven (punt 1) en de transactie aanvankelijk werd beschouwd als een aan btw onderworpen handeling en pas naderhand als een van btw vrijgestelde handeling (punt 2).

68.

Gelet op het antwoord dat ik voorstel op de eerste prejudiciële vraag van de nationale rechter, kan de tweede vraag worden beschouwd als zaak van het nationale recht zonder dat het Hof hierover duiding behoeft te geven. Aangezien de tweede vraag met de eerste samenhangt doordat zij in wezen die eerste vraag uitwerkt, kan ik, in de geest van samenwerking die aan de prejudiciële procedure ten grondslag ligt, in een notendop het volgende in overweging geven ter beantwoording van die tweede vraag.

1. Relevantie van de creditnota van 2010

69.

De relevantie van de creditnota van 2010 kan mijns inziens vanuit twee invalshoeken worden benaderd.

70.

Ten eerste rijst de vraag of deze creditnota voor SEB bankas een fiscale verplichting in het leven heeft geroepen. Het antwoord op die vraag is duidelijk ontkennend. Onder voorbehoud van

verificatie door de nationale rechter van de precieze rechtsgevolgen die naar nationaal recht uit een dergelijk document voortvloeien, beschouw ik de creditnota van 2010 als een document van een particulier, niet als een officieel document van de belastingautoriteiten. Bijgevolg kan het gevolgen doen ontstaan voor de partij die het heeft opgesteld, doch in beginsel niet voor de andere partij bij de transactie. (23)

71.

Ten tweede rijst de vraag of de uitgifte van de creditnota van 2010 gevolgen kan hebben voor de toepasselijke verjaringstermijn waarbinnen de belastinginspectie de fiscale verplichtingen van SEB bankas kan wijzigen. Het is de taak van de verwijzende rechter om ook dit na te gaan.

72.

In sommige nationale rechtsstelsels bestaat niet alleen een „objectieve” (of absolute) verjaringstermijn, maar ook een „subjectieve” (of relatieve) verjaringstermijn. Doorgaans gaat de objectieve verjaringstermijn in op het tijdstip waarop een bepaalde gebeurtenis zich voordoet, ongeacht of de betrokken partij daarvan kennis heeft. De subjectieve verjaringstermijn vangt aan wanneer die partij ervan kennis krijgt dat de relevante gebeurtenis zich heeft voorgedaan.

73.

Is dat het geval naar nationaal recht, dan kan worden betoogd dat SEB bankas bij ontvangst van de creditnota van 2010 kennis kreeg van het feit dat een correctie van haar btw-aangifte vereist was. Een dergelijke creditnota kan dus wellicht worden opgevat als het aanvangspunt van de subjectieve verjaringstermijn.

74.

Ook al bestaat naar nationaal recht een subjectieve verjaringstermijn, deze verjaringstermijn kan normaliter niet langer duren dan en aflopen na de objectieve verjaringstermijn. De subjectieve verjaringstermijn kan dus weliswaar later aanvangen, maar eindigt uiterlijk bij het verstrijken van de objectieve verjaringstermijn. Dus ook vanuit deze tweede mogelijke invalshoek zie ik niet goed in in welk opzicht precies de creditnota van 2010 relevant kan zijn voor de verjaringstermijn in het hoofdgeding.

75.

Gelet op de gegevens zoals die aan het Hof zijn voorgelegd, ben ik bijgevolg niet van mening dat de creditnota van 2010 van enig belang is voor de beoordeling van de fiscale verplichtingen van SEB bankas.

2. Relevantie van de (her)kwalificatie van de transactie

76.

Anders dan de door de verkoper opgestelde creditnota van 2010, zijn de uitleggingspraktijk en de specifieke handelwijze van de belastingdienst jegens SEB bankas wel van belang voor de beoordeling van de fiscale verplichtingen van SEB bankas. Onder voorbehoud van de feitelijke beoordeling door de nationale rechter, kunnen zij immers bij SEB bankas een gewettigd vertrouwen betreffende de omvang van haar verplichtingen wekken, afhankelijk van de aard en de inhoud van de jegens haar gedane toezeggingen. (24)

77.

De Litouwse regering erkent dat op het tijdstip waarop de transactie werd gesloten, op grond van de „officiële” interpretatie van wat als „bouwterrein” moest worden beschouwd, rechtmatig kon worden geconcludeerd dat deze transactie aan btw was onderworpen. Tegelijk heeft deze regering ook opgemerkt dat deze interpretatie is gewijzigd naar aanleiding van een arrest van 2009 van de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas. (25)

78.

