

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

7 juli 2022 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 184 en 185 – Herziening van de aftrek – Belastingplichtige die zijn recht op aftrek niet heeft uitgeoefend vóór het verstrijken van de vervaltermijn – Onmogelijkheid om deze aftrek toe te passen in het kader van de herziening”

In zaak C-194/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 26 maart 2021, ingekomen bij het Hof op 29 maart 2021, in de procedure

### **Staatssecretaris van Financiën**

tegen

**X,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, M. Ilešič en Z. Csehi (rapporteur), rechters, advocaat-generaal: T. Župeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- X, vertegenwoordigd door A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. K. Bulterman, A. M. de Ree en C. S. Schillemans als gemachtigden,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek, en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en V. Uher als gemachtigden,

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

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 184 en 185

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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën (Nederland) en X over de correctie van een verzuim bij de aftrek van de voorbelasting over de verwerving van bouwterreinen.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4 Artikel 135, lid 1, onder k), van deze richtlijn luidt als volgt:

„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”.

5 In artikel 167 van deze richtlijn staat te lezen:

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

6 Artikel 168 van diezelfde richtlijn luidt:

„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;

[...]”

7 Artikel 178 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]”

8 In artikel 179, eerste alinea, van deze richtlijn staat te lezen:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.”

9 Artikel 180 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast.”

10 Artikel 182 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De lidstaten stellen de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast.”

11 Hoofdstuk 5 van de btw-richtlijn, met als opschrift „Herziening van de aftrek”, bevat onder meer de artikelen 184 tot en met 186.

12 Artikel 184 van deze richtlijn bepaalt:

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

13 Artikel 185 van deze richtlijn luidt als volgt:

„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.”

14 Artikel 186 van diezelfde richtlijn luidt:

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

### ***Nederlands recht***

15 Artikel 15 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 (Stb. 1968, 329), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet op de omzetbelasting”), bepaalt:

„1 De [...] belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is

a) de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[...]

een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

[...]

4 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.”

16 Artikel 12 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting van 12 augustus 1968 (Stb. 1968, 423), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt 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.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

17 Vennootschap B heeft aan X tien percelen onbebouwde grond verkocht. Het was de bedoeling dat de percelen zouden worden ontwikkeld voor recreatiedoeleinden door daarop stacaravans met toebehoren te bouwen, die vervolgens met de ondergrond zouden worden verkocht. X en B hadden daartoe op of omstreeks 20 april 2006 een overeenkomst gesloten die inhield dat B voor eigen rekening alle ontwikkelingsactiviteiten zou uitvoeren en dat het nettoverkoopresultaat van de ontwikkelde percelen gelijkelijk tussen partijen zou worden verdeeld.

18 B heeft X de percelen op 20 april 2006 geleverd. Voor deze levering heeft B btw in rekening gebracht aan X, die geen gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek.

19 Vanwege economische omstandigheden is de beoogde ontwikkeling van de percelen niet van de grond gekomen.

20 Op 8 februari 2013 heeft X twee percelen terugverkocht aan B en btw over de verkoopprijs in rekening gebracht. X heeft het bedrag van deze btw noch aangegeven, noch voldaan.

21 Op 26 november 2015 heeft de belastingdienst X een naheffingsaanslag gestuurd met betrekking tot de btw over de prijs die B voor de levering van de twee percelen had betaald, en deze btw geïnd.

22 X heeft tegen deze naheffing beroep ingesteld bij de rechtbank Gelderland (Nederland). Hij heeft hierbij aangevoerd dat de naheffing krachtens artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting moest worden verminderd met het bedrag van de btw die in 2006 over de levering

van die percelen was betaald.

23 Dit beroep werd verworpen, waarna X hoger beroep heeft ingesteld bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Nederland), dat de vorderingen van X heeft toegewezen en het bedrag van de naheffing van 26 november 2015 heeft verlaagd.

