Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. TANCHEV
van 20 mei 2021 [1]

Gevoegde zaken C-45/20 en C-46/20

E
tegen
Finanzamt N (C-45/20)
en
Z
tegen
Finanzamt G (C-46/20)

[Verzoek van het Bundesfinanzhof (federale belastingrechter, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Richtlijn 2006/112/EG, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EG – Artikel 167 en artikel 168, onder a) – Installatie van een fotovoltaïsch systeem – Inrichting van een werkkamer in een verder privé gebruikt woonhuis – Onroerend goed – Gemengd gebruikte vermogensbestanddelen – Toewijzing aan het ondernemingsvermogen – Verenigbaarheid met het Unierecht van een nationale vervaltermijn voor de bestemmingskeuze en voor een vermoeden van toewijzing aan het privévermogen bij het ontbreken van voldoende aanwijzingen van het tegendeel – Verlies van het recht op aftrek van voorbelasting”

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzingen verzoekt het Bundesfinanzhof (federale belastingrechter, Duitsland; hierna: „verwijzende rechter”) om verduidelijking van de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de bestemming van investeringsgoederen [2], met name onroerende goederen [3] die zowel voor zakelijke als privédoeleinden worden gebruikt (hierna: „gemengd gebruikte vermogensbestanddelen”), voor privédoeleinden van de belastingplichtige, voor bedrijfsdoeleinden, of voor een combinatie daarvan (hierna: „bestemmingskeuze”). De vragen hebben met name betrekking op de gevolgen die deze bestemmingskeuze heeft voor het recht op aftrek van voorbelasting volgens artikel 167 en artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de

[1] Oorspronkelijke taal: Engels.

[2] Het is echter aan de verwijzende rechter om in het licht van het nationale recht vast te stellen of de goederen in kwestie „investeringsgoederen” zijn. Volgens artikel 189, onder a), van de btw-richtlijn mogen de lidstaten het begrip „investeringsgoederen” definiëren. Het Hof heeft geoordeeld dat dat begrip duidt op voor een economische activiteit gebruikte goederen die zich onderscheiden door de duurzame aard en de waarde ervan, en die met zich brengen dat de kosten voor de verkrijging normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven. Zie bijvoorbeeld arrest van 27 maart 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punt 23), met verwijzing naar arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 35).

[3] Zie verder punt 35 hieronder.

toegevoegde waarde [4], zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EG van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [5] (hierna: „btw-richtlijn").

2. De vragen betreffen de verenigbaarheid met het Unierecht, met name in het licht van de uitspraak van het Hof in zijn arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo [6], van een feitelijke vervaltermijn in het Duitse recht waarbinnen de Duitse belastingdienst op de hoogte moet worden gebracht van de bestemmingskeuze, en bij verstrijken waarvan het recht op aftrek van voorbelasting volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter verloren gaat. Hetzelfde lijkt te volgen uit het vermoeden in de rechtspraak van diezelfde rechter dat gemengd gebruikte vermogensbestanddelen, bij het ontbreken van voldoende aanwijzingen voor het tegendeel, aan het privévermogen van de belastingplichtige worden toegewezen.

3. Ik kom tot de slotsom dat in de omstandigheden van de hoofdgedingen een uitlegging van de nationale wetgeving in de rechtspraak van de verwijzende rechter, volgens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting verliest wanneer geen bestemmingskeuze voor gemengd gebruikte activa is geuit binnen de daarvoor in die lidstaat geldende wettelijke termijn, onverenigbaar is met artikel 167 en artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, omdat dit niet te rijmen valt met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, nu niets in het dossier wijst op verdenkingen van belastingontduiking. [7] Dezelfde slotsom geldt voor het zojuist genoemde vermoeden van toewijzing aan het privévermogen van de belastingplichtige indien dit resulteert in het verlies van het recht op aftrek.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:

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

5. Artikel 168, onder a), van de btw-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;

[…]."

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

5 PB 2010, L 10, blz. 14.

6 C-140/17, EU:C:2018:595 (hierna: „arrest Gmina Ryjewo").

7 Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 65-70). Zie ook bijvoorbeeld arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), met verwijzing naar arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook de recentere arresten van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punten 32-34 en 49-51), en 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punten 37 en 38).

6. Artikel 168 bis, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Indien een onroerend goed deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een belastingplichtige en door de belastingplichtige zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de btw over de uitgaven in verband met dit onroerend goed slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.

In afwijking van artikel 26 wordt met veranderingen in het in de eerste alinea bedoelde proportionele gebruik van een onroerend goed rekening gehouden overeenkomstig de in de artikelen 184 tot en met 192 neergelegde beginselen, als toegepast door de lidstaat in kwestie."

7. Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen."

B. Duits recht

8. § 15, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG") bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende bedragen aan voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van goederenleveringen en diensten die ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht door een andere ondernemer. […]"

9. § 18, lid 3, van het UStG luidt:

„De ondernemer moet voor het kalenderjaar of een korter belastingtijdvak, in de voorgeschreven vorm langs elektronische weg, een belastingaangifte indienen waarin hij zelf, in overeenstemming met § 16, leden 1 tot en met 4, en § 17, het bedrag uitrekent van de te betalen belasting of van het terug te ontvangen saldo (belastingaangifte). In de in § 16, leden 3 en 4, bedoelde gevallen moet de belastingaangifte worden verzonden binnen één maand na het verstrijken van het kortere belastingtijdvak. Om onbillijke gevolgen te vermijden kan het Finanzamt desgevraagd afzien van indiening langs elektronische weg. In dat geval moet de ondernemer de aangifte invullen op het aangeleverde formulier en dit met de hand ondertekenen."

