



Datum van inontvangstneming : 07/05/2021

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 19/01427
Datum 26 maart 2021

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 5 februari 2019, nr. 17/01335, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 16/6229) betreffende een aan belanghebbende over het tijdvak 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2013 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting, de daarbij gegeven boetebeschikking en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [C], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door J.J.M. Lamers, heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 20 december 2019 geconcludeerd tot schorsing van het geding en tot het verzoeken om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.¹ De conclusie van de Advocaat-Generaal is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Belanghebbende heeft schriftelijk gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

- 2.1.1 Belanghebbende heeft tien percelen onbebouwde grond (hierna: de percelen) aangekocht van [B] B.V. (hierna: de BV). Op 20 april 2006 heeft de BV de percelen aan hem geleverd. Het was de bedoeling dat de percelen zouden worden ontwikkeld voor recreatiedoeleinden door daarop stacaravans met toebehoren te bouwen. De stacaravans met ondergrond zouden vervolgens worden verkocht. Belanghebbende en de BV hadden daartoe op of omstreeks 20 april 2006 een overeenkomst gesloten die inhield dat de BV voor eigen rekening alle ontwikkelingsactiviteiten uitvoert en dat het netto verkoopresultaat van de ontwikkelde percelen gelijkelijk tussen partijen wordt verdeeld.
- 2.1.2 Ter zake van de hiervoor in 2.1.1 bedoelde levering van de percelen heeft de BV aan belanghebbende omzetbelasting in rekening gebracht. Belanghebbende heeft deze omzetbelasting niet in aftrek gebracht.
- 2.1.3 Vanwege economische omstandigheden is de beoogde ontwikkeling van de percelen niet van de grond gekomen. Op 8 februari 2013 heeft belanghebbende twee van de tien percelen tegen vergoeding aan de BV geleverd (hierna: de twee percelen). Over deze vergoeding heeft belanghebbende de BV omzetbelasting in rekening gebracht. Belanghebbende heeft deze omzetbelasting niet op aangifte voldaan.
- 2.1.4 De hiervoor in 2.1.3 bedoelde omzetbelasting is bij aanslag van 26 november 2015 van belanghebbende nageheven. Belanghebbende heeft tegen deze naheffingsaanslag bezwaar gemaakt. Daarbij heeft hij zich op het standpunt gesteld dat de naheffingsaanslag op grond van artikel 15, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) moet worden verminderd met een evenredig gedeelte van het hiervoor in 2.1.2 bedoelde bedrag aan omzetbelasting. De Inspecteur heeft dit bezwaar verworpen omdat volgens hem de in artikel 15, lid 4, tweede tot en met vierde volzin, van de Wet opgenomen herzieningsregeling niet is bedoeld voor een geval als dit, te weten een geval waarin goederen bij de verwerving waren bestemd voor belast gebruik en bij de ingebruikneming ervan niet anders worden

¹ ECLI:NL:PHR:2019:1366.

aangewend dan voor belast gebruik. De herzieningsregeling strekt volgens de Inspecteur niet ertoe alsnog aftrek te verlenen van de omzetbelasting die de ondernemer niet bij de aangifte over het in artikel 15 van de Wet aangewezen tijdvak in aftrek heeft gebracht.

