

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 3 maart 2020 (1)

Zaak C-791/18

Stichting Schoonzicht

in tegenwoordigheid van:

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Herziening van de aftrek – Investeringsgoederen – Verschil tussen het voorgenomen gebruik en het eerste werkelijke gebruik – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 185 en 187 – Toepasselijkheid”

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak betreft de wijze waarop de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet worden herzien door een ondernemer die zijn plannen voor het gebruik van een appartementencomplex heeft gewijzigd. In dit geval vond de aftrek plaats terwijl het appartementencomplex nog in aanbouw was. De ondernemer bestemde het complex toen voor belaste doeleinden. Een deel van de appartementen werd vervolgens echter verhuurd, zodat de eerste ingebruikneming van die appartementen van belasting was vrijgesteld.

2. Onder deze omstandigheden verzochten de Nederlandse autoriteiten de ondernemer om het gedeelte van de oorspronkelijke aftrek dat overeenkwam met de appartementen die vervolgens werden verhuurd, in zijn totaliteit in één keer terug te betalen. Ingevolge de nationale wetgeving wordt de te veel afgetrokken btw namelijk *in één keer* herzien wanneer op het tijdstip waarop een ondernemer goederen gaat gebruiken, blijkt dat de btw ter zake voor een groter gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik van de goederen is gerechtigd.

3. De juridische vraag die rijst is of deze wetgeving in overeenstemming is met artikel 187 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)(2), ingevolge waarvan de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen in evenredige delen over een periode van meerdere jaren moet worden uitgevoerd.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht: de btw-richtlijn

4. De artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn hebben betrekking op de herziening van de aftrek.

5. Artikel 184 bepaalt dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

6. Artikel 185 van deze 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.”

7. Artikel 186 van de btw-richtlijn bepaalt: „De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

8. Artikel 187 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

9. Artikel 189 van de btw-richtlijn luidt:

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

[...]

b) het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader

bepalen;

[...]"

B. Nederlands recht

10. De bepalingen inzake de herziening van de aftrek zijn opgenomen in artikel 15, lid 4, van de Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (hierna: „wet op de omzetbelasting”), en in de artikelen 12 en 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: „uitvoeringsbeschikking”).

11. Artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting luidt:

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

12. De leden 2 en 3 van artikel 12 van de uitvoeringsbeschikking luiden als volgt:

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

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

13. Artikel 13 van de uitvoeringsbeschikking luidt – voor zover hier van belang – als volgt:

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

a. onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;

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

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

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

14. Stichting Schoonzicht, gevestigd in Amsterdam, heeft op aan haar toebehorende grond een appartementencomplex laten bouwen, bestaande uit zeven woonappartementen. In 2013 is met de bouw een aanvang gemaakt en het complex is in juli 2014 opgeleverd.

15. Het appartementencomplex was oorspronkelijk bestemd voor belaste doeleinden. Daarom heeft Stichting Schoonzicht de btw op die levering volledig in aftrek gebracht.

16. Vervolgens heeft Stichting Schoonzicht vanaf 1 augustus 2014 vier van de appartementen verhuurd. Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat dit de eerste ingebruikneming was van (een deel van) het appartementencomplex en dat het, in tegenstelling tot de oorspronkelijke bestemming, van btw was *vrijgesteld*. De overige drie appartementen zijn in 2014 niet in gebruik genomen.

17. Om die reden is, in overeenstemming met de Nederlandse wetgeving, het overeenkomstige gedeelte van de oorspronkelijke aftrek op grond van artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting herzien. Dat betekende dat Stichting Schoonzicht het aan die vier verhuurde appartementen toe te rekenen gedeelte van de btw ten bedrage van 79 587 EUR verschuldigd was. Volgens de verwijzingsbeslissing heeft de herziening plaatsgevonden over het derde kwartaal van 2014 (1 juli tot en met 30 september 2014), waarin het appartementencomplex voor het eerst in gebruik was genomen.

18. Stichting Schoonzicht heeft de btw voldaan en heeft tegen deze voldoening op aangifte bezwaar gemaakt. Zij was van mening dat voor investeringsgoederen een volledige herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek op het tijdstip van ingebruikneming van dat investeringsgoed, zoals voorgeschreven in artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting, in strijd is met artikel 187 van de btw-richtlijn.