Zoals het Hof in het arrest Nigl e.a. in herinnering heeft gebracht, „[verzet] het rechtszekerheidsbeginsel zich er niet tegen [...] dat de belastingdienst vóór verstrijken van de [toepasselijke] verjaringstermijn de afgetrokken belasting of btw ter zake van al verstrekte diensten, waarover belasting geheven had moeten worden, naheft”. Het Hof heeft geoordeeld dat dit tevens geldt „wanneer een regeling waarvan een btw-plichtige profiteert door de belastingdienst ter discussie wordt gesteld, waaronder begrepen voor een periode die voorafgaat aan de datum waarop deze beoordeling wordt afgegeven, op voorwaarde dat deze beoordeling plaatsvindt vóór verstrijken van de verjaringstermijn voor het optreden van de dienst, en dat de gevolgen ervan niet terugwerken tot een datum die voorafgaat aan die waarop de feitelijke en juridische gegevens zijn opgekomen waarop de beoordeling berust”. (26)

79.

Dezelfde logica blijkt ook in het onderhavige geding op te gaan. Indien de periode waarin de beoordeling van de fiscale verplichtingen van SEB bankas nog niet is afgesloten – dat wil zeggen dat naheffing en herberekening van de btw nog steeds zijn toegestaan omdat de toepasselijke verjaringstermijn nog niet is verstreken – en indien binnen die periode in een beslissing van een hogere nationale rechter (bijvoorbeeld de hoogste bestuursrechter) de voorheen uiteenlopende uitleggingspraktijk wordt geüniformeerd, dan kan de aldus uniform gemaakte interpretatie incidenteel gevolgen hebben voor de uitlegging die van het recht moet worden gegeven in alle aanhangige zaken waarin die uitlegging van belang is.

80.

Deze incidentele retroactiviteit van beslissingen van hogere rechters is in de praktijk vrij gangbaar. (27) Zij is het logische gevolg van dergelijke interpretatieve beslissingen, die zijn geënt op de betrokken uitgelegde wetgeving, en dus samen met de uitgelegde wetgeving werking hebben ex tunc (tenzij dit uitdrukkelijk is uitgesloten).

81.

Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, zou kunnen worden geopperd dat de toepassing van een interpretatieve beslissing van een hogere nationale rechter op een reeds verstreken belastingtijdvak niet langer louter incidenteel retroactief zou zijn, maar onverkort met terugwerkende kracht zou gelden.

82.

Ik ben het hier niet mee eens. Totdat en tenzij de periode voor herberekening en herziening naar nationaal recht is verstreken, is de heffing over dat belastingtijdvak niet echt afgesloten. Herziening is nog steeds mogelijk, niet alleen voor de belastingdienst maar ook voor de belastingplichtige. Binnen die periode kan dus ook de belastingplichtige zich in zijn voordeel beroepen op een interpretatieve uniformering in een beslissing van een hogere nationale rechter.

Of om een metafoor te gebruiken, het raam gaat naar beide kanten open.

83.

Ook al is het voor de belastingautoriteiten binnen de toepasselijke verjaringstermijn strikt gezien mogelijk om een beslissing van een hogere nationale rechter waarbij voorheen uiteenlopende uitleggingen van het recht worden geüniformeerd, in aanmerking te nemen en toe te passen, dit bevrijdt de bevoegde belastingautoriteiten daarom nog niet van de verplichting om in elk afzonderlijk geval te zoeken naar een billijk evenwicht tussen de noodzaak om het recht eenvormig uit te leggen en de specifieke omstandigheden van een afzonderlijk geval, die bij de belastingplichtige een gewettigd vertrouwen kunnen hebben gewekt.

84.

In casu is het bijvoorbeeld denkbaar dat een billijk evenwicht tussen de eventuele juridische noodzaak om de transactie te herkwalificeren en de bescherming van het gewettigd vertrouwen van SEB bankas (indien na de feitelijke beoordeling kan worden aangenomen dat inderdaad een gewettigd vertrouwen is ontstaan door de handelwijze van de nationale autoriteiten) wellicht te vinden is in de mogelijkheid van herkwalificatie van de transactie zonder dat SEB bankas in enig opzicht wordt gestraft, dat wil zeggen zonder dat SEB bankas verdragingsrente of een geldboete wordt opgelegd. (28)

85.

Gelet op het voorgaande geef ik in overweging om te antwoorden dat het voor het antwoord op de eerste prejudiciële vraag geen verschil maakt dat de creditnota van 2010 werd opgesteld. Ingeval de bevoegde autoriteiten de fiscale verplichtingen van een belastingplichtige, zoals SEB bankas, corrigeren naar aanleiding van een btw-rechtelijke (her)kwalificatie van een levering zoals de levering van een perceel grond in het hoofdgeding, moeten deze autoriteiten evenwel een passend evenwicht tot stand brengen tussen de verplichting om de fiscale neutraliteit te waarborgen en het recht eenvormig toe te passen, enerzijds, en het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige, anderzijds.

