BESCHIKKING VAN HET HOF (Achtste kamer)

18 mei 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van voorbelasting tijdens de bouwfase van een gebouw – Regeling voor optionele btw-heffing – Stopzetting van de oorspronkelijk voorgenomen activiteit – Herziening van de aftrek van voorbelasting – Antwoord op de prejudiciële vraag dat duidelijk valt af te leiden uit de rechtspraak”

In zaak C-248/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) bij beslissing van 19 mei 2020, ingekomen bij het Hof op 9 juni 2020, in de procedure

Skatteverk

tegen

Skellefteå Industrihus AB,

geeft

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: N. Wahl, kamerpresident, F. Biltgen (rapporteur) en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om overeenkomstig artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof uitspraak te doen bij met redenen omklede beschikking,

de navolgende

* Procestaal: Zweeds.

Beschikking

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 137, 168, 184 tot en met 187, 189 en 192 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Skatteverk (belastingdienst, Zweden) en Skellefteå Industrihus AB over de aan laatstgenoemde opgelegde verplichting om de aftrek van voorbelasting te herzien na de stopzetting van een vastgoedinvesteringsproject.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

4 Artikel 135, lid 1, van die richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen."

5 In artikel 137 van die richtlijn is bepaald:

„1. De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

b) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering;

c) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein;

d) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De lidstaten stellen de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken."

6 Artikel 168 van diezelfde richtlijn luidt:

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

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

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

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen."

7 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

8 In artikel 185 van deze richtlijn is het volgende bepaald:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen."

9 Artikel 186 van deze richtlijn luidt:

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

10 Artikel 187 van deze richtlijn luidt:

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

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

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

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

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

11 Artikel 188 van de btw-richtlijn is als volgt geformuleerd:

„1. Investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden geleverd, worden tot het verstrijken van de herzieningsperiode beschouwd als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt.

De economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn indien de levering van het investeringsgoed belast is.

De economische activiteit wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn indien de levering van het investeringsgoed vrijgesteld is.

2. De in lid 1 bepaalde herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Indien de levering van investeringsgoederen vrijgesteld is, kunnen de lidstaten er evenwel van afzien herziening te eisen, voor zover de afnemer een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de btw in aftrek mag worden gebracht."

12 In artikel 189 van deze richtlijn is het volgende bepaald:

„Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

a) het begrip investeringsgoederen definiëren;

b) het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;

d) administratieve vereenvoudigingen toestaan."

13 In artikel 190 van die richtlijn is bepaald:

„Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen."

14 In artikel 191 van de btw-richtlijn is het volgende opgenomen:

„Indien het praktische effect van de toepassing van de artikelen 187 en 188 in een lidstaat onbeduidend is, kan die lidstaat, na raadpleging van het [raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde], afzien van de toepassing van deze artikelen, rekening houdend met de totale btw-druk in de betrokken lidstaat en de noodzaak van administratieve vereenvoudiging en mits zulks niet tot verstoring van de mededinging leidt."

15 Artikel 192 van die richtlijn bepaalt:

„Bij overgang van een normale belastingregeling naar een bijzondere regeling, of andersom, kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ongerechtvaardigde voordelen genieten, noch ongerechtvaardigde nadelen ondervinden."

Zweeds recht

16 Volgens hoofdstuk 3, § 2, van de Mervärdesskattelag (1994:200) [wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (1994:200)] van 30 maart 1994 (SFS 1994, nr. 200), in de versie zoals van toepassing op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „ML"), is de verhuur van onroerend goed in beginsel vrijgesteld van btw. De eigenaar van een onroerend goed die dit geheel of gedeeltelijk verhuurt ten behoeve van permanent gebruik door de huurder voor een belastbare activiteit, kan overeenkomstig hoofdstuk 3, § 3, en hoofdstuk 9, § 1, ML evenwel kiezen voor belastingheffing.

