



Datum van
inontvangstneming

:

01/12/2016

Zaak C-532/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

18 oktober 2016

Verwijzende rechter:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 oktober 2016

Andere partij in hoger beroep en verzoekende partij:

Akcinė bendrovė SEB bankas

Appellant en verwerende partij:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (belastinginspectie van het Litouwse ministerie van Financiën)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het hoofdgeding betreft in wezen de verplichting van SEB Bankas AB om de btw-aftrek te herzien en het tijdstip waarop deze verplichting ontstaat.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van de artikelen 179 en 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 267, eerste alinea, onder b), en derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Prejudiciële vragen

1) Moeten de artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding, de in richtlijn 2006/112 neergelegde regeling voor herziening van de aftrek niet van toepassing is ingeval een oorspronkelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geheel onmogelijk was omdat de betrokken handeling een van btw vrijgestelde handeling betreffende de levering van grond vormde?

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

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

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

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 12, lid 1, onder b), 178, 179, 184 tot en met 186, 203 en 250 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikelen 2, lid 3, 15, lid 1, 32, 65, 68, 80 en 83 van de Litouwse wet nr. IX-751 van 5 maart 2002 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-75; hierna: „btw-wet”), zoals gewijzigd bij wet nr. IX-1960 van 15 januari 2004

Artikel 68, lid 1, van de Litouwse wet nr. IX-2112 van 13 april 2004 inzake de rechtspleging in belastingzaken (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112; hierna: „wet fiscale rechtspleging”), zoals gewijzigd bij wet nr. IX-2112 van 13 april 2004

Punt 21 van de richtsnoeren voor de uitgifte en erkenning van boekhoudkundige documenten voor de toepassing van de btw, goedgekeurd bij besluit nr. 780 van 29 mei 2002 van de regering van de Republiek Litouwen (Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklės; hierna: „richtsnoeren voor de uitgifte en erkenning van boekhoudkundige documenten), zoals gewijzigd bij besluit nr. 407 van de regering van de Republiek Litouwen van 9 april 2004

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De besloten vennootschap SEB Lizingas (hierna: „SEB Lizingas”), die op 22 november 2013 een herstructurering heeft ondergaan via een fusie met verzoekster, was in Litouwen voor btw-doeleinden geregistreerd en verstrekte onder meer leasing- en andere diensten.
- 2 Op 28 maart 2007 hebben verzoekster en de besloten vennootschap VKK Investicija UAB (hierna: „VKK Investicija”) een verkoopovereenkomst gesloten waarbij SEB Lizingas zes percelen grond kocht van VKK Investicija. Op 28 maart 2007 heeft VKK Investicija een btw-factuur uitgeschreven op verzoeksters naam, met een bedrag van 732 203,39 LTL aan te betalen btw (heffingsgrondslag – 4 067 796,61 LTL; totaalfactuurbedrag inclusief btw – 4 800 000 LTL). Verzoekster heeft dat bedrag als voorbelasting opgevoerd en afgetrokken in de btw-aangifte voor maart 2007. Ten tijde van de betrokken verkoop beschouwden de contractpartijen deze transactie als de levering van „bouwgrond”, waarover btw in rekening moet worden gebracht.
- 3 Op 14 april 2010 heeft VKK Investicija op verzoeksters naam een creditnota uitgeschreven voor een totaalbedrag van 4 800 000 LTL, waarin de heffingsgrondslag van de percelen grond (4 067 796,61 LTL) en de te betalen btw (732 203,39 LTL) zoals vermeld op de factuur van 28 maart 2007, werden gecorrigeerd. Op diezelfde dag heeft VKK Investicija een factuur uitgeschreven, met opgave van het verschuldigde totaalbedrag voor de percelen grond, zijnde 4 800 000 LTL, doch zonder opgave van btw. Deze handelingen heeft VKK

Investicija *eenzijdig* verricht; deze vennootschap was van mening dat de verkoop geen levering van bouwgrond uitmaakt en bijgevolg van btw was vrijgesteld.