3. Procesverloop

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of belanghebbende op grond van artikel 15, lid 4, tweede en vierde volzin, van de Wet de omzetbelasting die de BV hem had berekend bij de levering van de twee percelen in 2006 en die hij toen, ondanks de belaste bestemming ervan, niet in aftrek heeft gebracht, in mindering kan brengen op de omzetbelasting die hij verschuldigd is geworden ter zake van de levering van de twee percelen aan de BV in 2013.
- 3.2 Het Hof heeft geoordeeld dat de tekst van artikel 15, lid 4, van de Wet en van artikel 184 van BTW-richtlijn 2006 geen aanwijzing bevat dat de werking van de daarin opgenomen herzieningsregeling zou zijn beperkt tot het geval waarin bij ingebruikneming van goederen het werkelijke gebruik afwijkt van het bij de verwerving ervan voorgenomen gebruik (de bestemming). Naar het oordeel van het Hof moet het werkelijke gebruik bepalend zijn voor het recht op aftrek en ontstaat pas bij de ingebruikneming voldoende duidelijkheid over de aard van het werkelijke gebruik. Belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof daarom het recht om de bij de aanschaf van de twee percelen (2006) aan hem ter zake van de levering van die percelen in rekening gebrachte omzetbelasting die hij niet eerder in aftrek heeft gebracht, volledig in aftrek te brengen bij gelegenheid van de ingebruikneming van de twee percelen voor belaste doeleinden (2013). Het Hof heeft op die grond de naheffingsaanslag verminderd.
- 3.3 Het middel is gericht tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof. Belanghebbende had volgens het middel de aftrek van voorbelasting moeten effectueren in het tijdvak waarin de omzetbelasting ter zake van de levering van de percelen in 2006 verschuldigd werd conform de bestemming voor belaste doeleinden die de percelen op dat moment hadden. De herzieningsregeling van artikel 15, lid 4, tweede tot en met vierde volzin, van de Wet is, aldus het middel, niet bedoeld om alsnog aftrek te verlenen van de omzetbelasting die de ondernemer niet bij de aangifte over het in artikel 15 van de Wet aangewezen tijdvak in aftrek heeft gebracht. De in artikel 15, lid 4, tweede tot en met vierde volzin, van de Wet, in samenhang gelezen met de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006, neergelegde herzieningsregeling betreft volgens het middel alleen de gevallen waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Omdat in dit geval de bestemming van de twee percelen bij aanschaf (belast gebruik) overeenstemt met het werkelijke gebruik bij de ingebruikneming ervan (belast gebruik), is herziening niet aan de orde, aldus het middel.

4. Relevante nationale regelgeving

Ontstaan en uitoefening van het recht op aftrek

- 4.1.1 Met artikel 15, lid 1, en artikel 15, lid 4, eerste volzin, van de Wet heeft de wetgever – voor zover hier van belang – uitvoering gegeven aan de artikelen 167, 168 en 179 van BTW-richtlijn 2006. Artikel 15, lid 1, en artikel 15, lid 4, eerste volzin, van de Wet luiden – voor zover hier van belang – als volgt:

“1. De in artikel 2 bedoelde 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. (...)”

- 4.1.2 De Nederlandse omzetbelastingwetgeving voorziet niet in de mogelijkheid om na het verstrijken van de termijn voor het indienen van de aangifte alsnog de aftrek uit te oefenen als bedoeld in de artikelen 180 en 182 van BTW-richtlijn 2006. Wel voorziet het Nederlandse fiscale procesrecht voor de belastingplichtige in de mogelijkheid om via een algemeen stelsel van bezwaar en beroep binnen de daarvoor geldende vervalt termijn van zes weken de aftrek waarop hij niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 van BTW-richtlijn 2006 aanspraak heeft gemaakt, alsnog te verkrijgen. In dat geval moet de ondernemer bezwaar maken tegen het door hem op die aangifte voldane bedrag.

Herziening van de oorspronkelijke aftrek

- 4.2.1 De tweede tot en met vierde volzin van artikel 15, lid 4, van de Wet geven uitvoering aan de in artikel 186 van BTW-richtlijn 2006 bedoelde nadere regels voor het toepassen van de herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek als bedoeld in de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006. Deze volzinnen van artikel 15, lid 4, van de Wet luiden als volgt:

“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.”

- 4.2.2 De leden 2 en 3 van artikel 12 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking) luiden als volgt:

“2. De herziening, bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet, 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.”

