ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

11 april 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Beperking van het recht op aftrek van de voorbelasting – Herziening van de aftrek van de voorbelasting – Levering van een perceel grond – Onjuiste kwalificatie als ‚belaste activiteit' – Opgave van de belasting op de oorspronkelijke factuur – Wijziging van deze opgave door de leverancier"

In zaak C-532/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 3 oktober 2016, ingekomen bij het Hof op 18 oktober 2016, in de procedure

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

tegen

SEB bankas AB,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, S. Rodin en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 oktober 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– SEB bankas AB, vertegenwoordigd door M. Bielskienė als raadsvrouw, bijgestaan door A. Medelienė, advokatė,

– de Litouwse regering, vertegenwoordigd door D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė en J. Prasauskienė als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

* Procestaal: Litouws.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 december 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (belastinginspectie van het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) (hierna: „belastingdienst") en SEB bankas AB over de naheffing van belasting lastens deze vennootschap naar aanleiding van de herziening van de door deze vennootschap toegepaste aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die zij had voldaan bij de aankoop van percelen grond.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 12, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

[...]

b) de levering van een bouwterrein."

4 Artikel 135, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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

5 Artikel 179 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen."

6 Hoofdstuk 5 van de btw-richtlijn, met als opschrift „Herziening van de aftrek", bevat met name de artikelen 184 tot en met 189.

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 Artikel 185 van de btw-richtlijn luidt:

„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 de btw-richtlijn bepaalt:

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

10 Artikel 187 van de btw-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 eenvijfde 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 bepaalt:

„1. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen.

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 Artikel 189 van de btw-richtlijn luidt:

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

„1. 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."

Litouws recht

14 Artikel 65 van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesč įstatymas (wet van de Republiek Litouwen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), zoals gewijzigd bij wet nr. IX-1960 van 15 januari 2004, met als opschrift „Algemene regels inzake de herziening van de btw-aftrek", bepaalt:

„Indien de btw-plichtige, na indiening van de btw-aangifte voor een bepaald tijdvak, 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, alsmede wanneer de btw-plichtige terugbetaling van de btw bij invoer krijgt, en indien deze bedragen aan voorbelasting of btw bij invoer in aftrek zijn gebracht, moet de btw-aangifte 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."

15 Artikel 83, lid 1, van deze wet bepaalt:

„Indien, na de formalisering van de goederenlevering of de dienstverrichting, de maatstaf van heffing of de hoeveelheid geleverde goederen of verrichte diensten wijzigt, een korting wordt toegekend, de goederen (of een deel ervan) aan de verkoper worden teruggegeven, de goederen (of een deel ervan) of de diensten worden geannuleerd of de door de afnemer (klant) verschuldigde tegenprestatie wijzigt om welke reden ook, moet de persoon die het oorspronkelijke boekhoudkundige document waarin de goederenlevering of de dienstverrichting is geformaliseerd, een wijzigende (credit)nota opstellen waarin deze wijziging van omstandigheden wordt geformaliseerd. In gemeen overleg tussen de partijen kan de

teruggave van de goederen of de annulering van de diensten worden geformaliseerd niet in een door de goederenleverancier of dienstverrichter opgestelde creditnota, maar in een door de afnemer (klant) opgestelde debetnota voor zover deze afnemer (klant) btw-plichtig is."

16 Artikel 68, lid 1, van de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (wet van de Republiek Litouwen betreffende de fiscale rechtspleging), zoals gewijzigd bij wet nr. IX-2112 van 13 april 2004, bepaalt:

„Tenzij anders is bepaald in dit artikel of in de wet inzake de betrokken belasting, kan de btw-plichtige of de belastingdienst de belasting berekenen of herberekenen over een periode die niet langer is 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."

17 Artikel 80, lid 1, van die wet luidt:

„De btw-plichtige heeft het recht de belastingaangifte te herzien zolang de in artikel 68 van deze wet gestelde termijn voor de berekening (herberekening) van de belasting niet is verstreken."

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 SEB Lizingas UAB, rechtsvoorgangster van SEB bankas, die deze vennootschap in november 2013 heeft overgenomen, heeft in maart 2007 van VKK Investicija zes percelen grond gekocht tegen de prijs van 4 800 000 Litouwse Litas (LTL), of ongeveer 1 387 200 EUR, inclusief belastingen. Bij deze transactie gingen de partijen ervan uit dat het de levering van een bouwterrein betrof, zijnde een aan de btw onderworpen handeling. SEB Lizingas heeft bijgevolg de btw over deze handeling voldaan en afgetrokken van de door haar over maart 2007 verschuldigde btw.

19 Tegelijk heeft SEB Lizingas de percelen grond aan VKK Investicija geleverd krachtens een leasingovereenkomst. Laatstgenoemde vennootschap is evenwel haar verbintenissen uit de leasingovereenkomst niet nagekomen, zodat SEB Lizingas in maart 2009 deze overeenkomst eenzijdig heeft beëindigd.