- 4 VKK Investicija heeft deze facturen in haar boekhouding geboekt en op 16 en 27 april 2010 herziene btw-aangiften voor maart 2007 ingediend. Het is van belang te verduidelijken dat tijdens de nieuwe inspectie die in 2012 bij VKK Investicija plaatsvond, de belastingdienst heeft erkend dat de levering van de betrokken percelen grond in werkelijkheid geen belastbare handeling vormde; bijgevolg was deze dienst van mening dat de betrokken vennootschap terecht deze facturen had uitgeschreven en de gegevens in haar btw-aangifte voor maart 2007 had gecorrigeerd.
- 5 Verzoekster heeft de creditnota en de factuur die VKK Investicija op 14 april 2010 had uitgeschreven, niet in haar boekhouding opgevoerd en evenmin ernaar verwezen in haar btw-aangifte voor april 2010. In wezen weigerde verzoekster de door VKK Investicija op 14 april 2010 eenzijdig uitgeschreven factuur en creditnota te erkennen omdat (1) VKK Investicija niet eenzijdig het recht had om de heffingsgrondslag van de betrokken goederen te wijzigen, (2) naar nationaal recht niet is voorzien in voorwaarden voor de uitgifte van creditnota's, en (3) volgens de destijds geldende officiële rechtsvoorschriften de levering van de betrokken percelen grond werd beschouwd als een aan btw onderworpen handeling.
- 6 Gevolggevend aan een instructie van 18 december 2013 heeft de belastinginspectie een btw-controle bij verzoekster uitgevoerd en daarbij is, nadat de hierboven beschreven omstandigheden aan het licht waren gekomen, komen vast te staan dat verzoekster na ontvangst van de creditnota van 14 april 2010 van VKK Investicija verplicht was om de btw-aftrek te herzien en het in die nota vermelde btw-bedrag op te nemen in haar btw-aangifte voor april 2010, met als gevolg dat het aan de Schatkist te betalen btw-bedrag verhoogde. De bevindingen van de belastingcontrole werden schriftelijk vastgelegd in een controleverslag van 28 februari 2014, waarbij, onder meer, het door verzoekster verschuldigde achterstallige btw-bedrag op 715 218 LTL werd begroot. Bij het bestreden besluit heeft verweerder dat controleverslag en het begrote bedrag aan te betalen btw bevestigd, voor een bedrag van 251 472 LTL aan moratoire interest berekend en een geldboete van 71 528 LTL (of 10 %) opgelegd.
- 7 Verzoekster heeft op 10 juni 2014 bij de Commissie belastinggeschillen bezwaar tegen dat besluit van verweerder gemaakt onder meer op de volgende gronden: (1) verzoekster is het niet eens met het standpunt van de belastinginspectie dat zij verplicht was om de creditnota van 14 april 2010 (het daarin vermelde bedrag) op te nemen in haar btw-aangifte voor april 2010; (2) volgens verzoekster was de verjaringstermijn die naar nationaal recht geldt voor de berekening en de herberekening van belastingen verstreken en daarom was de belastingdienst niet gerechtigd tot herberekening van de btw die door verzoekster verschuldigd was over de goederenlevering die in 2007 had plaatsgevonden.

