

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

28 februari 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Btw-richtlijn – Vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen – Keuzerecht voor de belastingplichtigen – Tenuitvoerlegging door de lidstaten – Aftrek van de voorbelasting – Gebruik voor de belaste handelingen van de belastingplichtige – Herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek – Ontoelaatbaarheid”

In zaak C-672/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 16 december 2016, ingekomen bij het Hof op 29 december 2016, in de procedure

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en E. Jarašinas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, vertegenwoordigd door S. Neto, advogada, en J. Magalhães Ramalho, advogado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R. Campos Laires als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Clotuche-Duvieusart en B. Rechenas als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 137, 167, 168, 184, 185 en 187 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dat verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (hierna: „Imofloresmira”) en Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douaneautoriteit, Portugal) over de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Imofloresmira heeft toegepast bij de uitoefening van haar activiteit bestaande in de aankoop, verkoop, verhuur en het beheer van onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 18, onder hoofdstuk 1, met als opschrift „Levering van goederen”, van titel IV, „Belastbare handelingen”, van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw;

[...]”

4 Artikel 27, onder hoofdstuk 3, met als opschrift „Diensten”, van diezelfde titel IV van deze richtlijn luidt:

„Ter voorkoming van verstoring van de mededinging kunnen de lidstaten, na raadpleging van het btw-comité, met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek van de btw zou hebben.”

5 Overeenkomstig artikel 135, lid 1, onder I), onder hoofdstuk 3, met als opschrift „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”, van titel IX, „Vrijstellingen”, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „de verhuur en verpachting van onroerende goederen”.

6 Op grond van artikel 137, lid 1, onder datzelfde hoofdstuk van die richtlijn kunnen de lidstaten aan hun belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing te kiezen ter zake van bepaalde handelingen, waaronder de handelingen bedoeld in artikel 135, lid 1, onder I), van die richtlijn. Artikel 137, lid 2, van diezelfde richtlijn preciseert dat de lidstaten de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vaststellen en de omvang van dit keuzerecht kunnen beperken.

7 Artikel 167, onder hoofdstuk 1, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op

af trek”, van titel X, „Aftrek”, bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

8 Artikel 168, onder datzelfde hoofdstuk van die richtlijn, bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

[...]

9 Artikel 176 van deze richtlijn, onder hoofdstuk 3, met als opschrift „Beperkingen van het recht op aftrek”, van die titel X bepaalt:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

[...]

10 Artikel 184 van de btw-richtlijn, onder hoofdstuk 5, met als opschrift „Herziening van de aftrek”, van diezelfde titel 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”.

11 Artikel 185, lid 1, onder dat hoofdstuk 5 van die richtlijn, luidt:

„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.”

12 Artikel 187, onder datzelfde hoofdstuk van die richtlijn, luidt:

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

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

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

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

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

Portugees recht

13 Artikel 12, met als opschrift „Afstand van de vrijstelling”, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek; hierna: „CIVA”) bepaalt in de leden 4, 6 en 7:

„4 – Belastingplichtigen die onroerende goederen of delen daarvan verhuren aan andere belastingplichtigen die deze goederen geheel of voornamelijk gebruiken voor activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat, kunnen afstand doen van de vrijstelling van artikel 9, punt 29.

[...]

6 – De nadere regels en de voorwaarden betreffende de in de leden 4 en 5 bedoelde afstand van de vrijstelling worden in een bijzondere wet bepaald.

7 – Het recht op aftrek van de belasting wordt in die gevallen geregeld door de voorschriften van de artikelen 19 en volgende, onder voorbehoud van de bepalingen van eventuele bijzondere regelingen.”

14 Artikel 24 CIVA, met als opschrift „Herziening van de aftrek voor onroerendgoedbezit”, bepaalt in de leden 2, 3, 5 en 6:

„2 – Er wordt tevens een jaarlijkse herziening toegepast voor de aftrek voor investeringskosten in onroerend goed indien er een positief of negatief verschil van vijf procentpunten of meer bestaat tussen het in het vorige artikel bedoelde eindpercentage, dat van toepassing is in het jaar van ingebruikneming van het goed en elk van de volgende 19 kalenderjaren, en het eindpercentage dat is bepaald in het jaar van aankoop of voltooiing van de werkzaamheden.