19. De Inspecteur van de Belastingdienst heeft het bezwaar afgewezen. Stichting Schoonzicht heeft beroep ingesteld bij de rechtbank Noord-Holland. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard, waarna Stichting Schoonzicht hoger beroep heeft ingesteld bij het gerechtshof Amsterdam. Het gerechtshof heeft eveneens geoordeeld dat de regeling van artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting verenigbaar is met de btw-richtlijn en het hoger beroep ongegrond verklaard. Volgens het gerechtshof Amsterdam heeft de Nederlandse wetgever gebruikgemaakt van de mogelijkheid die in artikel 189, onder b), van de btw-richtlijn aan de lidstaten is geboden om het bedrag aan btw dat bij de herziening voor investeringsgoederen in aanmerking moet worden genomen, nader te bepalen. De in artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting voorgeschreven aanpassing in één keer moet naar het oordeel van het gerechtshof worden aangemerkt als een „pre-herzieningscorrectie”, die voorafgaat aan de normale herzieningsprocedure en die niet is geregeld (en dus niet is uitgesloten) door de btw-richtlijn. De btw-richtlijn staat niet in de weg aan een dergelijke aanpassing, aangezien het resultaat daarvan niet in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit en/of het evenredigheidsbeginsel.

20. Stichting Schoonzicht heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, de verwijzende rechter.

21. In het hoofdgeding herhaalt Stichting Schoonzicht het betoog dat de herziening in één keer van de oorspronkelijk toegepaste aftrek naar aanleiding van de ingebruikneming van investeringsgoederen in strijd is met artikel 187 van de btw-richtlijn. Zij is van mening dat de herzieningsregeling van artikel 187 van de btw-richtlijn los moet worden gezien van het bepaalde in de artikelen 184 en 185 van deze richtlijn. Artikel 187 van de btw-richtlijn voorziet in een bijzondere regeling voor investeringsgoederen die in de plaats treedt van de algemene regeling van de artikelen 184 en 185. Herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek voor investeringsgoederen moet op grond van artikel 187 over een aantal jaren worden gespreid en

aan het einde van elk herzieningsjaar kan slechts een proportioneel deel van de oorspronkelijke aftrek worden herzien. De herziening uit hoofde van artikel 187 van de btw-richtlijn voor de vier appartementen kan niet eerder plaatsvinden dan bij de aangifte over het laatste kwartaal van 2014, ook al zijn deze appartementen eerder in dat jaar voor het eerst in gebruik genomen. Een dergelijke herziening betreft dan slechts een tiende deel van de oorspronkelijke in 2013 genoten aftrek.

22. De verwijzende rechter twijfelt aan de verenigbaarheid van het in de Nederlandse wet neergelegde vereiste van volledige herziening bij eerste ingebruikneming met artikel 187 van de btw-richtlijn.

23. In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

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

24. Stichting Schoonzicht, de Nederlandse en de Zweedse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Beoordeling

25. Ik ben van mening dat de nationale regeling in kwestie verenigbaar is met de btw-richtlijn. Om tot die conclusie te komen, zal ik eerst enkele inleidende opmerkingen maken over de toepasselijke (of mogelijk toepasselijke) bepalingen van de btw-richtlijn (A). Vervolgens zal ik concluderen dat het vereiste van volledige herziening bij eerste ingebruikneming niet onder artikel 187 van de btw-richtlijn valt, maar onder de artikelen 184 tot en met 186, en daarmee in overeenstemming is (B).

A. Toepasselijke (en mogelijk toepasselijke) bepalingen van de btw-richtlijn

26. Ingevolge artikel 167 van de btw-richtlijn „ontstaat [het recht op aftrek] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”. In dit verband heeft het Hof herhaaldelijk overwogen dat het recht op aftrek „een integrerend deel van de btw-regeling [vormt] en [...] in beginsel niet [kan] worden beperkt”.(3) Het heeft ook overwogen dat „[de] aftrekregeling [...] tot doel [heeft] de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen”(4).

27. De artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn voorzien in nadere regels voor het recht op aftrek door het herzieningsmechanisme vast te stellen.(5) Dat mechanisme waarborgt dat 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.(6) Met andere woorden, „dit mechanisme beoogt [...] een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium”(7).