10. § 149, lid 2, van de Abgabenordnung (belastingwetboek) bepaalde in de ten tijde van het geding relevante versie[8]:

„Tenzij de belastingwetgeving anders bepaalt, moeten belastingaangiften die betrekking hebben op een kalenderjaar of een wettelijk bepaald tijdstip uiterlijk vijf maanden daarna worden ingediend. […]"

[8] Volgens de schriftelijke opmerkingen van de Bondsrepubliek Duitsland is hier de sinds 1 november 2011 geldende versie van toepassing.

II. Feiten, procedure en de prejudiciële vragen

A. Zaak C-45/20, E tegen Finanzamt N („Zaak E")

11. Verzoeker in zaak E exploiteert een steigerbouwbedrijf. In 2014 liet hij een eengezinshuis bouwen met een werkkamer op de benedenverdieping die, volgens de tekeningen van de architect van 29 juli 2014, een oppervlak van 16,57 m^2 zou hebben. Het huis was verder bestemd voor privégebruik en zou in totaal een oppervlak hebben van 149,75 m^2. De rekeningen voor de bouw van het huis, met inbegrip van de werkkamer, dateren uit de periode van oktober 2014 tot november 2014.[9]

12. E vroeg niet om aftrek van voorbelasting pro rata met betrekking tot de werkkamer in de voorlopige (maandelijkse) aangiften die hij uit hoofde van § 18, lid 2, tweede zin, UStG voor de jaren 2014 en 2015 moest indienen, maar verzocht hier voor het eerst om in zijn aangifte omzetbelasting over 2015 uit hoofde van § 18, lid 3, eerste zin, UStG.[10] Die aangifte werd bij het Finanzamt (hierna: „belastingdienst") ontvangen op 28 september 2016.

13. De belastingdienst stelde bij besluit van 5 april 2017 voor E de omzetbelasting over 2015 vast, zonder aftrek van het bedrag van [X] EUR, dat volgens E overeenkwam met de voor de werkkamer betaalde voorbelasting. De belastingdienst verklaarde zijn bezwaar bij besluit van 17 januari 2018 ongegrond. Ook zijn beroep met betrekking tot de aftrek werd verworpen. In het vonnis van 19 maart 2018 gaf het Sächsische Finanzgericht (belastingrechter voor Saksen, Duitsland) aan, dat de gevraagde aftrek van voorbelasting niet mogelijk was, omdat de bestemming van de goederen voor het ondernemingsvermogen niet op tijd, dat wil zeggen vóór 31 mei 2015, had plaatsgevonden.

14. De verwijzingsbeslissing vermeldt dat, volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter, het beginsel van onmiddellijke aftrek van voorbelasting meebrengt dat de bestemmingskeuze moet plaatsvinden bij de verwerving of productie van de betrokken goederen.[11] Om praktische redenen kan deze bestemmingskeuze – volgens dezelfde rechtspraak – door de belastingplichtige worden geuit middels gegevens die de keuze aantonen. Overeenkomstig § 18, lid 3, UStG moet dit echter uiterlijk en definitief gebeuren bij de aangifte omzetbelasting voor het jaar van verwerving.[12] Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter is dit het tijdstip waarop de algemene in § 149, lid 2, van het belastingwetboek vastgelegde wettelijke termijn voor het indienen van de definitieve belastingaangifte verstrijkt. In dit hoofdgeding was dat 31 mei van het volgende jaar, te weten 2015.[13] Voorts brengt verlenging van de termijn voor indiening van de definitieve belastingaangifte volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter geen verlenging mee van de termijn voor het kenbaar maken van de gegevens die de bestemmingskeuze aantonen.[14]

9 Volgens de schriftelijke opmerkingen van het Finanzamt N.

10 Volgens de schriftelijke opmerkingen van het Finanzamt N.

11 BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff; in BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

12 BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff, 34; in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 922, Rz 5 en de telkens aldaar aangehaalde rechtspraak.

13 BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14;BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Volgens de verwijzingsbeschikking is dat thans 31 juli van het volgende jaar.

14 BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; in BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

15. In de procedure voor de verwijzende rechter betoogde E dat voor hem niet de noodzaak bestond om in zijn aangifte omzetbelasting de belastingdienst nadere gegevens betreffende zijn bestemmingskeuze kenbaar te maken, aangezien uit het ontwerp van de architect voor het daadwerkelijke gebruik van de werkkamer, te weten uitsluitend voor ondernemingsactiviteiten, voldoende bleek dat deze bestemd was voor bedrijfsdoeleinden.

B. C-46/20, Z tegen Finanzamt G („zaak Z")

16. Zaak Z betreft de aftrek als voorbelasting van in 2014 betaalde btw bij de installatie van een fotovoltaïsch systeem. Verzoeker Z gebruikte een deel van de door het systeem opgewekte elektriciteit zelf en leverde de rest aan het distributiesysteem van een energieleverancier. De overeenkomst met betrekking tot de levering van energie aan het elektriciteitsnetwerk was gesloten tijdens hetzelfde financiële jaar, en voorzag in een vergoeding waarover belasting werd berekend.

17. Op 29 februari 2016 diende Z voor het bewuste financiële jaar een aangifte omzetbelasting in, waarin hij voorbelasting ten bedrage van [X] EUR aftrok. Dit bedrag aan voorbelasting betrof in wezen de btw op de rekening van 11 september 2014 voor de levering en installatie van het fotovoltaïsch systeem. Z had geen aangifte gedaan met betrekking tot dit systeem. Het Finanzamt G, verweerder, accepteerde aanvankelijk de aangifte omzetbelasting voor het bewuste jaar.