17 Hoewel in beginsel pas voor de belastingplicht kan worden gekozen nadat het onroerend goed is voltooid en de verhuur ervan is begonnen, volgt uit hoofdstuk 3, § 3, lid 3, punt 3, en hoofdstuk 9, § 2, ML niettemin dat de eigenaar van een onroerend goed reeds tijdens de bouwfase van het gebouw daarvoor kan kiezen waarbij met name de voorwaarde geldt dat de eigenaar van plan is het gebouw te verhuren zodra het voltooid is.

18 Overeenkomstig hoofdstuk 9, § 6, lid 2, van deze wet kan de belastingdienst tijdens de bouw van het gebouw, nog vóór de aanvang van de verhuur, de optionele onderwerping aan btw beëindigen indien blijkt dat niet meer is voldaan aan de voorwaarden van deze regeling.

19 De hoofdstukken 8 en 8a ML bevatten bepalingen betreffende het recht op aftrek van de voorbelasting over eerdere transacties respectievelijk herzieningen.

20 Krachtens hoofdstuk 8, § 3, en hoofdstuk 9, § 8, van deze wet heeft de eigenaar van een onroerend goed die ervoor heeft gekozen belastingplichtig te zijn, recht op aftrek van de voorbelasting over verwervingen in verband met zijn activiteit. De aftrek kan worden verricht via hetzij optionele btw-toepassing tijdens de bouwfase, hetzij aftrek achteraf, hetzij herziening.

21 Blijkens hoofdstuk 8a, § 4, van deze wet moet de aftrek in beginsel worden herzien indien zich een wijziging voordoet in het gebruik van een investeringsgoed waarvoor bij de verwerving ervan geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, waardoor het recht op aftrek wordt verminderd. Ook in de omgekeerde situatie moet de aftrek worden herzien, namelijk wanneer de verwerving ervan geen of slechts gedeeltelijk recht op aftrek gaf en als gevolg van een verandering van gebruik het recht op aftrek wordt gevestigd dan wel meer belasting mag worden afgetrokken.

22 Volgens hoofdstuk 8a, § 6, van deze wet wordt de aftrek van voorbelasting alleen herzien wanneer binnen een bepaalde termijn (de herzieningsperiode) het gebruik van een investeringsgoed is gewijzigd of de overdracht ervan plaatsvindt. Voor onroerende goederen bedraagt die termijn tien jaar.

23 Hoofdstuk 9, § 11, ML bevat bijzondere bepalingen met betrekking tot herziening ingeval een einde komt aan de optionele btw-plichtigheid tijdens de bouwfase vóór aanvang van een belastbare verhuur. De herziening moet dan in één keer worden verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Bovendien moet de voorbelasting over de periode tussen het besluit waarbij de optionele onderwerping aan btw werd toegekend en het einde ervan worden betaald aan de staat, vermeerderd met rente. Deze bepalingen hebben tot gevolg dat alle in aftrek gebrachte voorbelasting onmiddellijk moet worden terugbetaald, vermeerderd met rente.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

24 Skellefteå Industrihus is een vennootschap naar Zweeds recht die op een haar toebehorend terrein een voor verhuur bestemd kantoorpand wilde laten bouwen. Zij verzocht en verkreeg bij de bouw ervan toestemming om vanaf november 2012 gebruik te maken van de regeling voor optionele toepassing van btw. Vervolgens heeft zij 966 508 Zweedse kronen (SEK) (ongeveer 95 400 EUR) voorbelasting afgetrokken over haar verwervingen, hoofdzakelijk architectendiensten voor het geplande gebouw. Nadat een van de potentiële toekomstige huurders had aangekondigd dat hij niet langer geïnteresseerd was in de huur van kantoorruimte in het betreffende pand, bleek uit de herbeoordeling van de kosten dat het project niet winstgevend was. Verweerster in het hoofdgeding heeft in september 2013 daarom besloten het project stop te zetten, waardoor een einde is gekomen aan de regeling voor optionele onderwerping aan btw.

25 Skellefteå Industrihus heeft in december 2013 alle btw terugbetaald die zij in aftrek had gebracht in de periode waarin zij gebruik had gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw. Drie jaar later verzocht zij echter om de aftrek van deze voorbelasting alsnog toe te staan, omdat zij van mening was dat de verplichting om de afgetrokken voorbelasting terug te betalen, niet verenigbaar was met de btw-richtlijn.