3 – Voor de herziening van de aftrek voor onroerendgoedbezit, waarvan sprake in de vorige leden, wordt de volgende berekeningsmethode gevolgd:

- a) op het einde van het jaar van eerste ingebruikname of bewoning van het goed en in de loop van elk van de 4 of 19 volgende kalenderjaren, wordt het bedrag van de aftrek die zou gelden indien de onroerende goederen zouden zijn aangekocht of afgewerkt in de loop van het betrokken jaar, berekend op basis van het eindpercentage van datzelfde jaar;
- b) het aldus verkregen bedrag wordt afgetrokken van de aftrek die is toegepast in de loop van het jaar waarin het goed is aangekocht of van het totale bedrag van de aftrekken die zijn toegepast tot het jaar waarin de werkzaamheden in het onroerend goed zijn voltooid;
- c) het positieve of negatieve verschil moet worden gedeeld door 5 of 20, naargelang het geval, waarbij het aldus verkregen resultaat overeenstemt met het te betalen bedrag of met de in het betrokken jaar toe te passen bijkomende aftrek.

[...]

5 – Wanneer onroerend goed gedurende de herzieningsperiode wordt overgedragen, vindt de herziening in één keer plaats voor de nog niet verstreken periode, ervan uitgaande dat het goed voor een volledig belastbare activiteit bestemd is in het jaar waarin de overdracht plaatsvindt en in de resterende jaren tot het einde van de herzieningsperiode. Wanneer de overdracht echter van

belasting is vrijgesteld krachtens artikel 9, punten 30 of 32, wordt het goed geacht te worden bestemd voor een niet-belaste activiteit en zal in het eerste geval de desbetreffende herziening moeten worden toegepast.

6 – De in het vorige lid bedoelde herziening is eveneens van toepassing, ervan uitgaande dat het goed bestemd is voor een niet-belaste activiteit, in het geval van onroerend goed waarvoor aanvankelijk volledige of gedeeltelijke aftrek is toegestaan van de belasting over de bouw, aankoop of andere ermee verband houdende investeringskosten, wanneer:

- a) de belastingplichtige, wegens verandering van de uitgeoefende activiteit of krachtens de wet, uitsluitend vrijgestelde activiteiten uitoefent waarvoor geen recht op aftrek ontstaat;
- b) de belastingplichtige uitsluitend vrijgestelde activiteiten uitoefent waarvoor geen recht op aftrek ontstaat krachtens artikel 12, lid 3, of artikel 55, leden 3 en 4;
- c) het onroerend goed met vrijstelling van btw wordt verhuurd overeenkomstig artikel 9, punt 29.”

15 Artikel 26 CIVA, met als opschrift „Herziening van de aftrek voor onroerend goed dat niet voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt”, bepaalt in lid 1:

„Wanneer onroerend goed waarvoor gedurende een of meer volledige kalenderjaren na aanvang van de periode van 19 jaar bedoeld in artikel 24, lid 2, belasting is afgetrokken, niet voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, wordt een jaarlijkse herziening van 1/20 van de toegepaste aftrek toegepast, die moet blijken uit de aangifte voor het laatste tijdvak van het jaar waarop zij betrekking heeft.”

16 De nadere regels en voorwaarden betreffende het in artikel 12 CIVA bedoelde recht om te kiezen voor belastingheffing zijn opgenomen in wetsbesluit nr. 241/86 (*Diário da República*, 1e serie, nr. 190 van 20 augustus 1986), zoals gewijzigd bij wetsbesluit nr. 21/2007 (*Diário da República*, 1e serie, nr. 20 van 29 januari 2007) (hierna: „regeling inzake de afstand van de vrijstelling”).

17 Artikel 10 van deze regeling, met als opschrift „Herziening van de afgetrokken belasting”, in de versie die op het hoofdeding van toepassing is, bepaalt:

„1 – Onverminderd het bepaalde in artikel 25, lid 1, [CIVA] dient de belastingplichtige die onroerend goed gebruikt waarvoor hij recht heeft op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de aankoop, overeenkomstig artikel 24, lid 5, [CIVA] de toegepaste aftrek in één keer te herzien, ervan uitgaande dat het goed is bestemd voor een niet-belaste activiteit, wanneer:

- a) het onroerend goed is bestemd voor andere doeleinden dan de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit;
- b) het onroerend goed weliswaar niet bestemd is voor andere doeleinden dan de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit, maar niet daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt gedurende meer dan twee opeenvolgende jaren.”