18. Na een speciale btw-controle stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat de aftrek van de voorbelasting op de rekening van 11 september 2014 niet kon worden toegestaan. Volgens de belastingdienst had Z de bewuste goederen niet op tijd, te weten uiterlijk op 31 mei 2015, bestemd voor bedrijfsdoeleinden.

19. De belastingdienst stelde derhalve de door Z verschuldigde omzetbelasting over het bewuste jaar vast bij besluit van 30 november 2016, voor het laatst gewijzigd bij besluit van 27 maart 2017. Zijn bezwaar werd afgewezen bij besluit van 18 mei 2017, en ook het beroep daartegen werd verworpen In zijn uitspraak van 12 september 2018 oordeelde het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter Baden-Württemberg, Duitsland) dat Z, die een keuzerecht had ten aanzien van de bestemming van het fotovoltaïsch systeem in kwestie, dit niet tijdig had bestemd voor bedrijfsdoeleinden. Dit vloeide voort uit rechtspraak die bindend is voor het Finanzgericht (zie punt 14 hierboven). Dit bleef een geldige benadering in het licht van latere rechtspraak van het Hof.

20. In de procedure voor het Finanzgericht (belastingrechter) betoogde Z dat de rechtspraak van de verwijzende rechter met betrekking tot het kenbaar maken van gegevens ten bewijze van de bestemming van gemengd gebruikte vermogensbestanddelen, met name gezien het arrest Gmina Ryjewo in twijfel moest worden getrokken.

21. Blijkens de verwijzingsbeschikking verdedigde de belastingdienst zijn beslissing op het bezwaar met het betoog dat verzoeker voorafgaand aan de commerciële exploitatie van het fotovoltaïsch systeem niet handelde als ondernemer in de zin van de wetgeving betreffende de omzetbelasting, en dat er in de situatie waarover het Hof zich heeft uitgesproken in het arrest Gmina Ryjewo, geen sprake was van een bestemmingskeuzerecht.

22. Daarop heeft de verwijzende rechter de behandeling van de beide zaken (C-45/20 en C-46/20) geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet artikel 168, onder a), juncto artikel 167 van [de btw-richtlijn] zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt?

2) Verzet artikel 168, onder a), van [de btw-richtlijn] zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan een bestemming voor privédoeleinden wordt aangenomen respectievelijk er een vermoeden in die zin bestaat, indien er geen sprake is van (toereikende) aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden?”

23. Het Hof heeft schriftelijke vragen gesteld aan de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie. De Bondsrepubliek Duitsland heeft deze beantwoord op 14 december 2020 en de Commissie op 16 december 2020.

24. Schriftelijke opmerkingen over de prejudiciële vragen werden ingediend door het Finanzamt N (met betrekking tot zaak E), de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie. Er heeft geen hoorzitting plaatsgevonden.

III. Opmerkingen vooraf

25. Ik stel voor om de kwesties die de verwijzingsbeschikking aan de orde stelt in de volgende volgorde te beantwoorden.

26. Ten eerste moet de vraag worden besproken of zowel E als Z gerechtigd was tot aftrek van voorbelasting op het tijdstip van de verwerving van de gemengd gebruikte vermogensbestanddelen in kwestie, te weten een huis in zaak E en een fotovoltaïsch systeem in zaak Z. Die beoordeling houdt rechtstreeks verband met de bestemmingskeuze, omdat de aftrekbaarheid van voorbelasting afhankelijk is, zoals de Bondsrepubliek Duitsland in zijn schriftelijke opmerkingen aangeeft, van de bestemming die de betrokkene aan die gemengd gebruikte vermogensbestanddelen heeft gegeven. [15]

27. Ten tweede is het, zoals eveneens is aangegeven in de schriftelijke opmerkingen van de Bondsrepubliek Duitsland, even belangrijk voor de uitkomst van het onderhavige geding of een kenbare bestemmingskeuze met betrekking tot gemengd gebruikte vermogensbestanddelen in het btw-recht van de Unie een materieel dan wel een formeel vereiste is. Wanneer een belastingplichtige niet aan een formele voorwaarde voldoet, wordt hem, anders dan bij een materiële voorwaarde, niet noodzakelijk het recht op aftrek van voorbelasting ontzegd. [16] Zoals hieronder zal worden onderbouwd, ben ik tot de slotsom gekomen dat het bestaan van een aanwijsbare bestemmingskeuze een materiële voorwaarde is voor het recht op aftrek van voorbelasting over gemengd gebruikte vermogensbestanddelen, waaraan echter kan worden voldaan met gegevens die deze keuze objectief aantonen. Tot op heden heeft de rechtspraak de

[15] Bijvoorbeeld arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[16] Bijvoorbeeld arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 30-33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook bijvoorbeeld arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 60-63), en 15 november 2017, Geissel/Butin (C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:867, punt 40).

belastingplichtige nog niet ertoe verplicht om aan de nationale belastingdienst een specifieke en louter daartoe strekkende verklaring over te leggen met betrekking tot deze bestemmingskeuze. In dit onderdeel zal ik tevens ingaan op de omvang van de beoordelingsmarge van de lidstaten wanneer zij termijnen invoeren waarbinnen een aanwijsbare bestemming kenbaar moet worden gemaakt aan de nationale belastingdienst.