28. De aftrekregeling van de btw-richtlijn omvat zowel algemene regels (artikelen 184 tot en met 186) als specifieke regels voor investeringsgoederen (artikelen 187 tot en met 192).

29. Wat in de eerste plaats de algemene regels betreft, bepaalt artikel 184 van de btw-richtlijn dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Artikel 185, lid 1, bepaalt verder dat „[d]e herziening [...] met name plaats[vindt] 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”(8).

30. Ingevolge artikel 186 worden de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 door de lidstaten vastgesteld.(9)

31. In de tweede plaats voorzien de artikelen 187 en volgende van de btw-richtlijn in specifieke regels voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen.(10) Deze specifieke regels bevatten een aantal aspecten van de wijze waarop de herziening moet worden uitgevoerd.

32. Voor zover in deze zaak van belang moeten drie aspecten worden genoemd.

33. Ten eerste wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, welke periode voor onroerende investeringsgoederen tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd. Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat Nederland ervoor heeft gekozen om een herzieningsperiode van tien jaar toe te passen op onroerende investeringsgoederen. Die periode is dus mogelijk relevant voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde appartementencomplex.

34. Ten tweede omvat de herzieningsperiode volgens artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn het jaar van verkrijging of vervaardiging van de goederen, maar kunnen de lidstaten evenwel de herziening baseren op een periode te rekenen vanaf de *ingebruikneming* van de goederen. Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat Nederland voor deze laatste optie heeft gekozen.

35. Ten derde heeft de herziening volgens artikel 187, lid 2, voor elk jaar slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen. Dat overeenkomstige gedeelte is een *tiende* onder het Nederlandse stelsel.

B. De kwalificatie van het vereiste van volledige herziening bij eerste ingebruikneming

36. Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter na te gaan of de bepalingen van de btw-richtlijn inzake de herziening van de aftrek in de weg staan aan het vereiste dat bij ingebruikneming een volledige herziening moet plaatsvinden.

37. Voor het antwoord op deze vraag moet worden onderzocht of het vereiste dat bij ingebruikneming een volledige herziening moet plaatsvinden onder de algemene herzieningsregeling van de btw-richtlijn (artikel 184 en volgende) dan wel onder de specifieke regeling (artikel 187 en volgende) valt, of mogelijk anderszins onder geen van beide.

38. Stichting Schoonzicht stelt dat de algemene regeling van de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op de betrokken situatie, omdat de herziening betrekking

heeft op onroerende goederen en onder artikel 187 van die richtlijn valt, hetgeen betekent dat de herziening over tien jaar moet worden gespreid. Aangezien artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting bepaalt dat het overeenkomstige gedeelte van de oorspronkelijke aftrek in één keer moet worden terugbetaald, is het in strijd met artikel 187 van de btw-richtlijn.

39. De Nederlandse en de Zweedse regering en de Commissie komen tot de tegenovergestelde conclusie. Volgens hen valt het vereiste dat bij ingebruikneming een volledige herziening moet plaatsvinden, in beginsel onder de algemene herzieningsregeling waarin de btw-richtlijn voorziet, en is het dientengevolge daarmee in overeenstemming.

40. Ik ben het eens met de laatste opvatting.

41. In artikel 187 van de btw-richtlijn is inderdaad bepaald dat „herziening [wordt] gespreid over een periode van vijf jaar [of meer], het jaar van verkrijging of vervaardiging [of ingebruikneming] der goederen *daaronder begrepen*”(11). Het is ook juist dat de lidstaten verplicht zijn te voorzien in een herzieningsregeling voor investeringsgoederen(12), zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt.

42. Deze elementen geven echter geen antwoord op de vraag hoe een verschil tussen het voorgenomen gebruik enerzijds en het eerste werkelijke gebruik anderzijds moet worden weggenomen.