26 De belastingdienst heeft dit verzoek afgewezen, waarna Skellefteå Industrihus beroep heeft ingesteld bij de Förvaltningsrätt i Umeå (bestuursrechter in eerste aanleg Umeå, Zweden), die dit beroep heeft toegewezen op grond dat de toepasselijke nationale wettelijke regeling onverenigbaar was met het Unierecht. Daarop heeft de belastingdienst het btw-bedrag dat Skellefteå Industrihus aanvankelijk had terugbetaald, weer aan haar overgemaakt.

27 Nadat het door de belastingdienst ingestelde hoger beroep was verworpen, heeft deze dienst zich tot de verwijzende rechter gewend met het verzoek Skellefteå Industrihus te verplichten de afgetrokken voorbelasting opnieuw over te maken.

28 De verwijzende rechter merkt om te beginnen op dat er in het onderhavige geval geen sprake was van misbruik of fraude en dat de verwervingen niet zijn gebruikt om vrijgestelde handelingen te verrichten. Het hoofdgeding heeft dus uitsluitend betrekking op de vraag of hoofdstuk 9, § 11, ML verenigbaar is met de btw-richtlijn wanneer de belastingplicht ophoudt te bestaan omdat van een bouwproject is afgezien vóór het werd voltooid en er dus geen enkele verhuur heeft plaatsgevonden.

29 Vervolgens merkt de verwijzende rechter op dat de bepalingen van hoofdstuk 9, § 11, ML geen rechtstreeks equivalent hebben in de btw-richtlijn en dat dus moet worden nagegaan of deze bepalingen, zoals de belastingdienst aanvoert, daadwerkelijk binnen het kader vallen van de beoordelingsmarge die de lidstaten volgens artikel 137 van deze richtlijn hebben om de regeling voor optionele toepassing van btw voor vastgoedverhuur nader uit te werken. Het antwoord op deze vraag kan niet worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof en met name niet uit de arresten van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22); 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), en 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Ten slotte verduidelijkt de verwijzende rechter dat, mocht het Hof oordelen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling niet onder de aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge valt, nog moet worden onderzocht of deze bepalingen niettemin kunnen worden toegestaan in het licht van de regels van de btw-richtlijn inzake herziening van de aftrek. Hij meent dat ook op dit punt de rechtspraak van het Hof, met name zijn arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), geen antwoord geeft op die vraag.

31 In deze omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is het verenigbaar met de btw-richtlijn, met name de artikelen 137, 168, 184 tot en met 187, 189 en 192, dat een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele heffing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, onmiddellijk alle voorbelasting met rente moet terugbetalen, op grond dat niet langer een btw-plicht op hem rust doordat het bouwproject is stopgezet voordat het gebouw is voltooid, en dus voordat enige verhuur tot stand is gekomen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

32 Het Hof kan krachtens artikel 99 van zijn Reglement voor de procesvoering, onder meer wanneer het antwoord op een prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of over dit antwoord redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen.

33 Deze bepaling dient in de onderhavige zaak te worden toegepast.

34 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 137, 168, 184 tot en met 187, 189 en 192 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling waarin is bepaald dat een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een voor verhuur bestemd pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, verplicht is om het hele btw-bedrag onmiddellijk met rente terug te betalen, omdat het voorgenomen project dat recht op aftrek gaf, is stopgezet zonder dat enige belaste activiteit heeft plaatsgevonden, en of zij in de weg staan aan een nationale regeling die bepaalt dat in een dergelijke situatie de aftrek van voorbelasting verplicht moet worden herzien.

35 Voor de beantwoording van deze vraag moet worden vastgesteld dat de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten geen betrekking hebben op een situatie waarin een eind komt aan de belastingplicht, maar op een situatie waarin geen belaste handelingen zijn verricht. Aangezien volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn eenieder als „belastingplichtige" wordt beschouwd die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (zie in die zin arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak), eindigt de btw-plichtigheid niet automatisch op het tijdstip waarop de belastingplichtige besluit een eerder voorgenomen activiteit stop te zetten.