28. Ten derde zal ik mijn bespreking van deze kwesties afronden met de beantwoording van de prejudiciële vragen.

29. Wat betreft het belang van het arrest Gmina Ryjewo moet worden aangetekend dat deze zaak geen betrekking had op de gevolgen van i) de bestemming van gemengd gebruikte investeringsgoederen in hun geheel voor bedrijfsdoeleinden, ii) de bestemming van die goederen juist geheel voor privédoeleinden, waardoor ze volledig buiten het btw-stelsel werden gehouden, of iii) de bestemming voor bedrijfsdoeleinden alleen voor zover de goederen daadwerkelijk voor ondernemingsactiviteiten werden gebruikt. [17]

30. Het arrest Gmina Ryjewo betrof veeleer de consequenties van het feit dat een gemeente onroerend goed aanvankelijk voor niet-belastbare doeleinden gebruikt maar later voor belastbare doeleinden, en de vraag wat dit betekende voor de aftrek van de voorbelasting die was betaald bij de bouw van dat onroerend goed. Ik stem derhalve in met het betoog van het Finanzamt N in zijn schriftelijke opmerkingen, in tegenspraak met wellicht in de rechtsleer gehuldigde opvattingen, dat het arrest Gmina Ryjewo niet behelst dat een bestemmingskeuze over gemengd gebruikte vermogensbestanddelen niet langer nodig is voor de vaststelling of een belastingplichtige als zodanig handelt.

31. De Bondsrepubliek Duitsland en het Finanzamt N hebben beide in hun schriftelijke opmerkingen betoogd dat aan het arrest Gmina Ryjewo voor de uitkomst van de onderhavige hoofdgedingen niet te veel gewicht moet worden toegekend, onder meer vanwege de verschillen tussen wat er in die zaak aan de orde was en wat hier in de hoofdgedingen aan de orde is. Ik volsta met de opmerking dat in deze conclusie naar het arrest Gmina Ryjewo zal worden verwezen voor zover het relevant is voor het juridische probleem dat hier moet worden opgelost.

IV. Beoordeling

A. Bestaan van het recht op aftrek

32. Artikel 167 van de btw-richtlijn vormt het uitgangspunt van de rechtspraak. Volgens artikel 167 ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt is doorslaggevend voor het bestaan van het recht op aftrek. [18]

[17] Arrest van 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie bijvoorbeeld ook arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 53), en 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 20).

[18] Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punt 28), met verwijzing naar arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punten 8 en 9), en arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 35), en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 38).

33. Volgens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn moeten de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht.[19] Gegeven dat zowel de onderhavige werkkamer als het fotovoltaïsch systeem lijkt te zijn gebruikt voor zakelijke activiteiten, is aan dit vereiste voldaan indien zij door een andere belastingplichtige zijn geleverd.[20]

34. Volgens vaste rechtspraak van het Hof bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot goederen die volledig zijn toegewezen aan het privévermogen.[21] Er bestaat een gedeeltelijk recht op aftrek wanneer gemengd gebruikte goederen gedeeltelijk zijn toegewezen aan het ondernemingsvermogen. Het gedeelte dat niet wordt gebruikt voor het verrichten van belastbare zakelijke diensten of leveringen valt buiten het btw-stelsel en hiermee kan bij de toepassing van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn geen rekening worden gehouden.[22] Wanneer de gemengd gebruikte vermogensbestanddelen echter volledig voor bedrijfsdoeleinden worden bestemd, is alle voorbelasting aftrekbaar.[23] Wanneer een belastingplichtige ervoor kiest om investeringsgoederen die zowel voor zakelijke als privédoeleinden worden gebruikt, als ondernemingsvermogen aan te merken, is de over de verwerving van die vermogensbestanddelen verschuldigde voorbelasting in beginsel volledig en onmiddellijk aftrekbaar.[24]

35. Een belangrijke wijziging van de btw-richtlijn, namelijk de toevoeging van artikel 168 bis bij richtlijn 2009/162, is echter van belang voor de onderhavige zaak. Zoals reeds vermeld in punt 6 hierboven, is btw over de uitgaven in verband met onroerend goed slechts aftrekbaar naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige. Het is weliswaar aan de verwijzende rechter om dit na te gaan, maar zowel de werkkamer in het huis van zaak E als het fotovoltaïsch systeem in zaak Z lijkt onroerend goed te zijn.[25]

36. Hoe dan ook vragen verzoekers in de hoofdgedingen gedeeltelijke aftrek van voorbelasting, in het licht van de gedeeltelijke bestemming van de gemengd gebruikte vermogensbestanddelen voor bedrijfsdoeleinden. In zaak E is de gevraagde aftrek gedeeltelijk omdat het alleen de werkkamer in het huis betreft. In zaak Z is de gevraagde aftrek gedeeltelijk omdat de met betrekking tot het fotovoltaïsch systeem gevraagde aftrek evenredig is aan de mate waarin dit voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt.[26]

[19] Bijvoorbeeld arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40), met verwijzing naar arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28).

[20] Dit aspect komt in het dossier niet rechtstreeks aan de orde. Het wordt echter niet betwist dat zowel E als Z voorbelasting over de bewuste goederen heeft betaald.

[21] Bijvoorbeeld arrest van 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 27). Met betrekking tot land, zie arrest van 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 21).

[22] Arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 28).

[23] Arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[24] Bijvoorbeeld arrest van 18 juli 2013, Medicom en Maison Patrice Alard (C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 24).