Overzicht van de wijze waarop volgens de Nederlandse regelgeving de juiste aftrek van btw wordt geëffectueerd

- 4.3 Het effectueren van de juiste aftrek van btw voor goederen en diensten vindt volgens de Nederlandse wetgeving voor (investerings)goederen en diensten – voor zover in deze zaak van belang – als volgt plaats.

- (i) Op het tijdstip waarop aan de belastingplichtige btw in rekening wordt gebracht, brengt de belastingplichtige die btw onmiddellijk in aftrek overeenkomstig het op dat tijdstip voorgenomen gebruik (de bestemming) van het goed of de dienst (artikel 15, lid 1, en artikel 15, lid 4, eerste volzin, van de Wet in samenhang gelezen met de artikelen 167, 168 en 179 van BTW-richtlijn 2006).
- (ii) De belastingplichtige kan de te veel op aangifte voldane btw of te weinig in aftrek gebrachte btw corrigeren door een bezwaarschrift in te dienen binnen zes weken na de voldoening op aangifte, en ingeval van een btw-teruggaaf binnen zes weken na dagtekening van die teruggaafbeschikking. Wanneer de belastingplichtige te weinig btw op aangifte heeft voldaan of te veel btw heeft teruggekregen, heeft de inspecteur – kort gezegd – vijf jaren de tijd om dit door middel van het opleggen van een naheffingsaanslag te corrigeren.
- (iii) Indien op het tijdstip waarop de belastingplichtige het goed of de dienst gaat gebruiken, blijkt dat de initiële aftrek hoger of lager is dan die welke hij volgens dat werkelijke gebruik gerechtigd is toe te passen, moet de belastingplichtige de oorspronkelijk toegepaste aftrek corrigeren. De belastingplichtige moet deze correctie uitvoeren bij zijn btw-aangifte over het tijdvak waarin de ingebruikneming plaatsvindt, gebaseerd op de gegevens van dat tijdvak. Dit betekent dat de belastingplichtige de ten opzichte van de oorspronkelijk toegepaste aftrek te veel afgetrokken btw op dat tijdstip wordt verschuldigd en dat de ten opzichte van de oorspronkelijk toegepaste aftrek te weinig in aftrek gebrachte btw op zijn verzoek wordt teruggegeven (artikel 15, lid 4, tweede tot en met vierde volzin, van de Wet en artikel 12, lid 2, van de Uitvoeringsbeschikking in samenhang gelezen met de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006).
- (iv) De belastingplichtige kan de bij gelegenheid van herziening te veel op aangifte voldane btw of de te weinig in aftrek gebrachte btw corrigeren door een bezwaarschrift in te dienen binnen zes weken na de voldoening op aangifte, en ingeval van een btw-teruggaaf binnen zes weken na dagtekening van die teruggaafbeschikking. Wanneer de belastingplichtige bij gelegenheid van herziening te weinig btw op aangifte heeft voldaan of te veel btw heeft teruggekregen, heeft de inspecteur – kort gezegd – vijf jaren de tijd om dit door middel van het opleggen van een naheffingsaanslag te corrigeren.

5. Beoordeling van het middel

Opmerkingen vooraf

- 5.1.1 Om recht op aftrek te verkrijgen, moet de belastingplichtige in de eerste plaats bij het betrekken van goederen of diensten handelen in de hoedanigheid van belastingplichtige. In de tweede plaats moet hij de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen gaan gebruiken. Is het recht op aftrek eenmaal ontstaan, dan blijft het in stand, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot de geplande belaste handelingen heeft geleid, of indien de belastingplichtige de aangeschafte goederen of de afgenomen diensten wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen

gebruiken in het kader van belastbare handelingen.² In dat verband heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie opgemerkt dat in voorkomend geval de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding kan zijn voor een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van (thans) artikel 188 van BTW-richtlijn 2006.³