18 Artikel 25, lid 1, CIVA, waarvan sprake in artikel 10 van de in het vorige punt bedoelde regeling inzake de afstand van de vrijstelling, stemt overeen met artikel 26, lid 1, CIVA, in de versie die gold ten tijde van het hoofdeding, zoals aangehaald in punt 15 van het onderhavige arrest.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 19 De vennootschap Imofloresmira heeft als maatschappelijk doel de aankoop, verkoop, verhuur en het beheer van onroerend goed dat bestemd is als woning, handelsruimte en voor gemengd gebruik; het onroerend goed is eigendom van deze vennootschap of van een derde.
- 20 Naar aanleiding van belastingcontroles die zijn uitgevoerd in 2015 en 2016, heeft de belasting- en douaneautoriteit vastgesteld dat bepaalde delen van twee gebouwen waarvan Imofloresmira eigenaar is en waarvoor zij had gekozen voor belastingheffing, gedurende meer dan twee jaar ongebruikt waren gebleven en dat Imofloresmira desondanks de afgetrokken belasting niet had herzien overeenkomstig artikel 26, lid 1, CIVA en artikel 10, lid 1, onder b), van de regeling inzake de afstand van de vrijstelling.
- 21 Op basis daarvan heeft de belasting- en douaneautoriteit zich op het standpunt gesteld dat de vennootschap voor de ongebruikte delen van de gebouwen waarvan zij eigenaar is, de afgetrokken belasting naargelang het geval jaarlijks of definitief had moeten herzien, en Imofloresmira gemeld dat bij ontstentenis van die herziening een correctie voor de ontbrekende belasting voor in totaal 1 375 954,71 EUR voor de belastingjaren 2011, 2012 en 2013 noodzakelijk was. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt ook dat de correcties voor belastingjaar 2013 repercussies hebben gehad op de in 2014 afgetrokken belasting.
- 22 Imofloresmira, die het oneens was met de beslissing van de belasting- en douaneautoriteit om deze correcties toe te passen, heeft zich gewend tot de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal], met het verzoek de naheffingsaanslagen in de btw nietig te verklaren.
- 23 De verwijzende rechter merkt op dat Imofloresmira voortdurend reclame heeft gemaakt teneinde de beschikbare ruimte binnen deze gebouwen te kunnen verhuren.
- 24 Hij preciseert met name dat Imofloresmira daartoe van 2011 tot 2013 mandaatovereenkomsten met vastgoedkantoren heeft gesloten en op hun aanraden diverse marketing- en reclameactiviteiten op touw heeft gezet, waaronder het opstellen van een hand-out en een mailing list, alsook het maken van een website, het opstellen en verspreiden van persberichten op grote schaal en het plaatsen van reclameborden op de betrokken gebouwen. Voorts heeft Imofloresmira – aldus de verwijzende rechter – haar aanbod aangepast door ruimte beschikbaar te stellen tegen een meer competitieve huurprijs en door de mogelijkheid te bieden om te onderhandelen over een instapperiode zonder dat de huurders huur hoeven te betalen.
- 25 Volgens de verwijzende rechter blijken de kosten van de reclameactiviteiten met betrekking tot de gebouwen waarvan Imofloresmira eigenaar is, uit de balansen van 2011 tot 2013.
- 26 Imofloresmira voert voor de verwijzende rechter aan dat de in punt 21 van het onderhavige arrest bedoelde correcties onwettig zijn omdat de door de belasting- en douaneautoriteit voorgestane uitlegging van de op het hoofdgeding van toepassing zijnde nationale wetgeving in strijd is met het Unierecht, inzonderheid de btw-richtlijn, alsmede met artikel 26, lid 1, CIVA en artikel 10, lid 1, van de regeling inzake de afstand van de vrijstelling.
- 27 Aangezien de verwijzende rechter twijfels heeft over de verenigbaarheid met het Unierecht van de op het hoofdgeding van toepassing zijnde nationale wetgeving, inzonderheid artikel 26, lid 1, CIVA en artikel 10, lid 1, van de regeling inzake de afstand van de vrijstelling, zoals uitgelegd door de belasting- en douaneautoriteit, acht hij uitlegging van de artikelen 137, 167, 168, 184, 185

en 187 van de btw-richtlijn noodzakelijk.