[25] Artikel 13 ter van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (PB 2013, L 284, blz. 1). Zie voorts bijvoorbeeld arrest van 15 november 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Over het belang van verdeelcriteria voor gemengd gebruikte vermogensbestanddelen, zie arrest van 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

37. Het is vaste rechtspraak dat een persoon die investeringsuitgaven doet met het door objectieve factoren bevestigde doel een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn uit te oefenen, als belastingplichtige wordt aangemerkt.[27] Er zij aan herinnerd dat volgens artikel 168 van de btw-richtlijn, btw aftrekbaar is voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige. Een persoon die handelt in de hoedanigheid van belastingplichtige is dus, in overeenstemming met artikel 167 en volgende van die richtlijn, gerechtigd om de verschuldigde of betaalde btw over de investeringen ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te verrichten en die recht geven op aftrek, onmiddellijk af te trekken. Ingevolge de artikelen 63 en 167 van de btw-richtlijn ontstaat dit recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, te weten het tijdstip waarop de goederen worden geleverd.[28]

38. Ik ben echter van mening dat de belastingplichtige volgens vaste rechtspraak in twee belangrijke – voor de hoofdgedingen relevante – situaties niet werkelijk *gehouden* is om voorbelasting af te trekken zodra het recht daartoe ontstaat. Ten eerste betogen het Finanzamt N en de Bondsrepubliek Duitsland weliswaar terecht dat het recht op aftrek van voorbelasting volgens het Hof onmiddellijk moet worden uitgeoefend voor alle belastingen die op in een vorig stadium verrichte handelingen hebben gedrukt[29], maar betekent dit niet dat het Unierecht de lidstaten te allen tijde toestaat om in feite een streep te zetten door het recht op aftrek wanneer niet is voldaan aan een nationale termijn waarbinnen een verzoek om aftrek bij de belastingdienst moet worden ingediend, met name wanneer er geen aanwijzingen voor fraude zijn.[30] Hierop wordt nog nader ingegaan in de punten 50 tot en met 60 hieronder.

39. Ten tweede is indiening van een uitdrukkelijke aanvraag voor aftrek van voorbelasting bij de belastingdienst, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen betoogt, niet noodzakelijk om het bestaan van een bestemmingskeuze op het tijdstip van de verwerving van de gemengd gebruikte vermogensbestanddelen aan te tonen.

40. De vraag of een belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld ten behoeve van een economische activiteit (zie artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn) is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment waarop het goed is verworven en het moment waarop het voor de economische activiteiten van de belastingplichtige wordt gebruikt. Het is aan de nationale rechter om dit te beoordelen.[31]

41. Belangrijk is dat het Hof in het arrest Gmina Ryjewo heeft geoordeeld dat voor de vaststelling dat „een goed door de belastingplichtige als zodanig is verworven, […] het weliswaar voldoende [kan] zijn dat bij de verwerving op eenduidige en expliciete wijze uiting is gegeven aan het voornemen om het goed voor economisch gebruik te bestemmen, maar [dat] het ontbreken van een dergelijke uiting […] niet uit[sluit] dat impliciet blijkt van een dergelijk voornemen”[32]. Zoals

27 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20),

28 T.a.p., met verwijzing naar arresten van 29 november 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 27), en 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Bijvoorbeeld arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 44).

30 Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 65-70). Zie voorts bijvoorbeeld arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), met verwijzing naar arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook recentelijk arresten van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punten 32-34 en 49-51), en 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punten 37 en 38).

31 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 21), met verwijzing naar arrest van 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punten 40 en 41). Zie ook bijvoorbeeld arrest van 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 29).

32 Arrest Gmina Ryjewo, punt 47.

reeds opgemerkt, heeft het Hof de term „economische activiteit" in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn op deze wijze uitgelegd in de context van het geding in de zaak Gmina Ryjewo, waarin werd gevraagd om een recht op aftrek bij een verandering in de bestemming van een kapitaalgoed van niet-economische doeleinden naar economische doeleinden.[33] Aangezien weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht vormt[34], moet het in het arrest Gmina Ryjewo geformuleerde beginsel gelijkelijk gelden voor de vaststelling of een bestemmingskeuze is gemaakt. Ik ben het eens met het betoog van de Commissie dat dit de enige uitlegging is die te rijmen valt met het ruime concept van verwerving als een „belastingplichtige" als ontwikkeld in de rechtspraak.[35]

42. Derhalve dient te worden vastgesteld of E en Z de betrokken investeringsgoederen hebben verworven of vervaardigd met de – door objectieve factoren bevestigde – bedoeling een economische activiteit uit te oefenen, en bijgevolg hebben gehandeld als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.[36] Is er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waardoor recht op aftrek ontstaat?[37]

43. Hoewel dit ter beoordeling staat aan de verwijzende rechter, bevat het dossier geen enkele aanwijzing dat het vereiste verband zou ontbreken ten aanzien van de aanleg van de werkkamer in zaak E[38] of van het fotovoltaïsch systeem in zaak Z, gezien de objectieve inhoud van de betrokken verrichtingen als beschreven in de verwijzingsbeschikking[39]. Het tijdsverloop tussen de verwerving van deze vermogensbestanddelen en het gebruik ervan voor de economische activiteiten van de belastingplichtige was relatief kort. De werkkamer in kwestie en het fotovoltaïsch systeem waren naar hun aard geschikte goederen voor zulke doeleinden.[40] In het kader van de hoofdgedingen is bovenal van belang dat het ontbreken van een onmiddellijk verzoek om aftrek van voorbelasting aan de belastingdienst niet bepalend is voor het bestaan van een recht op aftrek ten tijde van de verwerving, ook al vormt een beroep op het recht op aftrek in de rechtspraak van de verwijzende rechter een zwaarwegende aanwijzing voor toewijzing van vermogensbestanddelen aan de onderneming.[41]

44. Het verzuim van E om de werkkamer in zijn voorlopige belastingaangiften te vermelden vormt op zichzelf dus geen beletsel voor zijn recht op aftrek van voorbelasting. De rechtspraak van het Hof biedt voorts geen directe steun voor een vereiste in het Duitse recht dat verzoekers

33 Punt 30 hierboven.

34 Zie voorts punt 58 hieronder.

35 Arrest Gmina Ryjewo (punt 54).

36 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 23).