24 Deze rechter heeft geoordeeld dat artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting en artikel 184 van de btw-richtlijn de werking van de herzieningsregeling niet beperken tot situaties waarin bij ingebruikneming van goederen het werkelijke gebruik afwijkt van het bij de verwerving ervan voorgenomen gebruik. Hij was van oordeel dat voor het recht op aftrek het werkelijke gebruik bepalend moet zijn, en dat de btw die aan X in rekening was gebracht bij de verwerving van de twee percelen in 2006 en die destijds niet in aftrek was gebracht, dus volledig in aftrek kon worden gebracht bij gelegenheid van de ingebruikneming van die percelen voor belaste doeleinden in 2013.

25 De Staatssecretaris van Financiën (Nederland) heeft tegen dit vonnis cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Hoge Raad der Nederlanden, onder aanvoering dat X de btw over de levering van de percelen in 2006 had moeten aftrekken in het tijdvak waarin deze belasting verschuldigd werd. Volgens de Staatssecretaris van Financiën is de herzieningsregeling van artikel 15, lid 4, van de wet op de omzetbelasting namelijk niet bedoeld om alsnog een recht te verlenen op aftrek van de btw die de ondernemer niet in aftrek heeft gebracht bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan, dat wil zeggen, overeenkomstig artikel 15 van die wet, in het tijdvak waarin de aftrekbare belasting verschuldigd werd of in het tijdvak waarin deze aan hem in rekening is gebracht. De in die bepaling neergelegde herzieningsregeling, gelezen in samenhang met de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, betreft volgens de Staatssecretaris van Financiën alleen de gevallen waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Hij meent dat in casu herziening niet aan de orde is, omdat de bestemming voor belaste doeleinden van de percelen bij aanschaf overeenstemt met het werkelijke gebruik bij de ingebruikneming ervan.

26 De verwijzende rechter heeft twijfels over de wijze waarop de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd.

27 Onder verwijzing naar, met name, het arrest van 11 april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punten 32 en 33), merkt hij op dat de verplichting tot herziening van de oorspronkelijke aftrek in artikel 184 zo ruim mogelijk is gedefinieerd, dusdanig dat geen enkel denkbaar geval van ten onrechte toegepaste aftrek is uitgesloten. De herzieningsregeling heeft volgens de rechtspraak van het Hof tot doel om de precisie van de aftrek te vergroten teneinde de btw-neutraliteit te waarborgen, welke doelstelling volgens de verwijzende rechter een ruime uitlegging van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn toelaat, op grond waarvan de belastingplichtige wordt toegestaan om het verzuim om (een deel van) de btw die hem bij de verwerving van het betrokken goed in rekening is gebracht te herstellen bij de ingebruikneming ervan, ook al is dat na het verstrijken van de in het nationale recht gestelde vervaltermijn voor de oorspronkelijke aftrek.

28 De verwijzende rechter benadrukt dat deze ruime uitlegging, gelet op de relevante bepalingen van Nederlands recht, niet betekent dat het recht op aftrek zonder enige tijdsbeperking kan worden uitgeoefend. De uitoefening van dit recht is immers beperkt tot het tijdstip van aanschaf van het goed of het afnemen van de dienst en het tijdstip van ingebruikneming ervan. Na elk van die tijdstippen geldt de in het nationale recht gestelde vervaltermijn van zes weken en heeft de belastingdienst gedurende een periode van vijf jaar de mogelijkheid om het bedrag van de verschuldigde btw door middel van een naheffingsaanslag te corrigeren.

29 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of een dergelijke ruime uitlegging in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof waarin volgens hem de werkingssfeer van artikel 184 en artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn lijkt te worden beperkt tot gevallen waarin zich na het tijdvak van de oorspronkelijke aftrek een wijziging van omstandigheden heeft voorgedaan. Hij verwijst in dit verband met name naar het arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en het arrest van 27 maart 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punten 26-29 en 43).

30 De verwijzende rechter merkt bovendien op dat een dergelijke uitlegging niet verenigbaar lijkt te zijn met de rechtspraak van het Hof zoals die met name voortvloeit uit het arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 36), en het arrest van 30 april 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punt 59), waarin is geoordeeld dat, ten eerste, op grond van het rechtszekerheidsbeginsel een vervaltermijn niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij de btw-richtlijn ingevoerde regeling, mits daarbij het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht worden genomen, en, ten tweede, de mogelijkheid om het recht op btw-aftrek zonder tijdsbeperking uit te oefenen haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.