- 8 Bij besluit van 12 augustus 2014 heeft de Commissie belastinggeschillen dat deel van verweerders besluit betreffende de betaalbare btw en de desbetreffende bedragen nietig verklaard, in wezen nadat zij had vastgesteld dat de belastingdienst de naar nationaal recht geldende verjaringstermijn voor de berekening en herberekening van belastingen niet in acht had genomen.
- 9 Tegen dat deel van het besluit van de Commissie belastinggeschillen heeft verzoekster geen beroep ingesteld. Verweerder heeft bij de Vilniaus apygardos administracinį teismą (regionale bestuursrechter Vilnius) beroep tot nietigverklaring van dat deel van het besluit van de Commissie belastinggeschillen ingesteld. Bij vonnis van 8 februari 2016, waartegen verweerder hoger beroep heeft ingesteld, heeft de Vilniaus apygardos administracinį teismą de vordering van de belastingdienst afgewezen en het in casu bestreden deel van het besluit van de Commissie belastinggeschillen bevestigd.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 10 Artikel 65 van de btw-wet bevat de algemene regel dat „indien de btw-plichtige, na indiening van de btw-aangifte voor een bepaald belastingtijdvak, de aankoop van een bepaald aantal van de verworven goederen annuleert, bijkomende prijsverminderingen van de leverancier of de dienstverrichter krijgt, of het aan de leverancier of de dienstverrichter te betalen btw-bedrag om een of andere reden verlaagt, [...] en indien deze bedragen aan voorbelasting of btw bij invoer in aftrek zijn gebracht, de btw-aangifte *moet worden herzien*, door in de btw-aangifte *voor het belastingtijdvak waarin deze omstandigheden bekend zijn geraakt*, het aan de Schatkist verschuldigde btw-bedrag dienovereenkomstig te verhogen respectievelijk het door de Schatkist terug te betalen btw-bedrag dienovereenkomstig te verlagen”.
- 11 Artikel 83, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat „wanneer, nadat documenten voor de goederenlevering of de dienst zijn opgesteld, de heffingsgrondslag en/of het aantal belastbare goederen of diensten wijzigt, [...] of wanneer de door de afnemer te betalen tegenprestatie wijzigt, [...] een creditnota met vermelding van deze wijzigingen [moet] worden opgesteld door de persoon die het oorspronkelijke boekhoudkundige document met vermelding van de goederenlevering of de dienst heeft opgesteld”. Ingevolge lid 2 van dat artikel moeten „eventuele in creditnota’s vastgelegde wijzigingen worden opgevoerd in de btw-boekhouding van zowel de leverancier van de goederen of de dienstverrichter als de afnemer”.
- 12 De verwijzende rechter merkt op dat, zoals blijkt uit artikel 2, lid 3, van de btw-wet, dat systematisch in samenhang met onder meer artikel 15, lid 1, ervan wordt gelezen, een wijziging in de tegenprestatie waarvan sprake in artikel 83, lid 1, van de btw-wet, mede ziet op een wijziging in het verschuldigde btw-bedrag. Bijzondere aandacht moet ook uitgaan naar het feit dat het bepaalde in artikel 83 van de btw-wet op zich niet de omvang bepaalt van de op verzoekster rustende

verplichting inzake de btw. In omstandigheden als in het hoofdgeding, is het feit dat op verzoeksters naam een creditnota is uitgeschreven, bijgevolg relevant in zoverre er een verband bestaat met verzoeksters (eventuele) verplichting om de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien op het tijdstip waarop deze verplichting ontstaat.

- 13 Punt 21 van de richtsnoeren voor de uitgifte en erkenning van boekhoudkundige documenten bepaalt dat „wanneer het in de in artikel 83 van [de btw-wet] bedoelde gevallen noodzakelijk is om een creditnota uit te geven, daartoe een creditnota voor btw-doeleinden moet worden opgesteld met vermelding van de wijzigingen in omstandigheden die zich hebben voorgedaan”.
- 14 Ingevolge artikel 68, lid 1, van de wet fiscale rechtspleging kan „de btw-plichtige of de belastingdienst de belasting berekenen of herberekenen over een periode die niet meer bedraagt dan het lopende kalenderjaar en de vijf voorgaande kalenderjaren te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting oorspronkelijk werd berekend of herberekend”. Artikel 80, lid 1, van diezelfde wet bepaalt dat „een belastingplichtige het recht heeft de belastingaangifte te herzien indien de in artikel 68 van deze wet gestelde termijn voor de berekening (herberekening) van belastingen niet is verstreken”.
- 15 In het kader van de beoordeling van de feitelijke omstandigheden die zich in casu hebben voorgedaan, benadrukt de verwijzende rechter, wanneer hij de nationale bepalingen samenvat, dat het bestaan van een verplichting voor verzoekster om de oorspronkelijke btw-aftrek te herzien en het tijdstip waarop deze verplichting ontstaat, van wezenlijk belang zijn voor de toepassing van de naar nationaal recht geldende verjaringstermijn voor de berekening en de herberekening van belastingen en, bijgevolg, voor de bepaling van de omvang van verzoeksters fiscale verplichtingen.
- 16 De noodzaak – in casu – om het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing is ook ingegeven door het feit dat beperkingen van het recht op aftrek en herzieningen van de aftrek op uniforme wijze in alle lidstaten moeten worden toegepast en dat afwijkingen enkel zijn toegestaan in gevallen waarin de btw-richtlijn uitdrukkelijk voorziet (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt [27]).