37 T.a.p., punt 27, met verwijzing naar arrest van 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57). Zoals het Hof opmerkte in zijn arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 45 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak): "Het criterium van het gebruik van het goed of de dienst voor handelingen die vallen onder de economische activiteit van het bedrijf, verschilt naargelang het gaat om het verkrijgen van een dienst, dan wel van een investeringsgoed" (punt 45). Het recht op aftrek voor de belastingplichtige bestaat altijd „wanneer de kosten van de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten" (punt 47). Zie ook over het bestaan van het vereiste verband: arrest van 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Zaak E vertoont overeenkomsten met de situatie waarover het Hof uitspraak deed in het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, zie met name punt 52).

39 Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 29), met verwijzing naar arrest van 21 februari 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punten 22, 23 en 33).

40 Met betrekking tot de bouw van het kantoor en de verwerving van het fotovoltaïsch systeem blijkt uit het dossier niet dat E of Z handelden in de hoedanigheid van privépersonen. Zie bijvoorbeeld arrest van 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss van 20 september 2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

in de positie van E of Z een daadwerkelijke verklaring zouden moeten afleggen betreffende het bestaan van een bestemmingskeuze bij de verwerving, zelfs indien aftrek van voorbelasting wordt gevraagd *nadat* btw-aangifte is gedaan over de periode waarin de goederen werden verworven. Gelet op de uitspraak in het arrest Gmina Ryjewo moeten er objectieve factoren zijn waaruit blijkt van een keuze voor bestemming voor bedrijfsdoeleinden, en is een dergelijke keuze noodzakelijk om uit te maken of voorbelasting voor gemengd gebruikte vermogensbestanddelen aftrekbaar is.[42] Een verzoek om aftrek in de btw-aangifte over het tijdvak van verwerving kan bewijs zijn voor een bestemmingskeuze[43], maar is volgens de rechtspraak van het Hof niet absoluut verplicht. Het is aan de verwijzende rechter om uit te maken of de plannen voor een daadwerkelijk gebruik van de werkkamer in zaak E, en de rekening van 11 september 2014 voor de levering en installatie van het fotovoltaïsch systeem in zaak Z, in combinatie met alle andere relevante gegevens waarover hij beschikt, factoren zijn die het bestaan van een bestemmingskeuze voldoende objectief kunnen aantonen.

45. Deze benadering doet ook recht aan de grondslag van de btw-regels over herziening en aftrek. Het verdient vermelding dat „de perioden voor de herziening van de aftrek als zodanig geen invloed [hebben] op het ontstaan van het recht op btw-aftrek […] die […] uitsluitend wordt bepaald door de hoedanigheid waarin de betrokkene handelt op het moment waarop hij het betrokken goed verwerft”.[44] Het stelsel voor herziening van de aftrek heeft tot doel, de juistheid van de aftrek te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk.[45] Het is overigens vaste rechtspraak van het Hof dat de modaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek slechts neerkomen op formele voorwaarden of vereisten.[46]

46. Ten slotte bestond er, zoals hierboven in punt 21 is opgemerkt, onzekerheid of Z ten tijde van de verwerving van het fotovoltaïsch systeem handelde als ondernemer, en werd Z's recht op aftrek in twijfel getrokken in het licht van de uitspraak in het arrest Gmina Ryjewo. Het fotovoltaïsch systeem werd echter althans ten dele gebruikt voor belaste economische handelingen van Z, de investering was gedaan om een economische activiteit te verrichten en de aftrek betrof handelingen die Z voornemens was te verrichten (punt 37 hierboven). Voorts bevat het arrest Gmina Ryjewo geen aanwijzingen dat de mogelijkheid om Z als „belastingplichtige” aan te merken beperkt zou moeten worden, maar biedt het juist steun voor een ruime uitlegging van het begrip „belastingplichtige”.[47]

47. Samenvattend is het weliswaar aan de verwijzende rechter om dit na te gaan in het licht van de hierboven besproken rechtsbeginselen, maar lijkt E recht te hebben op gedeeltelijke aftrek van voorbelasting over de verwerving van de werkkamer in kwestie, evenals Z met betrekking tot de verwerving van het fotovoltaïsch systeem.

[42] Aangetekend zij echter dat de bewijsregels van een lidstaat de doeltreffendheid van het Unierecht niet mogen aantasten en de door dat recht, en met name het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, gewaarborgde rechten dienen te eerbiedigen. Zie bijvoorbeeld arrest van 4 juni 2020, CF (Belastingcontrole) (C-430/19, EU:C:2020:429, punt 45), met verwijzing naar arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punt 37).

[43] Zoals vermeld in de schriftelijke opmerkingen van de Bondsrepubliek Duitsland, heeft het Hof aldus geoordeeld in zijn arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 26).

[44] Arrest van 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 36), met verwijzing naar arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punten 8 en 20).

[45] Bijvoorbeeld arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 26).

[46] Bijvoorbeeld arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 40).