20 Op 14 april 2010 heeft VKK Investicija een creditnota op naam van verzoekster opgesteld, met vermelding dat, daar geen btw verschuldigd was, de op de eerste factuur vermelde prijs inclusief belastingen de prijs exclusief belastingen was, en een nieuwe factuur opgesteld, waarbij de te betalen prijs 4 800 000 LTL bedroeg en geen btw in rekening werd gebracht. Zij meende dat de betrokken verkoop uiteindelijk geen levering van een bouwterrein vormde, waardoor die verkoop niet aan btw was onderworpen. Ook heeft zij voor maart 2007 een gecorrigeerde btw-aangifte ingediend.

21 Bij SEB Lizingas, die had geweigerd om met de creditnota en de nieuwe factuur rekening te houden en de in maart 2007 toegepaste aftrek te herzien overeenkomstig die documenten, is in de loop van 2012 een belastingcontrole uitgevoerd. Aangezien de belastingdienst van oordeel was dat de levering van de betrokken percelen grond inderdaad een vrijgestelde handeling uitmaakte, heeft hij bij beslissing van 16 mei 2014 afdracht van de ten onrechte afgetrokken btw gelast, te vermeerderen met vertragingsrente, alsmede SEB bankas een fiscale geldboete opgelegd.

22 SEB bankas heeft deze beslissing aangevochten bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen van de regering van de Republiek Litouwen), die deze beslissing ten dele nietig heeft verklaard voor zover ze de verschuldigde btw en de bijkomende bedragen betrof. De belastingdienst heeft beroep tot vernietiging van dat deel van deze beslissing ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter

Vilnius, Litouwen). Deze rechter heeft dit beroep verworpen. De belastingdienst heeft hoger beroep tegen het vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen).

23 De verwijzende rechter is van oordeel dat deze zaak de uitlegging en de toepassing van het Unierecht betreft.

24 Daarom heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding, de in deze richtlijn neergelegde regeling voor herziening van de aftrek niet van toepassing is ingeval een oorspronkelijke aftrek van de 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 de btw-richtlijn, 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 de btw-richtlijn 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 de btw-richtlijn, 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

25 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 184 van de btw-richtlijn de verplichting oplegt om de oorspronkelijk toegepaste aftrek te herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Artikel 185, lid 1, van deze richtlijn preciseert deze verplichting door te bepalen dat de herziening met name plaatsvindt 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. In lid 2 worden de gevallen opgesomd waarin in afwijking daarvan geen herziening plaatsvindt. Krachtens artikel 186 van deze richtlijn stellen de lidstaten de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn vast.

26 De bepalingen van deze artikelen 184 en 185, waarnaar in de eerste prejudiciële vraag wordt verwezen, bevatten dus een verplichting tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek, waarbij tegelijk voorbeelden van deze verplichting worden gegeven en deze verplichting wordt afgebakend. Deze bepalingen preciseren echter niet hoe deze herziening moet plaatsvinden.

27 Artikel 186 van de btw-richtlijn daarentegen gelast de lidstaten uitdrukkelijk te bepalen onder welke voorwaarden deze herziening plaatsvindt. Enkel met betrekking tot investeringsgoederen en dus in een specifiek geval bevatten de artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn enkele nadere regels betreffende de herziening van de btw-aftrek.

28 Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt tussen de omvang van de in artikel 184 van de btw-richtlijn vervatte herzieningsplicht en de werkingssfeer van de in de artikelen 187 tot en met 189 van deze richtlijn beschreven herzieningsregeling.

Eerste en tweede vraag

29 Voor zover de verwijzende rechter zich in zijn eerste vraag zowel aan de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn als aan de in deze richtlijn voorziene regeling tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek refereert, dient deze vraag gelet op de voorgaande opmerkingen te worden geherformuleerd.

30 Met zijn eerste en tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 184 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in dat artikel vervatte verplichting tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek ook geldt ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet wettig kon plaatsvinden omdat de handeling die tot de aftrek heeft geleid, van btw was vrijgesteld, en voorts of de artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de in deze artikelen vervatte regeling tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek in dergelijke gevallen geldt, met name in een geval als in het hoofdgeding, waarin de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek ongerechtvaardigd was omdat het ging om een van btw vrijgestelde levering van percelen grond.

31 Bovendien vraagt de verwijzende rechter zich af wat voor het antwoord op de eerste vraag het mogelijke gevolg is van de omstandigheid dat in het hoofdgeding de btw over de aankoopprijs van de percelen grond ten onrechte is voldaan en afgetrokken als gevolg van een onjuiste praktijk van de belastingdienst, en van het feit dat de leverancier van deze percelen grond de afnemer ervan een creditnota heeft bezorgd waarin het op de oorspronkelijke factuur vermelde btw-bedrag is verbeterd.