31 De verwijzende rechter meent dat het geval waarin de belastingplichtige ten tijde van de aanschaf van een goed heeft nagelaten om zijn recht op btw-aftrek uit te oefenen, in de rechtspraak van het Hof niet uitdrukkelijk is uitgesloten van de herzieningsregeling. Het lijkt hem onevenredig om in een dergelijk geval die belastingplichtige niet toe te staan zijn recht op aftrek uit te oefenen bij de ingebruikneming van het betrokken goed, aangezien noch fraude of misbruik van recht, noch nadelige gevolgen voor de schatkist zijn vastgesteld.

32 Tegen deze achtergrond heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 184 en 185 van btw-richtlijn 2006 aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige die bij de verwerving van een goed of het afnemen van een dienst heeft nagelaten om de aftrek van voorbelasting [...] binnen de geldende nationale vervaltermijn te effectueren overeenkomstig het voorgenomen gebruik voor belaste doeleinden, het recht heeft om in het kader van herziening – bij gelegenheid van de latere eerste ingebruikneming van dat goed of die dienst – die aftrek te effectueren indien het daadwerkelijke gebruik op dat herzieningstijdstip niet anders is dan het voorgenomen gebruik?

2) Is voor de beantwoording van vraag 1 van belang dat het niet effectueren van de initiële aftrek niet verband houdt met fraude of misbruik van recht en geen nadelige gevolgen voor de schatkist zijn vastgesteld?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

33 Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een belastingplichtige die heeft verzuimd om, vóór het verstrijken van de in het nationale recht gestelde vervaltermijn, gebruik te maken van het recht op aftrek van de btw over de aanschaf van een goed of een dienst, de mogelijkheid wordt ontzegd om deze aftrek later in het kader van een herziening toe te passen bij de eerste ingebruikneming van dat goed of die dienst voor belaste doeleinden, ook wanneer er geen misbruik van recht, fraude of derving van belastinginkomsten is vastgesteld.

34 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is dat in beginsel niet kan worden beperkt (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt het recht op btw-aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Uit artikel 63 van deze richtlijn volgt dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht (zie in die zin arrest van 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C-780/20, EU:C:2021:870, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Voorts kan dit recht op aftrek onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn worden toegestaan de aftrek toe te passen, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In dit verband wijst de verwijzende rechter erop dat de wet op de omzetbelasting niet voorziet in de mogelijkheid voor een belastingplichtige om het recht op aftrek uit te oefenen na het verstrijken van de termijn voor het indienen van de aangifte over het tijdvak waarin dit recht is ontstaan.

39 Niettemin volgt volgens de verwijzende rechter uit de algemene regels van fiscaal procesrecht dat de belastingplichtige een dergelijke mogelijkheid kan worden toegekend mits een termijn van zes weken in acht wordt genomen om bezwaar te maken tegen het bedrag dat hij op aangifte heeft voldaan. In dat geval moet de ondernemer een bezwaarschrift indienen binnen zes weken na de voldoening op aangifte, en in geval van een btw-teruggaaf binnen zes weken na dagtekening van de teruggaafbeschikking.

40 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt dat X, na te hebben nagelaten gebruik te maken van zijn recht op aftrek van de btw over de aankoop van de percelen in 2006, niet binnen de gestelde vervaltermijn van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt. X heeft pas in het kader van zijn beroep tegen de naheffingsaanslag van 26 november 2015 verzocht om het recht op aftrek van deze btw te kunnen uitoefenen, dat wil zeggen meer dan negen jaar na de levering van de percelen.

41 Opgemerkt zij, ten eerste, dat de mogelijkheid om het recht op aftrek van de btw zonder

tijdsbeperking uit te oefenen haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 44; 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punt 48, en 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft met het verlies van het recht op btw-aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij de btw-richtlijn ingevoerde regeling, voor zover die termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Ten tweede wordt de in de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn gestelde verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien inderdaad ruim gedefinieerd, daar „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Deze bewoordingen sluiten a priori geen enkel denkbaar geval van een ten onrechte toegepaste aftrek uit en de algemene omvang van deze herzieningsplicht vindt steun in de uitdrukkelijke opsomming van de afwijkingen die de btw-richtlijn toestaat in artikel 185, lid 2, ervan (arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punten 32 en 33).