D. Derde en vierde vraag

86.

Hoewel de gevallen waarover de derde en de vierde vraag handelen, niet glashelder zijn vergeleken met de precieze formulering van de eerste vraag, maak ik uit de achterliggende logica van de verwijzingsbeslissing op dat de verwijzende rechter de derde en de vierde vraag enkel stelt voor het geval de herzieningsregeling wordt geacht toepassing te vinden in het hoofdgeding.

87.

Aangezien ik van mening ben dat de herzieningsregeling geen toepassing vindt in het hoofdgeding, behoeven de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

V. Conclusie

88.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas te beantwoorden als volgt:

De artikelen 184 tot en met 186 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 de in deze bepalingen vervatte herzieningsregeling geen toepassing vindt in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een oorspronkelijke aftrek van belasting over de toegevoegde waarde helemaal niet mogelijk was omdat de betrokken transactie van belasting over de toegevoegde waarde was vrijgesteld. Niettemin verlangt het beginsel van fiscale neutraliteit dat de lidstaat het bedrag van een ten onrechte toegestane aftrek van belasting over de toegevoegde waarde terugvordert overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van nationaal recht.

—

Ingeval de bevoegde autoriteiten de fiscale verplichtingen van een belastingplichtige corrigeren naar aanleiding van een (her)kwalificatie van een levering met het oog op de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals de levering van een perceel grond in het hoofdgeding, moeten deze autoriteiten een passend evenwicht tot stand brengen tussen de verplichting om de fiscale neutraliteit te waarborgen en het recht eenvormig toe te passen, enerzijds, en het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige, anderzijds.”

(1) Oorspronkelijke taal: Engels.

(2) 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).

(3) Aangaande het doeltreffendheidsbeginsel in deze context, zie arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(4) Zie in die zin arresten van 7 november 2013, Tulic en Plavov (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(5) Zie in die zin arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, met name de punten 46 en 47). Zie evenwel arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punten 51-58).

(6) Arrest van 15 september 2011, Saby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Met betrekking tot de omvang van de beoordelingsmarge van de lidstaten in de context van artikel 12 van de btw-richtlijn, zie arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punten 44 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(7) Dienaangaande heeft de Litouwse regering met name verwezen naar arrest A-438/1346/2009 van 7 december 2009 van de (Grote kamer van de) Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen).

(8) Zie bijvoorbeeld arresten van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 53), en 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 39).

(9) Arresten van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 18 en aldaar

aangehaalde rechtspraak). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(10) Arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punten 34 en 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(11) Zie met name conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punten 27 en 28).

(12) Zie arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(13) Zie bijvoorbeeld arresten van 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(14) Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(15) Arrest van 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

(16) Arrest van 29 november 2012, Gran Via Moine?ti (C-257/11, EU:C:2012:759, punten 37-42). Zie in dezelfde zin arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punten 32-37).

(17) Het scenario van diefstal is vermeld in de eerste alinea van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn. Arrest van 4 oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

(18) Arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punten 37-47).

(19) Cursivering van mij.

(20) Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Zie lid 1 van artikel 20 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Herziening van de aftrek”. Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

(21) Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 37). Zie ook arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punt 44), waarin het Hof heeft geoordeeld dat „een publiekrechtelijk lichaam dat [...] als niet-belastingplichtige, een investeringsgoed aanschaft, en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht heeft op herziening op basis van artikel 20 van deze richtlijn om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw in aftrek te brengen”. Zie ook beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Zie naar analogie arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punten 30-32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), betreffende de nationale regels inzake terugbetaling, aan de opsteller van de factuur, van te veel betaalde btw. In dezelfde

zin heeft het Hof geoordeeld dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun interne rechtsorde de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien – arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 56-58).

(23) Zie in dezelfde zin arrest van 31 januari 2013, Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, punten 41-44).

(24) Arresten van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Tomoiag & Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(25) Zie voetnoot 7 supra.

(26) Arrest van 12 oktober 2016 (C-340/15, EU:C:2016:764, punten 48 en 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(27) Dit heb ik, in het kader van de temporele werking van de beslissingen van het Hof inzake btw, recent besproken in bijvoorbeeld mijn conclusie in de zaak Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:648, punten 35 e.v.), en Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, punt 179).

(28) Zoals voorheen (in punt 18 van deze conclusie) is opgemerkt, heeft de belastinginspectie bij de verwijzingsbeslissing SEB bankas ten dele ontslagen van de verplichting om vervallen vertragingsrente te betalen.