Toepassing van de in de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek

- 17 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek [...] herzien [wordt] indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”. Volgens artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn vindt „[d]e herziening [...] 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”.

- 18 In het huidige stadium van het onderzoek van de zaak is het nodig ervan uit te gaan dat de wijziging die zich in casu heeft voorgedaan, verband houdt met het feit dat de door VKK Investicija verrichte levering van grond een niet-belastbare handeling vormt. Dit wijst erop dat dient te worden geconcludeerd dat verzoekster in feite aanvankelijk niet het recht had op aftrek van de voorbelasting krachtens de factuur die op 28 maart 2007 aan haar was uitgereikt.
- 19 Inderdaad, reeds op 13 december 1989 heeft het Hof van Justitie in punt 13 van het arrest Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635) vastgesteld dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is, dat wil zeggen belasting ter zake van een aan btw onderworpen handeling, of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was. Bovendien verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op grond dat geen belastbare handeling is verricht (arresten van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 44, en LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punten 46 en 47).
- 20 In dit verband zij opgemerkt dat, in de eerste plaats, de logische en taalkundige opzet van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn erop wijst dat de in deze bepalingen neerlegde regeling voor herziening van de aftrek van btw van toepassing blijkt te zijn, en enkel ziet, op die gevallen waarin de oorspronkelijke aftrek mogelijk was. Deze beoordeling vindt ook ten dele steun in de overweging van het Hof van Justitie in punt 37 van het arrest van 30 maart 2006 (Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214) dat „de toepassing van het herzieningsmechanisme [afhangt] van de vraag of er een recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn is ontstaan”.
- 21 Voor deze beoordeling pleit ook punt 47 van het arrest van 16 juni 2016 (Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452), waarin het Hof van Justitie heeft overwogen dat „ten eerste, wanneer, naar aanleiding van de wijziging van een van de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen om de aftrek te berekenen, herziening noodzakelijk blijkt, de berekening van het bedrag van deze herziening erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met datgene dat de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden. Ten tweede houdt de berekening van dit bedrag in dat rekening wordt gehouden met dezelfde elementen als die welke oorspronkelijk in aanmerking waren genomen, met uitzondering van het element dat is gewijzigd”. Deze uitlegging lijkt ook te impliceren dat de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn mogelijk alleen zien op de gevallen waarin zich wijzigingen in belangrijke omstandigheden (elementen) voordoen na de oorspronkelijke btw-aftrek, doch niet op de gevallen waarin omstandigheden die een recht op aftrek van de

betrokken bedragen uitsluiten, bestaan op het tijdstip waarop de belastingplichtige de overeenkomstige bedragen voor het eerst in aftrek heeft gebracht.