43. Hoewel het recht op aftrek van een bedrag aan btw dat verschuldigd is voor goederen en diensten die door een andere belastingplichtige zijn geleverd krachtens de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn onmiddellijk en volledig kan worden uitgeoefend, ook al wordt het betrokken goed niet onmiddellijk ten behoeve van de economische activiteit van de onderneming gebruikt(13), bestaat het recht op aftrek immers voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.(14) Inderdaad, zoals advocaat-generaal Kokott het heeft gesteld, „ontstaat [het recht op aftrek] overeenkomstig artikel 167 juncto artikel 63 van de btw-richtlijn normaliter op het tijdstip van verwerving van een goed, uitgaande van het *voorgenomen* gebruik ervan. [...] In de regel dient de belastingplichtige het aangeschafte goed te gebruiken voor belaste handelingen. De herzieningsregels hebben volgens de rechtspraak tot doel de precisie van de aftrek te vergroten doordat na het tijdstip van verwerving van een goed wordt gecontroleerd in hoeverre de belastingplichtige dit goed ook *daadwerkelijk* gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven”(15).

44. In de onderhavige zaak en volgens de verwijzingsbeslissing is het recht op aftrek ontstaan bij het verschuldigd worden van de overeenkomstige voorbelasting, op basis van het aangegeven voornemen van Stichting Schoonzicht (in 2013). Naar mijn mening is de omvang van het recht op aftrek voor de vier verhuurde appartementen echter tot nul gereduceerd als gevolg van de wijziging in het gebruik, waardoor de handeling door Stichting Schoonzicht is gewijzigd van een voorgenomen belaste handeling in een eigenlijke niet-belaste handeling *voorafgaand aan de eerste ingebruikneming* van de goederen.

45. Zoals hierboven is opgemerkt, bestaat het specifieke karakter van de herzieningsregeling voor investeringsgoederen op grond van artikel 187 van de btw-richtlijn in de mogelijkheid om de herziening van de aftrek over een periode van meerdere jaren te spreiden.

46. Deze regeling berust op het uitgangspunt dat „de waarschijnlijkheid van [...] wijzigingen [in het gebruik] [...] bijzonder groot [is] bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen”(16).

47. Zoals de Zweedse regering en de Commissie stellen, heeft dit uitgangspunt in beginsel

betrekking op veranderingen in het gebruik gedurende de periode waarin de investeringsgoederen worden gebruikt. Het is echter een heel andere zaak om die logica uit te breiden tot de periode *voorafgaand* aan dat gebruik of, meer in het bijzonder, tot de periode die begint met de aangifte van het voorgenomen gebruik en eindigt met het eerste belastingtijdvak dat het begin van het werkelijke gebruik aangeeft.

48. Het is juist dat de verplichting tot herziening volgens artikel 12, lid 2, van de uitvoeringsbeschikking betrekking heeft op het eerste belastingtijdvak waarin het *gebruik* van de goederen *is begonnen*, en in dat verband moet worden erkend dat het begin van het gebruik deel uitmaakt van het gebruik zelf. Men zou dus kunnen zeggen dat het moment van eerste ingebruikneming binnen de werkingssfeer van artikel 187 van de btw-richtlijn valt. Het lijkt echter redelijk – en vrij logisch – om de vraag of het eerder aangegeven *voorgenomen* gebruik overeenkomt met het *werkelijke* gebruik te beoordelen op het moment waarop dat werkelijke gebruik voor het eerst plaatsvindt, omdat (bij gebreke van een correctie op initiatief van die ondernemer waar dat mogelijk is) de beoordeling in een eerder stadium lastig zou zijn, als dat überhaupt al mogelijk is.

49. Deze conclusie wordt ondersteund door de noodzaak om de naleving van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen, in beide aspecten, volgens de gangbare betekenis.

50. In de eerste plaats, ingevolge één aspect van dat beginsel, dient de ondernemer te worden bevrijd van de btw-last „voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn”(17). Omgekeerd ben ik van mening dat, als blijkt dat de ondernemer de goederen voor een *niet-belaste* handeling gaat gebruiken, in tegenstelling tot het eerder opgegeven voornemen, dit betekent dat op het moment dat de goederen in gebruik worden genomen, de voorheen bestaande reden die rechtvaardigde dat de ondernemer van de btw-last werd bevrijd, eenvoudigweg is verdwenen.

51. Bij toepassing van het bovenstaande op de onderhavige zaak blijkt dat het recht op aftrek is ontstaan op het moment dat Stichting Schoonzicht de voorbelasting verschuldigd werd en het voorgenomen gebruik van die goederen belastbaar werd verklaard. Toen dit voornemen echter veranderde, wat leidde tot een van belasting vrijgestelde handeling, was er geen reden meer om die ondernemer van de afgetrokken belasting vrij te stellen. De reden voor de aftrek is bij (of zelfs vóór(18)) het begin van het werkelijke gebruik opgehouden te bestaan.