[47] Arrest van 25 juli 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, punten 54 en 55).

B. Aanwijsbare bestemmingskeuze als materiële of formele voorwaarde en de termijn om deze keuze aan de belastingdienst kenbaar te maken

1. Aanwijsbare bestemmingskeuze

48. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet de belastingdienst over de nodige informatie beschikken om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden die recht geven op aftrek van de in een bepaald geval betaalde voorbelasting, ondanks een verweten niet-nakoming van de formele voorwaarden.[48] Zoals hierboven reeds vermeld, is de bestemmingskeuze noodzakelijk om het recht op aftrek vast te stellen. Het is niet louter een formeel vereiste met het oog op controle.[49] Het is evenmin een verplichting betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften.[50] Daarentegen kan het ontbreken van een aanwijsbare bestemmingskeuze het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhinderen[51], aangezien het de bestemmingskeuze is die bepaalt of aftrek van voorbelasting met betrekking tot gemengd gebruikte vermogensbestanddelen überhaupt mogelijk is, en zo ja, in welke mate.

49. Het bestaan van een aanwijsbare bestemmingskeuze is derhalve, zoals is betoogd in de schriftelijke opmerkingen van het Finanzamt N, een materieel vereiste, maar benadrukt moet worden dat aftrek van voorbelasting in het btw-tijdvak waarin de verwerving plaatsvond slechts één factor is, zij het een potentieel doorslaggevende, die het bestaan van een bestemmingskeuze kan aantonen.[52] Omgekeerd sluit het ontbreken van een dergelijke aangifte niet per definitie uit dat er een bestemmingskeuze is gemaakt.

2. De termijn voor kenbaarmaking van een bestemmingskeuze

50. De belastingdienst moet over de nodige informatie beschikken om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.[53] Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.[54]

51. Derhalve rijst de vraag of de invoering van de onderhavige termijn, het verlies van het recht op aftrek dat daaruit volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter resulteert, en een vermoeden in de rechtspraak van de verwijzende rechter van bestemming voor privédoeleinden bij het ontbreken van een bewijs van de bestemming voor bedrijfsdoeleinden, zulke nadere voorwaarden zijn.

48 Arrest van 7 maart 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 38).

49 Zie arrest van 7 maart 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 32).

50 T.a.p., punt 34.

51 T.a.p., punt 35, met verwijzing naar het arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46).

52 Punt 44 hierboven.

53 Arrest van 12 september 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punt 43).

54 Arrest van 7 augustus 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie in gelijke zin bijvoorbeeld arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52. Volgens de artikelen 167 en 179 van de btw-richtlijn wordt het recht op aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt.[55] Krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn mag het de belastingplichtige worden toegestaan de aftrek later te verrichten, conform de bij de nationale wetgeving gestelde voorwaarden en procedurele voorschriften.[56]

53. Het is reeds vaste rechtspraak dat het Unierecht de lidstaten toestaat om, ter waarborging van de rechtszekerheid en met inachtneming van de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid, termijnen voor te schrijven waarbinnen voorbelasting moet worden afgetrokken.[57] Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of de uiterste termijn van 31 mei 2015 (inzake de aangifte omzetbelasting over 2014) voor het kenbaar maken van de bestemmingskeuze, die in feite een termijn is waarbinnen het recht op aftrek van voorbelasting moet worden uitgeoefend, voldoet aan de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid.

54. Volgens de rechtspraak van het Hof betreffende het doeltreffendheidsbeginsel moet rekening worden gehouden met de totale duur van de termijn en moet de nationale rechter nagaan of die termijn de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.[58]

55. Afgezien van een nationale regeling waaronder het recht op aftrek van voorbelasting volledig vervalt bij een verzuim om vóór 31 mei 2015 aan de belastingdienst de gegevens kenbaar te maken waaruit objectief blijkt van een bestemmingskeuze, lijken vanuit Unierechtelijk oogpunt geen bezwaren te bestaan tegen de onderhavige termijn.[59]

56. Het is echter voorts vaste rechtspraak, dat de bestraffing van de niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften met een weigering van het recht op aftrek verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling om de juiste toepassing van die verplichtingen te verzekeren, aangezien het Unierecht de lidstaten niet verhindert om in voorkomend geval een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die in verhouding staat tot de ernst van de inbreuk[60], als evenredig alternatief voor het verval van het recht op aftrek.

57. Kortom, het optreden van de lidstaten mag geen buitensporige afbreuk doen aan het beginsel van neutraliteit van de btw.[61] Het Hof heeft met name geoordeeld dat, gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, het verlies van dat

55 Arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 31).

56 T.a.p., punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak. In het arrest van 27 maart 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punt 22), merkte het Hof op: „Artikel 187 van [de btw- richtlijn] bevat enkele nadere regels betreffende herziening van de btw-aftrek met betrekking tot investeringsgoederen. In het bijzonder volgt uit artikel 187, lid 1, van deze richtlijn dat de herziening met betrekking tot dergelijke goederen wordt gespreid over een periode van vijf jaar. Voor onroerende investeringsgoederen kan deze periode tot maximaal twintig jaar worden verlengd."

57 T.a.p., punten 33-38 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie ook bijvoorbeeld arresten van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38), en 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32).

58 Arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 52 en 58), en 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punten 38 en 41). Zie ook bijvoorbeeld het arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32).

59 Dit blijft onderworpen aan het beginsel dat door een lidstaat gestelde termijnen „niet op zodanige wijze [mogen] worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek opleveren". Zie arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 48).