5.1.2 Het Hof heeft aangenomen dat de twee percelen zijn aan te merken als bouwterrein als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 12, lid 1, letter b, en lid 3, van BTW-richtlijn 2006, zodat de levering ervan door de BV aan belanghebbende op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet gelezen in samenhang met artikel 135, lid 1, letter k, van BTW-richtlijn 2006 belast was en de BV terecht omzetbelasting in rekening heeft gebracht. Het Hof heeft verder aangenomen dat belanghebbende de percelen in zijn hoedanigheid van ondernemer heeft aangekocht vanwege zijn bedoeling daarop recreatieverblijven te laten bouwen en deze vervolgens met berekening van omzetbelasting te verkopen, en dat belanghebbende daarmee de percelen voor belaste doeleinden bestemde. Deze oordelen van het Hof zijn in cassatie niet bestreden. Aangezien die oordelen niet blijken te geven van een onjuiste rechtsopvatting en die oordelen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid kunnen worden onderzocht, neemt de Hoge Raad deze oordelen tot uitgangspunt.

5.1.3 Het Hof heeft verder aangenomen dat belanghebbende de twee percelen niet heeft gebruikt tot het tijdstip van levering aan de BV in 2013, en kennelijk ook dat de voorgenomen bestemming voor belaste doeleinden van de twee percelen ongewijzigd is gebleven. Het Hof heeft de levering van de twee percelen aan de BV in 2013 aangemerkt als het door belanghebbende in de hoedanigheid van belastingplichtige 'gaan gebruiken' van die percelen voor belaste doeleinden. Ook deze oordelen van het Hof zijn in cassatie niet bestreden. Aangezien ook die oordelen niet blijken te geven van een onjuiste rechtsopvatting en die oordelen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid kunnen worden onderzocht, neemt de Hoge Raad ook deze oordelen tot uitgangspunt.

Uitoefening van het recht op aftrek

5.2.1 Het recht op aftrek vormt een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel en heeft tot doel de belastingplichtige onmiddellijk en geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.⁴ Het recht op aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend in het tijdvak waarin dat recht is ontstaan. Dat geldt ook indien de betrokken goederen of diensten niet direct in het kader van de onderneming in gebruik worden genomen. In een dergelijk geval mag de belastingplichtige de met

² Vgl. HvJ 12 november 2020, Sonaecom SGPS SA, C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913 (hierna: het arrest Sonaecom), punten 36 tot en met 40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

³ Vgl. HvJ 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal NV, C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, punt 23.

⁴ Vgl. HvJ 1 oktober 2020, ██████████ BVBA, C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785, punten 22 tot en met 24.

betrekking tot dit goed of deze dienst in rekening gebrachte btw in aftrek brengen en wel naar gelang het voorgenomen gebruik⁵ van het goed of de dienst daartoe aanleiding geeft.