52. Volgens het tweede aspect van het beginsel van fiscale neutraliteit staat dit beginsel daarnaast „eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de btw-heffing verschillend worden behandeld”(19). Dit aspect van het beginsel van fiscale neutraliteit „verzet [zich ertegen] dat soortgelijke goederen [...], die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld”.(20)

53. Wat de onderhavige zaak betreft ben ik van mening dat, indien het standpunt van Stichting Schoonzicht zou worden aanvaard, de daaruit voortvloeiende situatie in strijd zou zijn met het bovengenoemde tweede aspect van het beginsel van fiscale neutraliteit.

54. Zoals de verwijzende rechter heeft overwogen en door de Nederlandse en de Zweedse regering en de Commissie is aangevoerd, zou een dergelijke uitkomst immers een ongerechtvaardigd financieel voordeel opleveren voor een ondernemer die aangeeft dat de betrokken investeringsgoederen voor belastbare doeleinden zullen worden gebruikt, zodat die ondernemer de met de oorspronkelijke aftrek overeenkomende middelen ter beschikking zou houden, ook al zou noch het eerste werkelijke gebruik, noch het daaropvolgende gebruik gedurende de herzieningsperiode die ondernemer recht geven op een dergelijke aftrek. Met andere woorden, als de analyse wordt vastgesteld op het moment van het aangegeven

voornemen, ongeacht het eerste werkelijke gebruik, zou de lidstaat in feite een dergelijke ondernemer financieren, die de bedragen slechts in evenredige delen over de toepasselijke herzieningsperiode van meerdere jaren zou hoeven terug te betalen.(21)

55. Omgekeerd zou een ondernemer die precies hetzelfde niet-belastbare gebruik van soortgelijke investeringsgoederen maakt, een dergelijk financieel voordeel niet verkrijgen indien hij of zij zich ab initio onthoudt van enige aftrek op grond van zijn of haar ab initio voornemen om de investeringsgoederen voor niet-belastbare doeleinden te gebruiken.

56. Het eerste werkelijke gebruik van de investeringsgoederen is in het geval van deze beide hypothetische ondernemers hetzelfde, maar de manier waarop zij wat de btw-aftrek betreft zouden worden behandeld, zou zeer verschillend zijn vanwege het verschil tussen de aangegeven (en vermoedelijk bonafide) voornemens met betrekking tot het gebruik van de betrokken goederen. In alle andere opzichten zijn hun situaties dezelfde.

57. Ik ben van mening dat de behandeling van de btw-aftrek in beide gevallen ook gelijk moet zijn.

58. Uit artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting volgt dat de Nederlandse wetgeving tot doel heeft het hierboven geschetste ongewenste resultaat op te heffen door te eisen dat de omvang van het recht op aftrek in overeenstemming wordt gebracht met de situatie zoals die bestaat aan het begin van het eerste werkelijke gebruik (waarna de herzieningsregeling voor investeringsgoederen in werking treedt). Daarmee draagt deze wetgeving naar mijn mening bij aan het behoud van beide aspecten van de fiscale neutraliteit zoals hiervoor uiteengezet. Dat lijkt a fortiori het geval te zijn nu de wetgeving in beide richtingen werkt: niet alleen „ten nadele” van een ondernemer wiens bedoeling verandert van belastbaar naar niet-belastbaar gebruik, maar ook ten voordele van een ondernemer wiens bedoeling verandert van niet-belastbaar naar belastbaar gebruik.

59. Om deze redenen ben ik van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie niet valt onder (en dus niet onverenigbaar is met) de artikelen 187 en volgende van de btw-richtlijn.

60. Deze conclusie wordt niet weerlegd door de beschikking van het Hof in de zaak Gmina Międzyzdroje, waarin het Hof oordeelde dat artikel 187 van de btw-richtlijn van toepassing is „op gevallen van herziening van de aftrek [...] waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat wel recht op aftrek geeft”(22). Het Hof voegde hieraan toe dat artikel 187 van de btw-richtlijn „zich daarentegen [verzet] tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer [...] op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn”(23).