36 Met betrekking tot de vraag of de lidstaten bij de toepassing van de hun in artikel 137 van de btw-richtlijn verleende beoordelingsmarge erin kunnen voorzien dat het recht op aftrek dat wordt toegekend nadat gebruik is gemaakt van de keuzemogelijkheid waar dat artikel recht op geeft, met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken wanneer de voorgenomen economische activiteit is stopgezet, moet eraan worden herinnerd dat overeenkomstig de rechtspraak van het Hof de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van de aftrekregeling afhankelijk is van de vraag of de goederen of diensten zijn afgenomen door een belastingplichtige die als zodanig handelt. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn aanvankelijk mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, maar is niet van invloed op het ontstaan van het recht op aftrek (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het Hof heeft ook herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, in beginsel in stand blijft, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en daardoor niet tot belaste handelingen heeft geleid (zie in die zin arresten van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25), of indien de belastingplichtige deze goederen en diensten die tot aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet voor belaste handelingen heeft gebruikt (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Iedere andere uitlegging van de btw-richtlijn zou in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van ondernemingen. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten namelijk kunnen leiden tot ongerechtvaardigde verschillen tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Bovendien blijkt uit de rechtspraak dat artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsmarge biedt op grond waarvan zij de wijze van uitoefening van het keuzerecht kunnen bepalen en dit keuzerecht zelfs kunnen afschaffen, maar de lidstaten mogen deze beoordelingsmarge niet gebruiken om inbreuk te maken op de artikelen 167 en 168 van deze richtlijn door een reeds verworven recht op aftrek te herroepen (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 48

en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een beperking van de btw-aftrek in verband met belaste handelingen na de uitoefening van het keuzerecht zou immers niet de „omvang" van het keuzerecht betreffen dat de lidstaten krachtens artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen beperken, maar de gevolgen van de uitoefening van dit recht (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Zo het dus juist is dat de lidstaten bevoegd zijn om de voorwaarden voor en bepalingen voor de uitoefening van het keuzerecht vast te stellen, mogen zij echter geen afbreuk doen aan het recht op aftrek zelf en moeten zij de doelstellingen en algemene beginselen van de btw-richtlijn eerbiedigen (zie in die zin arresten van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punt 24; 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punt 31, en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punten 45 en 46).

41 Hieruit volgt dat artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke bepaling als hoofdstuk 9, § 11, ML, waarin feitelijk is bepaald dat het recht op aftrek van de voorbelasting kan worden ingetrokken, hoewel dat recht aan de belastingplichtige is toegekend toen deze zijn keuzerecht heeft uitgeoefend.

42 Wat de vraag betreft hoe het in het arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) op de voorgrond gestelde beginsel dat het recht op aftrek ook ontstaat indien een activiteit wordt beëindigd voordat het tot belastbare handelingen leidt, moet worden gecombineerd met de regels van de btw-richtlijn inzake herziening van de aftrek, en in het bijzonder of een bepaling als hoofdstuk 9, § 11, ML in het licht van die regels niettemin aanvaardbaar is, dient eraan te worden herinnerd dat het Hof ten eerste heeft geoordeeld dat het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn integrerend deel uitmaakt van de bij deze richtlijn ingevoerde btw-aftrekregeling en beoogt een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (zie in die zin arresten van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20, en 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 26), en dat het Hof ten tweede heeft verduidelijkt dat er, wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Bovendien definieert artikel 184 van de btw-richtlijn het ontstaan van de verplichting tot herziening zo ruim mogelijk, aangezien volgens dit artikel „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen". Deze formulering sluit a priori geen enkel denkbaar geval van ten onrechte toegepaste aftrek uit, aangezien de algemene draagwijdte van de herzieningsplicht steun vindt in het feit dat afwijkingen daarvan uitdrukkelijk worden opgesomd in artikel 185, lid 2, van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punten 30 en 31).