- 5.2.2 Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat met BTW-richtlijn 2006 verenigbaar is dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op aftrek, wordt bestraft met het verval van dit recht op aftrek indien hij de daarvoor toepasselijke vervaltermijn laat verstrijken, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel).⁶ De belastingplichtige die weet of had moeten weten dat de handelingen waarvoor hij een verworven goed of afgenomen dienst bestemde, belast zijn en die nalaat om binnen de nationale vervaltermijn de aftrek van hem bij aanschaf van een goed of het afnemen van een dienst in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, hoewel aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan, kan in deze optiek als regel worden verweten onvoldoende voortvarend te zijn geweest. Er is geen reden aan te nemen dat dit anders is indien de belastingplichtige het aangeschafte goed of de afgenomen dienst niet onmiddellijk voor zijn belaste economische activiteit in gebruik heeft genomen, maar dat goed of die dienst wel daarvoor bestemde. Het verstrijken van de vervaltermijn rechtvaardigt dan het verval van het recht op aftrek.
- 5.2.3 Het Hof van Justitie heeft verder geoordeeld dat de lidstaten het de belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van BTW-richtlijn 2006 kunnen toestaan om de aftrek te verrichten, ook al heeft de belastingplichtige zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, maar dan op voorwaarde dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regeling gestelde voorwaarden en voorschriften. De mogelijkheid om het recht op aftrek zonder tijdsbeperking uit te oefenen, staat volgens het Hof van Justitie haaks op het rechtszekerheidsbeginsel dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, waaronder met name begrepen zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende een onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.⁷
- 5.2.4 In dit geval staat vast dat belanghebbende - hoewel de percelen voor belaste doeleinden waren bestemd - heeft nagelaten om de ter zake van de verkrijging van de twee percelen in 2006 aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting volgens de wettelijke voorschriften in aftrek te brengen bij de aangifte over het tijdvak waarin die belasting aan hem in rekening is gebracht. Evenmin heeft hij gebruik gemaakt van de hiervoor in 4.3 onder (ii) bedoelde mogelijkheid om het in april 2006 ontstane recht op aftrek binnen de daarvoor geldende vervaltermijn te effectueren door middel van het Nederlandse stelsel van bezwaar en beroep. Het dossier biedt verder geen aanwijzingen dat fraude of misbruik van recht in het spel is; evenmin zijn nadelige gevolgen voor de schatkist vastgesteld als gevolg van het niet effectueren van de initiële aftrek door belanghebbende.

⁵ Vgl. HvJ 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834, punt 30, eerste volzin, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁶ Vgl. HvJ 30 april 2020, CTT - Correios de Portugal, C-661/18, ECLI:EU:C:2020:335 (hierna: het arrest CTT - Correios de Portugal), punt 59, en HvJ 26 april 2018, ██████████ SRL, C-81/17, ECLI:EU:C:2018:283, punt 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁷ Vgl. HvJ 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249, punten 35 en 36.

Herziening van de (initiële) aftrek

- 5.3.1 In de hiervoor in 3.2 weergegeven oordelen van het Hof ligt besloten het oordeel dat de herzieningsregeling van artikel 15, lid 4, tweede en vierde volzin, van de Wet en artikel 184 van BTW-richtlijn 2006 mede van toepassing is op omzetbelasting die de belastingplichtige - ondanks de bestemming voor belaste doeleinden ten tijde van de verwerving van een goed of het afnemen van een dienst - heeft nagelaten volgens de hiervoor in 5.2.2 en 5.2.3 weergegeven uitgangspunten tijdig in aftrek te brengen. In de opvatting van het Hof voorziet die herzieningsregeling kennelijk in een correctie van de bij de verwerving van een goed of het afnemen van een dienst ten onrechte niet geëffectueerde aftrek, ook indien op het tijdstip van ingebruikneming (zie hiervoor in 4.3, onder (iii)) blijkt dat voor de verschuldigdheid (en aftrek) van omzetbelasting de oorspronkelijke bestemming en het werkelijke gebruik bij de ingebruikneming gelijk zijn en de nationale vervaltermijn voor het uitoefenen van het recht op aftrek is verstreken. Het middel werpt de vraag op of dat oordeel juist is.
- 5.3.2 Vooropgesteld wordt dat het antwoord op die vraag uit de bewoordingen van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 niet duidelijk valt af te leiden. Het Hof van Justitie neemt in zijn rechtspraak in elk geval tot uitgangspunt dat de verplichting tot herziening van de oorspronkelijke aftrek in artikel 184 zo ruim mogelijk is gedefinieerd, en dat a priori geen enkel denkbaar geval van ten onrechte toegepaste aftrek is uitgesloten.⁸
- 5.3.3 Het antwoord op de hiervoor in 5.3.1, laatste volzin, opgeworpen vraag valt evenmin duidelijk op te maken uit het doel en de strekking van de artikelen 184 en 185. Het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van BTW-richtlijn 2006 voorzien, maakt integrerend deel uit van de bij die richtlijn vastgestelde aftrekregeling. Het heeft volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen. Hoewel volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie de herziening de facto de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet kan wijzigen maar leidt tot een verhoging of een verlaging van de btw die de belastingplichtige gedurende een later belastingtijdvak verschuldigd is, neemt dit niet weg dat het herzieningsmechanisme beoogt de in het verleden toegepaste aftrek te corrigeren.⁹ Zo bezien laten het doel en de strekking van dit herzieningsmechanisme een ruime uitleg toe waarbij voor de uiteindelijke omvang van de aftrek uitgangspunt is dat het werkelijke gebruik van de goederen en de diensten doorslaggevend is en niet het voorgenomen gebruik.¹⁰