60 Arrest van 12 september 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punt 37), met verwijzing naar de arresten van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63), en 7 maart 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 34). Zie ook bijvoorbeeld arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 47 en 48).

61 Arrest van 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33).

recht, wanneer geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld, onevenredig lijkt te zijn indien de aftrek alsnog verantwoord wordt.[62] Te late betaling van de btw kan op zich niet worden gelijkgesteld met fraude.[63] In zulke gevallen kan een administratieve boete[64] of betaling van vertragingsrente een geschikte sanctie zijn.[65]

58. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat, aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht vormt, het aan de bevoegde belastingautoriteiten staat om rechtens genoegzaam te bewijzen dat er objectieve gegevens zijn die aantonen dat er sprake is van fraude of misbruik. Vervolgens is het de taak van de nationale rechter om na te gaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond.[66] Van dergelijke gegevens is niet gebleken in de stukken.

59. De situatie zou anders zijn wanneer schending van de termijn van 31 mei 2015 betekende dat niet kon worden voldaan aan de materiële voorwaarde dat objectieve gegevens de gedeeltelijke bestemming voor bedrijfsdoeleinden moeten aantonen.[67] Indien een uiting van de bestemmingskeuze, aangetoond door voldoende objectieve gegevens, door de belastingdienst werd ontvangen op 28 september 2016 in zaak E en op 29 februari 2016 in zaak Z, is het echter goed mogelijk dat de materiële voorwaarde voor aftrek is vervuld.[68] Verder kan de periode waarmee E en Z de termijn hebben overschreden niet als administratief onwerkbaar worden aangemerkt. Het door E ingediende verzoek om aftrek van voorbelasting is door de belastingdienst ontvangen op 28 september 2016, dat wil zeggen 16 maanden na het verstrijken van de termijn op 31 mei 2015, en Z deed zijn btw-aangifte op 29 februari 2016, 9 maanden na het verstrijken van die termijn.

60. Omwille van de volledigheid kan hieraan worden toegevoegd dat er ook ruimte is voor twijfel over de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel en een mogelijk buitensporige afbreuk aan het beginsel van neutraliteit met betrekking tot de hierboven in punt 14 genoemde rechtspraak van de verwijzende rechter, die behelst dat een verlenging van de termijn voor overlegging van de jaarrekening geen verlenging meebrengt van de termijn waarbinnen de bestemmingskeuze betreffende gemengd gebruikte vermogensbestanddelen kenbaar moet worden gemaakt. Ook ten aanzien van het gelijkwaardigheidsbeginsel rijst mogelijk twijfel daarover.

62 Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 65-70). Zie ook arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 51). Vergelijk arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43).

63 Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 74). Zie ook arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 56), waar het Hof oordeelde: „Het verzuim om de wettelijke belastingaangiften neer te leggen kan weliswaar worden gezien als een aanwijzing voor fraude, maar het bewijst niet onweerlegbaar dat sprake is van btw-fraude."

64 Arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punt 49).

65 Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 75).

66 Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 39), met verwijzing naar arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52).

67 De belastingplichtige die op aftrek van de btw aanspraak wil maken, moet bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet. De belastingdienst kan dus van de belastingplichtige zelf alle bewijzen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan. Zie arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 Dit verschilt van de situatie die ik heb besproken in mijn conclusie in de zaak Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, zie met name punt 80), waarin het achterhouden van facturen in de weg stond aan het overleggen van doorslaggevend bewijs dat aan de materiële voorwaarden was voldaan.

V. Beantwoording van de prejudiciële vragen

61. Ik kom tot de conclusie dat, in de omstandigheden van de hoofdgedingen, nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt, onverenigbaar is met artikel 168, onder a), gelezen in samenhang met artikel 167 van de btw-richtlijn. Hetzelfde moet gelden voor een vermoeden dat gemengd gebruikte vermogensbestanddelen zijn bestemd voor privédoeleinden wanneer dit ook resulteert in verlies van het recht op aftrek.

62. Het recht op aftrek vormt volgens vaste rechtspraak van het Hof een integrerend deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen. [69]

63. De lidstaten kunnen krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn maatregelen nemen om volledige inning van de btw en bestrijding van fraude te waarborgen, maar die maatregelen moeten in overeenstemming zijn met de beginselen van evenredigheid en neutraliteit [70] en mogen niet systematisch afbreuk doen aan het recht op btw-aftrek. [71]

64. Ten slotte moet eraan worden herinnerd, nu de verwijzingsbeschikking voornamelijk de verenigbaarheid van de rechtspraak van de verwijzende rechter met relevante beginselen van het Unierecht betreft, dat het vereiste van Unierechtconforme uitlegging voor de nationale rechterlijke instanties de verplichting inhoudt om in voorkomend geval vaste rechtspraak te wijzigen wanneer deze berust op een met het Unierecht onverenigbare uitlegging van het nationale recht. [72]

VI. Conclusie

65. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„1) In de omstandigheden van de hoofdgedingen is nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt, onverenigbaar met artikel 168, onder a), gelezen in samenhang met artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van

[69] Arrest van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook bijvoorbeeld arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 37-39); 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punten 32-34), en 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punten 39 en 40).

[70] Arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[71] Arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[72] Bijvoorbeeld arrest van 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EG van de Raad van 22 december 2009.

2) In de omstandigheden van de hoofdgedingen is nationale rechtspraak op grond waarvan een bestemming voor privédoeleinden wordt aangenomen respectievelijk er een vermoeden in die zin bestaat, indien er geen sprake is van (toereikende) aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden, onverenigbaar met artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162 van de Raad."