44 Daarnaast, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil geen gebruik heeft gemaakt van goederen en diensten die tot aftrek in het kader van belaste handelingen hebben geleid, volstaat het ten bewijze van het bestaan van „wijzigingen" in de zin van artikel 185 van de

btw-richtlijn niet dat een onroerend goed is blijven leegstaan na opzegging van een huurovereenkomst betreffende dit goed, terwijl is aangetoond dat de belastingplichtige nog steeds het voornemen had om het goed te gebruiken voor een belaste activiteit en daartoe al het nodige heeft gedaan, aangezien dit erop zou neerkomen dat het recht op aftrek wordt beperkt via de bepalingen betreffende herziening (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Wanneer de belastingplichtige niet langer voornemens is om de betrokken goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium of deze gebruikt voor vrijgestelde handelingen, moet derhalve het nauwe en rechtstreekse verband – in de zin van de in punt 42 van deze beschikking genoemde rechtspraak – dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de verrichting van voorgenomen belaste handelingen, verbroken zijn (zie in die zin arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 44).

46 Indien de situatie in het hoofdgeding, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, overeenkomt met de in het vorige punt beschreven situatie, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, moet deze situatie er dus toe leiden dat het herzieningsmechanisme van de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn wordt toegepast.

47 Wat meer in het bijzonder artikel 187 van de btw-richtlijn betreft, heeft het Hof geoordeeld dat deze bepaling geen nadere regels bevat voor de herziening die moet worden toegepast indien het recht op aftrek op het tijdstip van het eerste gebruik van het investeringsgoed hoger of lager is dan de oorspronkelijk toegepaste aftrek (arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 43). Bovendien valt de vaststelling van de nadere regels inzake de herziening van de oorspronkelijk op de datum van de ingebruikneming van het betrokken investeringsgoed toegepaste aftrek, wanneer blijkt dat die aftrek op dat tijdstip hoger was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen gelet op het daadwerkelijke gebruik van dat goed, niet onder artikel 187 van de btw-richtlijn maar onder de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn die de lidstaten moeten vaststellen krachtens artikel 186 van de btw-richtlijn (arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 48).

48 Aangezien er in het onderhavige geval geen sprake is geweest van „eerste gebruik” of „daadwerkelijk gebruik” van de verworven goederen en diensten, moet worden vastgesteld dat de nadere regels voor de herziening van de oorspronkelijke btw-aftrek die in het Zweedse recht zijn opgenomen, niet onder artikel 187 van de btw-richtlijn vallen en dus, anders dan de verwijzende rechter meent, niet in strijd kunnen zijn met die bepaling.

49 Die conclusie geldt noodzakelijkerwijs ook voor artikel 192 van de btw-richtlijn, aangezien uit de bewoordingen van deze bepaling duidelijk blijkt dat de lidstaten daarin de keuze wordt gelaten om al dan niet „de nodige maatregelen [te] nemen om te verzekeren dat de betrokken belastingplichtigen noch ongerechtvaardigde voordelen genieten, noch ongerechtvaardigde nadelen ondervinden”.

50 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 137, 168, 184 tot en met 187, 189 en 192 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling waarin is bepaald dat een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een voor verhuur bestemd pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, verplicht is om het hele bedrag van deze belasting

onmiddellijk terug te betalen, eventueel vermeerderd met rente, omdat het voorgenomen project dat recht op aftrek gaf, niet tot enige belastbare activiteit heeft geleid, maar niet in de weg staan aan een nationale regeling waarin is bepaald dat in een dergelijke situatie de aftrek van voorbelasting verplicht moet worden herzien.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 137, 168, 184 tot en met 187, 189 en 192 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling waarin is bepaald dat een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een voor verhuur bestemd pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, verplicht is om het hele bedrag van deze belasting onmiddellijk terug te betalen, eventueel vermeerderd met rente, omdat het voorgenomen project dat recht op aftrek gaf, niet tot enige belastbare activiteit heeft geleid, maar niet in de weg staan aan een nationale regeling waarin is bepaald dat in een dergelijke situatie de aftrek van voorbelasting verplicht moet worden herzien.

ondertekeningen