Argumenten voor een ruime uitleg van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006

- 5.4.1 Enerzijds kan worden betoogd dat bij de hiervoor in 5.3.3 weergegeven doelstelling van het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 een uitleg past dat herziening bij ingebruikneming van een goed of dienst neerkomt op een correctie van een verzuim bij de aftrek ten tijde van de verwerving van dat goed of het afnemen van die

⁸ Vgl. HvJ 11 april 2018, SEB bankas AB, C-532/16, ECLI:EU:C:2018:228 (hierna: het arrest SEB bankas), punten 32 en 33.

⁹ Vgl. HvJ 27 juni 2018, Varna Holideis EOOD, ECLI:EU:C:2018:500 (hierna: het arrest Varna Holideis), punten 26 tot en met 27 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

¹⁰ Vgl. het arrest Sonaecom, punten 59 en 66.

dienst, ongeacht de aard van dat verzuim. Wanneer het de belastingplichtige wordt toegestaan om fouten bij de initiële aftrek ter zake van nog niet onmiddellijk na verwerving in gebruik genomen goederen of diensten te herstellen bij de ingebruikneming ervan, ook al is dat na het verstrijken van de nationale vervaltermijn voor de initiële aftrek, wordt – in lijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel – bereikt dat de omvang van de aftrek nauwkeurig aansluit bij het daadwerkelijke gebruik van dat goed of die dienst.

- 5.4.2 De hiervoor in 5.4.1 gegeven uitleg van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 werkt twee kanten op. Bij die uitleg wordt bereikt dat de belastingplichtige die de hem ter zake van de aanschaf van een goed of het afnemen van een dienst in rekening gebrachte btw in aftrek brengt ondanks de vrijgestelde bestemming ervan, dat goed of die dienst niet zonder btw-kosten voor vrijgestelde doeleinden kan gaan gebruiken.¹¹ Daarmee wordt ook bereikt dat de belastingplichtige die nalaat bij de verwerving van een goed of het afnemen van een dienst de ter zake aan hem in rekening gebrachte btw geheel of gedeeltelijk in aftrek te brengen, niet wordt geconfronteerd met de kosten van de btw wanneer hij het desbetreffende goed of de desbetreffende dienst voor (uitsluitend) belaste prestaties feitelijk gaat gebruiken.
- 5.4.3 In dit verband verdient opmerking dat de uitwerking van artikel 184 van BTW-richtlijn 2006 in artikel 15, lid 4, van de Wet niet leidt tot de mogelijkheid om het initiële recht op btw-aftrek zonder enige tijdsbeperking uit te oefenen. De mogelijkheid btw in aftrek te brengen is immers in de tijd beperkt tot twee momenten, te weten het tijdstip van aanschaf van het goed of het afnemen van de dienst en het tijdstip van ingebruikneming ervan (vergelijk de hiervoor in 4.3 onder (i) en (iii) vermelde tijdstippen). Na elk van die tijdstippen geldt de (hiervoor in 4.3 onder (ii) en (iv) bedoelde) nationale vervaltermijn voor het maken van aanspraak op aftrek en na elk van die tijdstippen heeft de Belastingdienst de mogelijkheid tot correctie van de in aftrek gebrachte omzetbelasting. Dit geldt zowel in het geval dat de belastingplichtige nalaat omzetbelasting in aftrek te brengen of te weinig omzetbelasting in aftrek brengt, als in het geval dat de belastingplichtige te veel omzetbelasting in aftrek brengt.