28 Daarom heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het in omstandigheden waarin onroerend goed, ook al is het niet gebruikt gedurende ten minste twee jaar, zich op de markt bevindt, dat wil zeggen beschikbaar is op de markt voor verhuur of voor gebruik als ‚office center‘, waarbij vaststaat dat de eigenaar het voornemen heeft het goed te verhuren met toepassing van btw en al het nodige doet om dat voornemen te verwezenlijken, verenigbaar met de artikelen 167, 168, 184, 185 en 187 van [de btw-richtlijn] wanneer die situatie wordt aangemerkt als onroerend goed dat ‚niet voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt‘ en/of ‚niet daadwerkelijk voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt‘ in de zin van artikel 26, lid 1, [CIVA] respectievelijk artikel 10, lid 1, onder b), van de regels voor afstand van de btw-vrijstelling bij onroerendgoedtransacties, goedgekeurd bij wetsbesluit nr. 21/2007, in hun eerdere versies, met als gevolg dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet worden herzien voor zover een hoger bedrag in aftrek is gebracht dan waartoe de belastingplichtige gerechtigd was?

2) Moeten, bij een bevestigend antwoord, de artikelen 137, 167, 168, 184, 185 en 187 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat mag worden verlangd dat de belasting in één keer wordt herzien voor het volledige tijdvak dat nog niet is verstreken, zoals bepaald in de Portugese wettelijke regeling, te weten artikel 10, lid 1, onder b) en c), van de regeling inzake de afstand van de btw-vrijstelling bij onroerendgoedtransacties, in gevallen waarin het onroerend goed niet is gebruikt gedurende meer dan twee jaar, maar nog steeds op de markt is om te worden verhuurd (met de mogelijkheid om te kiezen voor belastingheffing) en/of voor de verrichting van (belaste) diensten, waarbij het de bedoeling is dat het goed in volgende jaren wordt gebruikt voor belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat?

3) Moeten de artikelen 137, 167, 168 en 184 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat daarmee verenigbaar zijn de gezamenlijke bepalingen van artikel 2, lid 2, onder c), en artikel 10, lid 1, onder b), van de regeling inzake de afstand van de btw-vrijstelling bij onroerendgoedtransacties, op grond waarvan een belastingplichtige het recht wordt ontzegd om te kiezen voor belastingheffing bij het sluiten van nieuwe verhuurovereenkomsten na de btw in één keer te hebben herzien en waardoor afbreuk wordt gedaan aan de aansluitende aftrekregeling gedurende het herzieningstijdvak?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

29 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, 184, 185 en 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke de oorspronkelijk afgetrokken btw moet worden herzien op grond dat een onroerend goed, waarvoor het keuzerecht voor belastingheffing is uitgeoefend, wordt geacht niet langer door de belastingplichtige te worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen, wanneer dit onroerend goed gedurende meer dan twee jaar ongebruikt is gebleven, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige gedurende die periode heeft geprobeerd het te verhuren.

30 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens de logica van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium.

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 geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

31 De belastingheffing op verpachting en verhuur is een bevoegdheid die de Uniewetgever de lidstaten heeft gegeven in afwijking van de algemene regel van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn, krachtens welke handelingen ter zake van verpachting en verhuur in beginsel zijn vrijgesteld van btw. Het recht op aftrek van deze belasting bestaat dus niet automatisch, maar enkel indien de lidstaten gebruik hebben gemaakt van de in artikel 137, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bedoelde bevoegdheid en mits de belastingplichtigen het hun verleende keuzerecht uitoefenen (arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Vast staat dat de Portugese Republiek van deze bevoegdheid gebruik heeft gemaakt. Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Imofloresmira, op het ogenblik waarop huurcontracten voor de betrokken onroerende goederen werden gesloten – dit is vóór de litigieuze periode waarin deze goederen ongebruikt zijn gebleven – heeft gekozen voor belastingheffing over de verhuur van deze goederen.

33 Uit de bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn blijkt bovendien dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet gebruiken (arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 52).

34 In casu wordt niet betwist dat Imofloresmira een belastingplichtige is. Daarentegen heeft de belasting- en douaneautoriteit deze vennootschap verplicht tot herziening van de btw-aftrek op grond dat de betrokken onroerende goederen sinds meer dan twee jaar niet meer werden gebruikt en daardoor werden beschouwd als niet langer gebruikt voor haar eigen belaste handelingen, terwijl vaststaat dat deze vennootschap gedurende die periode steeds het voornemen heeft gehad om deze goederen te verhuren onder de regeling van belastingheffing en daartoe al het nodige heeft gedaan.