44 Krachtens artikel 185, lid 1, van deze richtlijn moet een dergelijke herziening met name plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van deze aftrek in aanmerking zijn genomen (arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 32).

45 Het Hof heeft evenwel geoordeeld dat de herzieningsregeling alleen van toepassing is wanneer er sprake is van een recht op aftrek (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punt 37). De artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn kunnen geen recht op aftrek doen ontstaan (zie naar analogie arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punten 11 en 12, en 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, punt 38).

46 Hieruit volgt dat de herzieningsregeling van de btw-richtlijn niet van toepassing is wanneer de belastingplichtige heeft verzuimd het recht op btw-aftrek uit te oefenen en dit recht heeft verloren vanwege het verstrijken van een vervaltermijn.

47 Deze regeling is bijgevolg niet van toepassing in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin de belastingplichtige bij de goederenverwerving die als grondslag voor het recht op btw-aftrek dient, geen gebruik heeft gemaakt van dit recht, maar het wilt uitoefenen bij de eerste ingebruikneming van het verworven goed terwijl de in het nationale recht gestelde termijn voor de uitoefening van dat recht is verstreken. In dit verband is het van weinig belang of het eerste gebruik van dat goed al dan niet verschilt van het ten tijde van de verwerving ervan voorgenomen gebruik.

48 Het beginsel van fiscale neutraliteit doet niet af aan deze conclusie. Het klopt dat het herzieningsmechanisme integreerend deel uitmaakt van de bij de btw-richtlijn ingestelde



aftrekregeling en tot doel heeft om de nauwkeurigheid van de aftrek te vergroten ter waarborging van de fiscale neutraliteit, die een groundbeginsel vormt van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Het beginsel van fiscale neutraliteit is echter geen regel van primair recht, maar een uitleggingsbeginsel dat samen met andere beginselen moet worden toegepast, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel (zie naar analogie arresten van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45, en 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 32).

50 Bijgevolg kan het beginsel van fiscale neutraliteit niet tot gevolg hebben dat een belastingplichtige die geen gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek vóór het verstrijken van een vervaltermijn, en dit recht dus heeft verloren, de mogelijkheid krijgt om dit verzuim te corrigeren.

51 Het ontbreken van fraude, misbruik van recht of schadelijke gevolgen voor de belastinginkomsten van de betrokken lidstaat kan niet rechtvaardigen dat een belastingplichtige een vervaltermijn kan omzeilen. Een dergelijke uitlegging zou in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, zoals in herinnering gebracht in punt 41 van het onderhavige arrest, dat vereist dat de fiscale situatie van de belastingplichtige, gelet op zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende een onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.

52 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat een belastingplichtige die heeft verzuimd om, vóór het verstrijken van de in het nationale recht gestelde vervaltermijn, gebruik te maken van het recht op aftrek van de btw over de aanschaf van een goed of een dienst, de mogelijkheid wordt ontzegd om deze aftrek later in het kader van een herziening toe te passen bij de eerste ingebruikneming van dat goed of die dienst voor belaste doeleinden, ook wanneer er geen misbruik van recht, fraude of derving van belastinginkomsten is vastgesteld.

## **Kosten**

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

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 184 en 185 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010,**

**moeten aldus worden uitgelegd dat:**

**zij er niet aan in de weg staan dat een belastingplichtige die heeft verzuimd om, vóór het verstrijken van de in het nationale recht gestelde vervalttermijn, gebruik te maken van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de aanschaf van een goed of een dienst, de mogelijkheid wordt ontzegd om deze aftrek later in het kader van een herziening toe te passen bij de eerste ingebruikneming van dat goed of die dienst voor belaste doeleinden, ook wanneer er geen misbruik van recht, fraude of derving van belastinginkomsten is vastgesteld.**

Jarukaitis

Ileši?

Csehi

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 7 juli 2022.

De griffier

De president van de Tiende kamer

A. Calot Escobar

I. Jarukaitis

\* Procestaal: Nederlands.