32 In de eerste plaats zij opgemerkt dat de herzieningsplicht in artikel 184 van de btw-richtlijn zo ruim mogelijk wordt gedefinieerd daar „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

33 Deze bewoordingen sluiten a priori geen enkel denkbaar geval van een ten onrechte toegepaste aftrek uit. De algemene omvang van de herzieningsplicht vindt steun in de uitdrukkelijke opsomming van de afwijkingen die de btw-richtlijn toestaat in artikel 185, lid 2, ervan.

34 Met name valt het geval waarin een aftrek is toegepast hoewel geen recht op aftrek bestond, onder de eerste situatie waarvan sprake is in artikel 184 van de btw-richtlijn, namelijk de situatie waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

35 Het ligt bovendien in lijn met de logica van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat de btw-richtlijn, die in wezen de bepalingen overneemt van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), een algemene verplichting tot herziening van de btw-aftrek oplegt.

36 Allereerst is deze verplichting immers onlosmakelijk verbonden met de op elke lidstaat rustende verplichting om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te verzekeren dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. Daartoe moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen (arrest van 17 juli 2008, Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37). Deze controles zouden evenwel hun doel voorbijschieten indien niet was voorzien in de herziening van een ten onrechte toegepaste aftrek.

37 Voorts vloeit de algemene verplichting tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek ook voort uit de fiscale neutraliteit van de btw, die een grondbeginsel vormt van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In dat stelsel is immers enkel de voorbelasting over de goederen of diensten die de belastingplichtige gebruikt voor zijn belaste handelingen, aftrekbaar. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24). Het beginsel van de fiscale neutraliteit van de btw gebiedt dus ook dat een ten onrechte toegepaste aftrek in elk geval wordt herzien.

39 Uit het voorgaande volgt dat artikel 184 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verplichting tot herziening van een ongerechtvaardigde btw-aftrek ook geldt ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet wettig kon plaatsvinden, zoals wanneer de handeling die tot die aftrek heeft geleid, een van btw vrijgestelde handeling blijkt te zijn.

40 In de tweede plaats zijn de artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn in een dergelijk geval daarentegen niet van toepassing.

41 Uit artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn vloeit immers voort dat de in deze bepaling bedoelde herziening voor investeringsgoederen geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich voordoen na de verkrijging, vervaardiging of het eerste gebruik van deze goederen. De in artikel 187 van de btw-richtlijn beschreven nadere regels inzake de herziening betreffen dus het in artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde specifieke geval van een wijziging die zich na de btw-aangifte voordoet in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen. Deze regels kunnen dus niet worden toegepast om een aftrek te herzien ingeval ab initio geen recht op aftrek bestond. Sommige van die regels, zoals de in artikel 187, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn bedoelde herziening die wordt gespreid over vijf jaar, zijn overigens kennelijk ongeschikt in een dergelijk geval. Artikel 188 van de btw-richtlijn ziet op een nog specifieker en tevens ander geval waarin een investeringsgoed gedurende de herzieningsperiode wordt geleverd.

42 Bovendien heeft het Hof inzake de bepalingen van de Zesde richtlijn, die in wezen identiek zijn aan die van de btw-richtlijn (arrest van 30 september 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 31), geoordeeld dat de in de Zesde richtlijn voorziene herzieningsregeling slechts geldt indien recht op aftrek bestaat (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 37).

43 Uit het voorgaande volgt dat de in de artikelen 187 en 188 van de btw-richtlijn vervatte regeling tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek niet van toepassing is wanneer de aftrek oorspronkelijk is toegepast ingeval geen recht op aftrek bestond. Deze regeling is dus met name niet van toepassing op de levering van percelen grond, zoals in het hoofdgeding, die volgens de toelichting van de verwijzende rechter van btw was vrijgesteld en bijgevolg tot inning noch tot aftrek van deze belasting had mogen leiden.

44 De omstandigheid dat, in het hoofdgeding, de btw over de aankoopprijs van de percelen grond ten onrechte is voldaan en afgetrokken wegens een onjuiste praktijk van de belastingdienst, en de leverancier van deze percelen grond bovendien de afnemer ervan een creditnota heeft bezorgd met een verbetering van het op de oorspronkelijke factuur vermelde btw-bedrag, is derhalve van geen invloed op de vaststelling dat deze regeling geen toepassing vindt.

45 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 184 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in dat artikel vervatte verplichting tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek ook geldt ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet wettig kon plaatsvinden omdat de handeling die tot de aftrek heeft geleid, van btw was vrijgesteld. De artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn dienen daarentegen aldus te worden uitgelegd dat de in deze artikelen vervatte regeling tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek niet van toepassing is in dergelijke gevallen, met name in een geval als in het hoofdgeding, waarin de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek ongerechtvaardigd was omdat het ging om een van btw vrijgestelde levering van percelen grond.