- 22 In de tweede plaats verschillen de feitelijke situaties die in deze arresten van het Hof van Justitie aan de orde waren, van het belastinggeschil dat in casu is gerezen; in deze arresten wordt niet uitdrukkelijk aangegeven of het niet-bestaan van het recht op de oorspronkelijke btw-aftrek op zich de verplichting voor de belastingplichtige tot herziening van de afgetrokken (aftrekbare) btw door toepassing van de in de btw-richtlijn (nationale uitvoeringswetgeving) neergelegde regeling voor herziening van de aftrek te niet doet. De bewoordingen van artikel 184 van de btw-richtlijn („[de] aftrek [...] is hoger [...] dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”) suggereren dat deze bepaling ook, onder meer, kan zien op gevallen waarin de oorspronkelijke aftrek onmogelijk was – het ligt voor de hand dat wanneer de oorspronkelijk afgetrokken bedragen te hoog waren als gevolg van bijvoorbeeld een vergissing, dit betekent dat de betrokkene niet gerechtigd was deze bedragen af te trekken.
- 23 In casu was de verschuldigde btw vermeld op de factuur waarin de levering van grond formeel werd bevestigd; op de leverancier van de grond rustte de verplichting om dat btw-bedrag af te dragen louter omdat het was vermeld (geboekt) op de factuur (artikel 203 van de btw-richtlijn); verzoekster heeft dat bedrag betaald op basis van de heffingsgrondslag van de percelen grond zoals die was vermeld op de factuur die aan haar is uitgereikt. Om die reden laat de loutere omstandigheid dat het niet ging om een belastbare handeling, op zich de vaststelling onverlet dat verzoekster in casu in de btw-aftrek specifiek de in artikel 184 van de btw-richtlijn bedoelde voorbelasting heeft opgenomen. In het huidige stadium van het onderzoek van de zaak is het ook mogelijk te stellen dat verzoekster niet het recht had die voorbelasting in de aftrek op te nemen, hetgeen logischerwijze erop wijst dat in casu een hoger bedrag aan btw is afgetrokken dan het bedrag dat de belastingplichtige gerechtigd was af te trekken. In de onderhavige zaak kan men zich dus op het standpunt stellen dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 184 van de btw-richtlijn.
- 24 Volgens het tegenovergestelde standpunt, namelijk dat de betrokken regeling alleen kan worden toegepast in gevallen waarin de oorspronkelijke aftrek mogelijk was, hangt de toepassing van die regeling uitsluitend ervan af dat omstandigheden die relevant zijn voor de erkenning van het recht op btw-aftrek en voor de bepaling van de omvang van dat recht, zich hebben gewijzigd na aftrek van de oorspronkelijke aftrek. Naar het oordeel van de verwijzende rechter zou dat tegenovergestelde standpunt de werkingssfeer van de regeling voor herziening van de aftrek ten onrechte inperken en beantwoordt dat standpunt niet aan de met deze regeling nagestreefde doelstellingen, aangezien zou worden afgedaan aan het recht en de verplichting van een belastingplichtige om de oorspronkelijke aftrek te herzien wanneer, bijvoorbeeld, naderhand relevante omstandigheden bekend raken die ten tijde van de oorspronkelijke aftrek bestonden, maar waarvan die belastingplichtige niet op de hoogte was en evenmin op de hoogte kon zijn.

- 25 Zoals het Hof van Justitie meermaals heeft benadrukt, vormt het stelsel voor herziening van de aftrek een essentieel bestanddeel van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel, doordat dit *de juistheid van de aftrek* dient te *verzekeren* en dus de neutraliteit van de belastingdruk (zie bijvoorbeeld arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 26). Bijgevolg kan worden aangenomen dat de betrokken regeling ook van toepassing is in gevallen waarin de btw-plichtige geen recht op btw-aftrek had wegens omstandigheden die bestonden ten tijde van de (eerste) aftrek van de betrokken bedragen, dat wil zeggen dat hij in het algemeen geen enkel recht op aftrek van de betrokken bedragen had.
- 26 Gelet op de hierboven uiteengezette omstandigheden, rijzen in casu twijfels of dit standpunt juist is. Daarom, na het een en het ander te hebben overwogen, is de verwijzende rechter van oordeel dat het passend is het Hof van Justitie te vragen om verduidelijking betreffende de vraag of in omstandigheden als in casu artikel 184 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek ook van toepassing is in gevallen waarin de oorspronkelijke btw-aftrek helemaal niet mogelijk was.
- 27 Voorts zij opgemerkt dat in casu de vraag of de betrokken handelingen belastbaar waren, samenhangt met de vraag of de bedoelde levering van de percelen grond een levering van „een bouwterrein” vormt [artikel 12, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn], waarbij de omschrijving van dit begrip tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort (zie hieromtrent arrest van 15 september 2011, Słaby e.a., C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punten 33-35 en 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak), dat wil zeggen dat dit begrip in wezen samenhangt met de uitlegging en de toepassing van de btw-wet en de daarmee verbonden bepalingen van (nationaal) recht waarin wordt omschreven wat als een „bouwperceel” wordt aangemerkt. Afgezien daarvan, moet worden opgemerkt dat een levering als die welke door VKK Investicija in 2007 is verricht, volgens de praktijk van de belastingdienst als een belastbare handeling werd beschouwd. Ook het standpunt van de bestuursrechters is naderhand gewijzigd, zodat in de rechtspraak van deze rechterlijke instanties een levering van grond als in casu, niet moest worden beschouwd als een levering van een „bouwperceel”.
- 28 Bovendien heeft VKK Investicija op 14 april 2010 de creditnota zoals bedoeld in artikel 83 van de btw-wet opgesteld, waarbij, onder meer, het omstreden btw-bedrag werd geannuleerd (deze creditnota werd aan verzoekster overhandigd). Het Hof van Justitie heeft reeds geoordeeld dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun interne rechtsorde de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (zie arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dienovereenkomstig moet in de context van deze rechtspraak van het Hof van Justitie worden benadrukt dat de stukken van het dossier aantonen dat de belastingdienst in wezen had erkend dat VKK Investicija