Argumenten voor een beperkte uitleg van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006

- 5.5.1 Anderzijds kan worden betoogd dat de hiervoor in 5.3.3 gegeven uitleg van het herzieningsmechanisme niet strookt met hetgeen het Hof van Justitie in andere rechtspraak over de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 overweegt. Gedoeld wordt op de rechtspraak waarin het Hof van Justitie vooropstelt dat uit de gezamenlijke lezing van artikel 184 en artikel 185, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 naar voren komt dat de toepassing van die artikelen aan de orde is indien herziening noodzakelijk blijkt naar aanleiding van de wijziging van een van de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen om de aftrek te berekenen en de berekening van het bedrag van deze herziening erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met datgene wat de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden.¹² Daarmee lijkt het Hof van Justitie het toepassingsbereik van

¹¹ Vgl. het arrest SEB bankas, punt 39.

¹² Vgl. onder meer het arrest Varna Holideis, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en HvJ 27 maart 2019, Mydibel NV, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254, punten 26 tot en met 29 en 43.

artikel 184 en artikel 185, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 te begrenzen tot gevallen waarin na het tijdvak van de initiële aftrek zich een wijziging van omstandigheden heeft voorgedaan.

- 5.5.2 Verder lijkt de hiervoor in 5.3.3 gegeven ruime uitleg van het herzieningsmechanisme op gespannen voet te staan met de hiervoor in 5.2.3 door het Hof van Justitie uitgezette lijn dat een niet voldoende voortvarende belastingplichtige die nalaat om tijdig, dat wil zeggen binnen de daarvoor geldende vervaltermijn, btw in aftrek te brengen, kan worden bestraft met het verval van het recht op aftrek. Herziening op de voet van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 zou dan immers mede de functie hebben van herstel van gemaakte fouten (ongeacht de aard van de fout) bij het effectueren van de (initiële) aftrek van omzetbelasting, en zich dan uitstrekken tot gevallen waarin de hiervoor in 4.3 onder (ii) beschreven vervaltermijnen van initiële aftrek of van naheffing zijn verstreken. Dat lijkt niet in overeenstemming met het hiervoor in 5.2.3 weergegeven rechtszekerheidsbeginsel dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, waaronder met name begrepen zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende een onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.

Slotsom over de uitleg van de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006

- 5.6 Het Hof van Justitie heeft niet uitdrukkelijk van de herzieningsregeling uitgesloten het geval dat de belastingplichtige ten tijde van de aanschaf van een goed of het afnemen van een dienst heeft nagelaten om een hem op dat moment toekomend recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen. Het lijkt onevenredig om in de gevallen waarin het recht op de initiële aftrek bij vergissing niet is geëffectueerd en geen fraude of misbruik van recht in het spel is noch nadelige gevolgen voor de schatkist zijn vastgesteld, die belastingplichtige bij de ingebruikneming van de goederen of diensten de aftrek niet alsnog toe te staan.¹³ De Hoge Raad acht het niet uitgesloten dat de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 zo moeten worden uitgelegd dat als regel herstel moet worden toegestaan in een geval als dit waarin geen fraude of misbruik van recht in het spel is en geen nadelige gevolgen voor de schatkist zijn vastgesteld.
- 5.7 Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, is het niet buiten redelijke twijfel op welke wijze de artikelen 184 en 185 van BTW-richtlijn 2006 moeten worden uitgelegd. Daarom zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna geformuleerde vragen voorleggen aan het Hof van Justitie.

6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

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 (“de initiële aftrek”) 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

¹³ Vgl. het arrest CTT-Correios de Portugal, punt 56.

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?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, E.F. Faase en J.A.R. van Eijsden, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 26 maart 2021.