35 Overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Daarom is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt (zie in die zin arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 8, en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 38).

36 Wanneer de belastingdienst een onderneming op basis van de door haar verstrekte gegevens eenmaal als belastingplichtige heeft erkend, kan deze hoedanigheid in beginsel haar naderhand niet meer met terugwerkende kracht worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan (zie in die zin arrest van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 21), behalve in geval van fraude of misbruik.

37 Volgens vaste rechtspraak maakt het in de artikelen 167 tot en met 172 van de btw-richtlijn neergelegde recht op aftrek integrerend deel uit van het btw-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane 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 zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 15 december 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Tevens zij eraan herinnerd dat de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van de aftrekregeling afhankelijk is van de vraag of de goederen of diensten zijn afgenomen door een belastingplichtige die als zodanig handelt. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn oorspronkelijk mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes, maar is niet van invloed op het ontstaan van het recht op aftrek (zie in die zin arrest van 11 juli 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 15).

40 Hieruit volgt dat het recht op aftrek in beginsel verworven blijft ook al gebruikt de belastingplichtige naderhand, wegens omstandigheden buiten zijn wil, deze goederen en diensten die tot aftrek hebben geleid, niet voor belaste handelingen (zie in die zin arresten van 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20, en 15 januari 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, punten 19 en 20).

41 In casu heeft, volgens de door de belasting- en douaneautoriteit voorgestane uitlegging, het feit dat een onroerend goed gedurende een bepaalde periode ongebruikt is, tot gevolg dat dit goed niet langer voor bedrijfsdoeleinden is bestemd, waardoor de belastingplichtige verplicht is tot herziening van de afgetrokken belasting, ook al is aangetoond dat hij nog steeds voornemens is een belaste activiteit uit te oefenen.

42 Uit de in de punten 39 en 40 van dit arrest aangehaalde rechtspraak volgt evenwel 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.

43 Een andere uitlegging van de btw-richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten kunnen leiden tot ongerechtvaardigde verschillen tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden (arrest van 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 22).

44 Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich derhalve tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan – op het vlak van de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten in onroerend goed – ongerechtvaardigde verschillen tussen ondernemingen met hetzelfde profiel en dezelfde activiteit ontstaan doordat de definitieve aanvaarding van de btw-aftrek afhangt van de resultaten van de economische activiteit van de belastingplichtige.

45 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument van de Portugese regering dat er zich als gevolg van de opzegging van voorheen gesloten huurovereenkomsten „wijzigingen

hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn, zodat de afgetrokken belasting verhoudingsgewijs moet worden herzien.

46 In de eerste plaats is het immers weliswaar zo dat de noodzaak om de afgetrokken belasting te herzien ook kan bestaan in omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C?487/01 en C?7/02, EU:C:2004:263, punt 55), maar deze bepaling kan geen afbreuk doen aan de fundamentele beginselen van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit.

47 Anders dan de Portugese regering stelt, zou, wanneer wordt aangenomen dat het tot bewijs van het bestaan van „wijzigingen” in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn zou volstaan dat een onroerend goed wegens omstandigheden buiten de wil van de eigenaar ervan is blijven leegstaan na opzegging van een huurovereenkomst betreffende dit goed, ook al is aangetoond dat deze eigenaar nog steeds het voornemen heeft om het goed te gebruiken voor een belaste activiteit en daartoe al het nodige heeft gedaan, dit erop neerkomen dat het recht op aftrek wordt beperkt via bepalingen betreffende de herziening.

48 In de tweede plaats biedt artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsmarge op grond waarvan zij de wijze van uitoefening van het keuzerecht kunnen bepalen en dit keuzerecht zelfs kunnen afschaffen (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punten 27-30), maar de lidstaten mogen deze beoordelingsmarge niet gebruiken om inbreuk te maken op de artikelen 167 en 168 van deze richtlijn door een reeds verworven recht op aftrek te herroepen.