terecht de factuur van 28 maart 2007 heeft herzien (gecorrigeerd) voor zover deze factuur de betaling van btw betrof. De stukken in deze zaak wijzen er ook op dat verzoekster verplicht was met deze creditnota rekening te houden voor zover deze nota de betaling van btw betrof.

- 29 Voor ogen dient te worden gehouden dat een wezenlijke voorwaarde voor de toepassing van het recht op btw-af trek het bezit van een factuur is (artikel 178 van de btw-richtlijn). In lijn hiermee kan worden gesteld dat de latere correctie die de opsteller van het boekhoudkundige document toepast overeenkomstig de wetgeving, kan worden gelijkgesteld met de handelingen waarnaar de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn verwijzen, met dien verstande dat de belastingplichtige de plicht (het recht) heeft om de oorspronkelijke btw-af trek te herzien.
- 30 Dus is in casu sprake van een geval waarin er voor verzoekster, tot het tijdstip waarop de betrokken creditnota is opgesteld, mogelijkerwijze geen objectieve reden was om eraan te twijfelen dat de betrokken levering van de percelen grond een aan de btw onderworpen goederenlevering uitmaakte. Anderzijds zijn er, gelet op het feit dat volgens de btw-wetgeving de betrokken handeling werd aangemerkt als niet-belastbaar, geen redenen om te erkennen dat een btw-plichtige het recht heeft op aftrek van voorbelasting die ten onrechte op de factuur in rekening werd gebracht, ook al moet deze omstandigheid misschien worden aangemerkt als een geval waarin is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de in de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek.
- 31 Derhalve is in het in casu ook aangewezen om het Hof van Justitie te verzoeken te verduidelijken of in omstandigheden als in de onderhavige zaak, waarin de koper in de btw-af trek bedragen opneemt die hij in de regel niet kan aftrekken, de in de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek van toepassing is wanneer (1) aan het licht komt dat de bestuurspraktijk op grond waarvan deze bedragen werden afgetrokken, onjuist is, of (2) de leverancier van de goederen een creditnota opstelt ter correctie van de oorspronkelijke factuur, waarvoor de daarin vermelde bedragen waren afgetrokken.

Tijdstip waarop de verplichting tot herziening ontstaat en de periode van herziening

- 32 Zoals reeds is uiteengezet, wordt ingevolge artikel 65 van de btw-wet de btw-af trek a posteriori herzien in de aangifte voor het belastingtijdvak waarin de betrokken omstandigheden bekend zijn geraakt. In de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn wordt verder niet aangegeven in welk specifiek belastingtijdvak de oorspronkelijke btw-af trek moet worden herzien. Voorts wordt in deze bepalingen van de btw-richtlijn niet de uitdrukking „bekend raken” gebruikt – integendeel, zoals uit deze artikelen blijkt, wordt de verplichting tot herziening van de belastingplichtige gekoppeld, niet aan het feit dat de betrokken omstandigheden bekend raken, maar aan het bestaan van deze omstandigheden

(elementen) of het feit dat ze zijn gewijzigd. Anderzijds is het ook duidelijk dat van een belastingplichtige niet kan worden verlangd dat hij een btw-afrek herziert wanneer hij niet op de hoogte was, en niet op de hoogte kon zijn, onder meer van de omstandigheden (elementen) waarvan sprake in de gevallen bedoeld in de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn of het feit dat ze waren gewijzigd.