61. De feiten van die zaak, zoals nader beschreven in de beschikking(24), maken duidelijk dat die overwegingen waren gedaan in een context waarin de betrokken goederen reeds in gebruik waren genomen. Pas toen vond de verandering in het gebruik (of in het voornemen van dat gebruik) plaats. Dat is echter een groot verschil ten opzichte van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie. Ik ben dan ook van mening dat artikel 187 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op het onderhavige geval.

62. De volgende vraag is of de onderhavige situatie onder artikel 184 en volgende van deze richtlijn valt.

63. Ik denk van wel.

64. In de zaak SEB bankas heeft het Hof de algemene herzieningsregeling uit de btw-richtlijn vrij ruim uitgelegd. Het heeft geoordeeld dat de bewoordingen van artikel 184 „a priori geen enkel denkbaar geval van een ten onrechte toegepaste aftrek uit[sluiten]”(25). Het heeft deze bepaling aldus uitgelegd dat zij van toepassing is op een situatie „waarin een aftrek is toegepast hoewel geen recht op aftrek bestond”, omdat dat geval valt „onder de eerste situatie waarvan sprake is in artikel 184 van de btw-richtlijn, namelijk de situatie waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”(26).

65. In het onderhavige geval gaat het duidelijk om een „geval van een ten onrechte toegepaste aftrek” in de zin zoals door het Hof in de zaak SEB bankas uiteengezet. Het klopt dat die zaak betrekking had op een situatie waarin een aftrek werd toegepast hoewel er ab initio geen recht op aftrek bestond. In het onderhavige geval ontstond het recht op aftrek wel, maar is dat recht vervolgens om de hierboven uiteengezette redenen voor de vier appartementen vervallen. Zodra echter wordt aanvaard dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn van toepassing zijn op situaties waarin het noodzakelijk is een ten onrechte toegepaste aftrek te corrigeren, zoals het Hof heeft gedaan in de zaak SEB bankas, moet dezelfde conclusie ook gelden voor situaties waarin een eerder bestaand recht op aftrek feitelijk tot nul wordt gereduceerd voordat de betrokken goederen voor het eerst in gebruik worden genomen.

66. Ik ben van mening dat de situaties in de zaak SEB bankas en in het onderhavige geval twee varianten van hetzelfde probleem vormen: namelijk hoe een aftrek kan worden gecorrigeerd wanneer die aftrek nooit (SEB bankas), of niet meer (in casu) had mogen worden toegepast. Daarom ben ik van mening dat de door het Hof in de zaak SEB bankas gekozen oplossing in het onderhavige geval moet worden toegepast om te concluderen dat de betrokken situatie onder de algemene herzieningsregeling van de aftrek van de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn valt en daarmee in overeenstemming is.

67. Om de hierboven uiteengezette redenen concludeer ik dat het in de nationale wetgeving opgenomen vereiste van volledige herziening bij eerste ingebruikneming niet onder de artikelen 187 en volgende van de btw-richtlijn valt, maar onder de artikelen 184 tot en met 186 van deze richtlijn, en daarmee in overeenstemming is.

C. Tweede prejudiciële vraag

68. Aangezien ik van mening ben dat de relevante bepalingen van de btw-richtlijn niet in strijd zijn met de betrokken nationale herzieningsregeling, hoeft de tweede vraag van de verwijzende rechter niet te worden beantwoord.

V. Conclusie

69. In het licht van de bovenstaande overwegingen geef ik het Hof in overweging om de vraag van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„Een nationale herzieningsregeling voor investeringsgoederen die bepaalt dat in het jaar van ingebruikneming van de goederen het totale bedrag van de oorspronkelijk toegepaste aftrek in één keer wordt aangepast indien bij de ingebruikneming die oorspronkelijk toegepaste aftrek blijkt af te wijken van de aftrek die de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen op basis van het werkelijke gebruik van het investeringsgoed, valt niet onder de artikelen 187 en volgende van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, maar onder de artikelen 184 tot en met 186 van deze richtlijn. Deze bepalingen verzetten zich niet tegen een dergelijke nationale herzieningsregeling.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2006, L 347, blz. 1, als gewijzigd.