Derde en vierde vraag

46 Met zijn derde en vierde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de herziening van de aftrek aldus moeten worden uitgelegd dat het ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet wettig kon plaatsvinden, is toegestaan te bepalen op welke datum de verplichting tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek ontstaat en over welke periode deze herziening moet plaatsvinden.

47 Deze vragen betreffen de voorwaarden waaronder de herziening van de btw moet plaatsvinden. Zoals in punt 43 van het onderhavige arrest is uiteengezet, is de in de artikelen 187 tot en met 189 van de btw-richtlijn vervatte regeling tot herziening van de btw niet van toepassing in een geval als in het hoofdgeding. Daarom staat het aan de lidstaten om overeenkomstig hetgeen is bepaald in artikel 186 van de btw-richtlijn de nadere regels voor deze herziening in een dergelijk geval te bepalen.

48 Wanneer de lidstaten een nationale regeling tot vaststelling van deze nadere regels uitvaardigen, moeten zij evenwel het Unierecht eerbiedigen. In dit kader moet het Hof, ingeval het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of die regeling verenigbaar is met het Unierecht, waarvan het Hof de eerbiediging verzekert, in het bijzonder de fundamentele beginselen ervan (zie in die zin arrest van 29 mei 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punt 15, en beschikking van 26 maart 2009, Pignataro, C-535/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:204, punt 22).

49 Dienaangaande heeft SEB bankas in haar schriftelijke opmerkingen verklaard dat het in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen om de aftrek van btw over een handeling die in 2007 is verricht, te herzien terwijl de belastingdienst zelf tot in 2013 het standpunt heeft verdedigd dat deze handeling belastbaar was.

50 Evenwel zij allereerst eraan herinnerd dat het gewettigd vertrouwen niet kan berusten op een onwettige bestuurspraktijk (zie in die zin arrest van 6 februari 1986, Vlachou/Rekenkamer, 162/84, EU:C:1986:56, punt 6). Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de

bestuurspraktijk waarbij de betrokken handeling aanvankelijk is aangemerkt als een „aan de btw onderworpen handeling", afgekeurd omdat die was gebaseerd op een onjuiste uitlegging van het nationale recht, zodat de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek onwettig was.

51 Vervolgens zij erop gewezen dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten om binnen de vervaltermijn een besluit waarbij zij de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben erkend, te herroepen door die belasting van hem te vorderen (zie in die zin arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Dat beginsel verlangt echter dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gezien zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie in die zin arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarom kan het feit dat de aanvang van de vervaltermijn afhangt van toevallige omstandigheden waarin de onwettigheid van de aftrek aan het licht is gekomen en met name zo wordt bepaald – zoals de Litouwse regering zou willen – dat hij samenvalt met de datum van ontvangst door de koper van de creditnota waarin de verkoper het bedrag, exclusief belasting, van het perceel grond eenzijdig heeft verbeterd door verschillende jaren na de verkoop btw in rekening te brengen, in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, hetgeen de nationale rechter dient te beoordelen.

53 Op de derde en de vierde vraag dient te worden geantwoord dat artikel 186 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ingeval de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek niet wettig kon plaatsvinden, aan de lidstaten staat om met eerbiediging van de beginselen van het Unierecht, inzonderheid het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, te bepalen op welke datum de verplichting tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek ontstaat en over welke periode deze herziening moet plaatsvinden. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of deze beginselen in een geval als in het hoofdgeding worden geëerbiedigd.

Kosten

54 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 184 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de in dit artikel vervatte verplichting tot herziening van een ten onrechte toegepaste aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (btw) ook geldt ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet wettig kon plaatsvinden omdat de handeling die tot de aftrek heeft geleid, van btw was vrijgesteld. De artikelen 187 tot en met 189 van richtlijn 2006/112 dienen daarentegen aldus te worden uitgelegd dat de in deze artikelen vervatte regeling tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek niet van toepassing is in dergelijke gevallen, met name in een geval als in het hoofdgeding, waarin de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek ongerechtvaardigd was omdat het ging om een van btw vrijgestelde levering van percelen grond.**

2) **Artikel 186 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (btw) niet wettig kon plaatsvinden, aan de lidstaten staat om met eerbiediging van de beginselen van het Unierecht, inzonderheid het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, te bepalen op welke datum de verplichting tot herziening van de ten onrechte toegepaste btw-aftrek ontstaat en over welke periode deze herziening moet plaatsvinden. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of deze beginselen in een geval als in het hoofdgeding worden geëerbiedigd.**

ondertekeningen