- 33 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter allereerst op dat, enerzijds, zoals reeds is gezegd, de omstandigheid dat de betrokken handeling volgens de btw-wetgeving moet worden beschouwd als niet-belastbaar, doorgaans zou moeten worden beschouwd als een omstandigheid die bekend was (of bekend is geraakt) op het tijdstip waarop de handeling is verricht en (of) de oorspronkelijke btw-afrek is toegepast. Dienovereenkomstig dient te worden aangenomen dat in dat geval (indien het Hof van Justitie zou oordelen dat de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de herziening van een afrek van toepassing zijn), de verplichting tot herziening van de oorspronkelijke factuur in wezen ontstaat op het tijdstip waarop de betrokken bedragen zijn afgetrokken, aangezien in de afrek een hoger btw-bedrag is opgenomen dan het bedrag dat de belastingplichtige gerechtigd was af te trekken (artikel 184 van de btw-richtlijn).
- 34 Anderzijds is, zoals reeds is gezegd, in casu pas nadat de betrokken handelingen in 2007 zijn verricht, bekend geraakt dat de bestuurspraktijk betreffende de kwalificatie van de betrokken levering van percelen grond als belastbare handeling onjuist was; bovendien heeft verzoekster de creditnota pas op 14 april 2010 ontvangen.
- 35 Aangezien het Hof van Justitie heeft erkend dat de in de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de afrek van toepassing is op de hier aan de orde zijnde rechtsbetrekkingen, rijst in omstandigheden als in casu dus ook de vraag op welk tijdstip verzoeksters verplichting tot herziening van de oorspronkelijke btw-afrek ontstaat, dat wil zeggen onmiddellijk nadat de bedragen ten onrechte zijn opgenomen in de aangifte voor maart 2007 dan wel toen verzoekster de creditnota heeft ontvangen waarbij de verschuldigde btw werd geannuleerd (met dien verstande dat de handeling niet-belastbaar is).
- 36 De verwijzende rechter komt tot de slotsom dat, wat de in de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de afrek betreft, deze richtlijn niet preciseert in welk belastingtijdvak de btw moet worden herzien zodra is komen vast te staan dat er sprake is van de in de artikelen 184 en/of 185 van de btw-richtlijn bedoelde omstandigheden.
- 37 In de regel wordt de btw afgetrokken in het belastingtijdvak waarin het recht op afrek is ontstaan. In dit verband dient voor ogen te worden gehouden dat, met betrekking tot de toepassing van de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn, waarin wordt bedoeld op de correctie van de oorspronkelijke factuur, dit als het ware impliceert dat de gecorrigeerde bedragen moeten worden opgenomen in de verplichtingen voor het belastingtijdvak van de oorspronkelijke afrek, dat

wil zeggen het belastingtijdvak waarin de oorspronkelijke aftrek heeft plaatsgevonden. Anderzijds moet tevens voor ogen worden gehouden dat het in artikel 179 van de btw-richtlijn bedoelde belastingtijdvak (mogelijk) verband houdt met het tijdvak waarin het daarmee overeenstemmende recht op btw-aftrek is verkregen. Aangezien de omvang van dat recht in wezen wijzigt als gevolg van nieuwe omstandigheden en gewijzigde elementen, moet worden verondersteld dat bij toepassing van de in de btw-richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek gecorrigeerde bedragen moeten worden opgenomen in de aftrek voor het belastingtijdvak waarin de in de artikelen 184 en/of 185 van de btw-richtlijn vervatte verplichting (en het recht) van de belastingplichtige om de oorspronkelijke aftrek te herzien is ontstaan.