49 Een beperking van de btw-aftrek in verband met belaste handelingen na de uitoefening van het keuzerecht zou immers niet de „omvang” van het keuzerecht betreffen dat de lidstaten krachtens artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen beperken, maar de gevolgen van de uitoefening van dit recht (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punt 46).

50 Ten slotte moet worden beklemtoond dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven indien de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer hij heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen waarvoor aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is toegestaan (arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 46).

51 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd, zoals in artikel 131 ervan in herinnering wordt gebracht (arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C?487/01 en C?7/02, EU:C:2004:263, punt 76),

52 Mocht de belastingdienst vaststellen dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan, dan zou hij bijgevolg met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen mogen vorderen (arrest van 3 maart 2005, Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen

167, 168, 184, 185 en 187 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke de oorspronkelijk afgetrokken btw moet worden herzien op grond dat een onroerend goed, waarvoor het keuzerecht voor belastingheffing is uitgeoefend, wordt geacht niet langer door de belastingplichtige te worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen, wanneer dit onroerend goed gedurende meer dan twee jaar ongebruikt is gebleven, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige gedurende die periode heeft geprobeerd het te verhuren.

Tweede en derde vraag

54 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Beperking van de werking van het onderhavige arrest in de tijd

55 De Portugese regering verzoekt het Hof, mocht het oordelen dat het Unierecht zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, om de werking van zijn arrest te beperken in de tijd.

56 Ter ondersteuning van haar verzoek voert deze regering in de eerste plaats aan dat de controle, geval per geval, van alle rechtsbetrekkingen, teneinde uit te maken of de belastingplichtige verhuurders de bedragen van de btw-herzieningen correct hebben berekend en aan de betrokken lidstaat hebben betaald, op zich een opdracht is die een „bovenmaatse” inzet vergt van administratieve en gerechtelijke middelen die niet beschikbaar zijn, en die zou kunnen leiden, mocht zij niet worden uitgevoerd, tot misbruik en een nog grotere derving van belastinginkomsten.

57 De Portugese regering stelt in de tweede plaats dat in een dergelijk geval het verlies van de reeds herziene of ondertussen reeds geïnde belasting aanzienlijk is en op ontoelaatbare wijze het begrotingsevenwicht verstoort.

58 In de derde plaats merkt de Portugese regering op dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling beoogt te waarborgen dat de bedragen aan als voorbelasting aftrekbare btw rechtstreeks en verhoudingsgewijs gerelateerd zijn aan de daadwerkelijk in een later stadium geheven belasting, hetgeen getuigt van de goede trouw van de Portugese Staat en de nationale belastingautoriteiten.

59 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat een beperking in de tijd van de werking van een arrest een uitzonderlijke maatregel vormt die veronderstelt dat er een gevaar bestaat voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte toepasselijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en dat de particulieren en nationale autoriteiten tot een met het Unierecht strijdig gedrag zijn gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de bepalingen van het Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Europese Commissie eventueel heeft bijgedragen (zie met name arrest van 19 december 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Een beperking van het recht op aftrek van de btw ten aanzien van belastingplichtigen vormt een uitzondering op een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, die volgens vaste rechtspraak slechts in uitzonderlijke omstandigheden rechtmatig wordt geacht (zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 67).

61 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaat er geen objectieve, grote onzekerheid over de

strekking van het Unierecht, met name van de bepalingen van de btw-richtlijn inzake de omvang van het recht op aftrek en de rol van dit recht binnen het bij deze richtlijn ingevoerde stelsel (zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punt 68).

62 De Portugese autoriteiten kunnen dus geen objectieve, grote onzekerheid omtrent de strekking van de bepalingen van het Unierecht aanvoeren. Aangezien niet aan dit criterium is voldaan, behoeft niet te worden nagegaan of is voldaan aan het criterium van ernstige economische gevolgen.

63 Uit een en ander volgt dat de werking van het onderhavige arrest niet in de tijd dient te worden beperkt.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167, 168, 184, 185 en 187 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke de oorspronkelijk afgetrokken belasting over de toegevoegde waarde moet worden herzien op grond dat een onroerend goed, waarvoor het keuzerecht voor belastingheffing is uitgeoefend, wordt geacht niet langer door de belastingplichtige te worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen, wanneer dit onroerend goed gedurende meer dan twee jaar ongebruikt is gebleven, ook al is aangetoond dat de belastingplichtige gedurende die periode heeft geprobeerd het te verhuren.

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.