3 Zie bijvoorbeeld arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.* (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 30 september 2010, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4 Arrest van 3 oktober 2019, *Altic* (C?329/18, EU:C:2019:831, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arresten van 18 oktober 2012, *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:644, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 17 oktober 2018, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 Arrest van 15 december 2005, *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 57). Zie ook beschikking van 5 juni 2014, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

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

7 Ibid.

8 Arresten van 16 juni 2016, *Mateusiak* (C?229/15, EU:C:2016:454, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 16 juni 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C?186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

9 Het Hof oordeelde dan ook dat „[d]e bepalingen van deze artikelen 184 en 185 [...] dus een verplichting [bevatten] tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek, [maar] niet [preciseren] hoe deze herziening moet plaatsvinden”, behalve wat betreft investeringsgoederen. Arrest van 11 april 2018, *SEB bankas* (C?532/16, EU:C:2018:228, punt 26).

10 Het begrip investeringsgoederen moet door de lidstaten worden gedefinieerd. Zie artikel 189, onder a), van de btw-richtlijn. Ingevolge artikel 190 van de btw-richtlijn „[kunnen de lidstaten] voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 [...] diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen”.

11 Cursivering van mij.

12 Zie in die zin beschikking van 5 juni 2014, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, punten 24 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 Arrest van 22 maart 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punt 45).

14 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie echter de specifieke situaties die aan de orde kwamen in, bijvoorbeeld, de arresten van 8 juni 2000, Schloßstraße (C?396/98, EU:C:2000:303, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak), 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punt 41), of 28 februari 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 42). In dat laatste arrest verklaarde het Hof dat „een belastingplichtige het recht op aftrek behoudt, zodra dit recht eenmaal is ontstaan, ook al heeft deze belastingplichtige, wegens omstandigheden buiten zijn wil, de goederen of diensten die oorspronkelijk tot aftrek hebben geleid, niet kunnen gebruiken voor belaste handelingen”.

15 Conclusie in de zaak Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, punten 27 en 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 Arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 25), betreffende de overeenkomstige bepaling – artikel 20 – van de Zesde richtlijn.

17 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat de vier betrokken appartementen vanaf augustus 2014 werden verhuurd. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, kan ik mij moeilijk voorstellen dat het al dan niet belastbare karakter van de handeling pas op de eerste dag van de verhuur (dat wil zeggen het werkelijke gebruik) duidelijk was, aangezien ik zou denken dat de noodzakelijke contracten (die de aard van de handeling blootleggen) hoogstwaarschijnlijk al tevoren waren opgesteld.

19 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Zie bijvoorbeeld arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Ik wil heel duidelijk benadrukken dat er in dit geval geen bewijs of zelfs maar een aanwijzing is voor enige onregelmatigheid. In het algemeen en los van de feiten van het onderhavige geval kan men echter niet voorbijgaan aan de neiging tot misbruik die zou kunnen ontstaan door de mogelijkheid om het bedrag dat overeenkomt met de onterechte aftrek in termijnen terug te betalen na een aangifte van een (fictief) voornemen.

22 Beschikking van 5 juni 2014 (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 23). In die zaak ging het om wetgeving die, zoals in het onderhavige geval, voorzag in een herzieningsperiode van tien jaar voor onroerende investeringsgoederen, die liep vanaf het moment dat de goederen voor het eerst werden gebruikt. Gmina Międzyzdroje betaalde btw over goederen en diensten die werden geleverd in het kader van werkzaamheden aan een sporthal waarvan zij eigenaar was. In de loop van die werkzaamheden vatte zij het idee op het beheer van dat eigendom te wijzigen en het te verhuren aan een handelsrechtelijke vennootschap. Vervolgens heeft zij getracht de betaalde btw in één keer af te trekken, aangezien het gebruik van de betrokken sporthal was veranderd van niet-

belastbaar in belastbaar. Dit werd geweigerd door de belastingautoriteiten, die van mening waren dat de situatie werd beheerst door de regeling ter uitvoering van artikel 187 van de btw-richtlijn.

23 Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 27).

24 Zie de uiteenzetting van de feiten in de beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punten 10 en 12, met name punt 12 in fine, volgens hetwelk „een tiende van dat bedrag [aan voorbelasting] niet kon worden herzien omdat de sporthal in 2010 was gebruikt voor activiteiten die geen recht op aftrek verlenen”).

25 Arrest van 11 april 2018, SEB Bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punt 33).

26 Arrest van 11 april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punt 34).