ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

12 november 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van voorbelasting – Stopzetting van de oorspronkelijk voorgenomen activiteit – Herziening van de aftrek van voorbelasting – Vastgoedactiviteit”

In zaak C-734/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 27 september 2019, ingekomen bij het Hof op 4 oktober 2019, in de procedure

ITH Comercial Timișoara SRL

tegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

wijst

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,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane en A. Rotăreanu als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Armenia als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Roemeens.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 28, 167, 168, 184 en 185 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 ITH Comercial Timișoara SRL (hierna: „ITH"), enerzijds, en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nationale belastingdienst – regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Boekarest, Roemenië) en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (nationale belastingdienst – regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Boekarest – belastingdienst voor het eerste arrondissement van Boekarest, Roemenië), anderzijds, betreffende de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die als voorbelasting is voldaan over uitgaven voor vastgoedprojecten die uiteindelijk zijn stopgezet.

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.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

4 Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht."

5 Artikel 63 van de btw-richtlijn is als volgt geformuleerd:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht."

6 In artikel 167 van de btw-richtlijn is bepaald:

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

7 Artikel 168 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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."

8 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."

9 Artikel 185 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„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."

Roemeens recht

Belastingwetboek

10 Overeenkomstig artikel 125 bis, lid 1, punt 28, van Lege nr. 571/2003 privind codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek") omvat de geïnde belasting „de belasting op belaste goederenleveringen en/of diensten die door een belastingplichtige worden verricht, alsmede de belasting op handelingen waarover degene op wie de goederen overgaan de belasting dient te betalen overeenkomstig de artikelen 150 tot en met 151 bis".

11 Artikel 126 van het belastingwetboek luidt als volgt:

„1. Voor btw-doeleinden worden in Roemenië de handelingen belast die de volgende cumulatieve voorwaarden vervullen:

a) het betreft handelingen die, in de zin van de artikelen 128 tot en met 130, leveringen van goederen of diensten of daaraan gelijkgestelde handelingen vormen die belast worden met btw en onder bezwarende titel worden verricht;

b) de plaats van de goederenlevering of dienst wordt overeenkomstig de artikelen 132 en 133 geacht in Roemenië te zijn gelegen;

c) de goederenlevering of dienst wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige zoals gedefinieerd in artikel 127, lid 1;

d) de goederenlevering of dienst is het resultaat van een van de in artikel 127, lid 2, bedoelde economische activiteiten."

12 Volgens artikel 128, lid 1, van het belastingwetboek wordt „als ‚levering van goederen' beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken".

13 Artikel 129 van het belastingwetboek luidt:

„1. Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is in de zin van artikel 128.

2. Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

3. Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

a. verhuur of terbeschikkingstelling van goederen in het kader van een leaseovereenkomst.

[...]"

14 Artikel 145, lid 2, van het belastingwetboek bepaalt:

„Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over zijn verwervingen voor zover deze worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belaste handelingen;

[...]"

15 Artikel 148, lid 1, van het belastingwetboek bepaalt het volgende:

„Voor zover de regels betreffende leveringen aan of diensten voor zichzelf niet van toepassing zijn, wordt de oorspronkelijke aftrek herzien in de volgende gevallen:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) 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, met inbegrip van de gevallen van artikel 138;

c) indien de belastingplichtige het recht verliest om de belasting op niet-geleverde roerende goederen en ongebruikte diensten in aftrek te brengen in geval van gebeurtenissen zoals wetswijzigingen, wijzigingen van het voorwerp van de activiteit, verdeling van de goederen of diensten voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en later de verdeling van deze goederen of diensten voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, ontbrekende goederen".

16 Artikel 150, lid 1, van het belastingwetboek luidt als volgt:

„De persoon die gehouden is tot voldoening van de [btw] die overeenkomstig de bepalingen van deze titel verschuldigd is, is de belastingplichtige die goederenleveringen of diensten verricht, behalve in de gevallen waarin degene op wie de goederen en diensten overgaan, overeenkomstig leden 2 tot en met 6 en overeenkomstig artikel 160 gehouden is tot voldoening van de belasting."

Uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek

17 In punt 30 van de Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (bepalingen ter uitvoering van wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) van 6 januari 2016 is bepaald:

„Wanneer contracten vóór het verstrijken van de looptijd worden beëindigd, vormen de waarde van de materiële en immateriële vaste activa in aanbouw, die op grond van de toestemming voor of het besluit tot stopzetting onvoltooid zijn gelaten en die na verwijdering uit de inventaris op de uitgavenrekening zijn geboekt, alsmede de resterende waarde van investeringen die zijn gedaan met in concessie gegeven, verhuurde of ter beschikking gestelde vaste middelen, niet-aftrekbare uitgaven, voor zover de activa niet te gelde zijn gemaakt door de verkoop of zijn afgedankt."

18 Punt 45, lid 6, van de bepalingen ter uitvoering van het belastingwetboek, van 22 januari 2004, zoals gewijzigd, waarbij uitvoering is gegeven aan artikel 145, lid 2, van dat wetboek, luidt als volgt:

„In het geval van vaste activa in aanbouw die ingevolge een besluit tot stopzetting van de uitvoering van de investeringen onvoltooid zijn gelaten en die na verwijdering uit de inventaris op de uitgavenrekening zijn geboekt, kan de belastingplichtige zijn op grond van artikel 145, lid 2, van het belastingwetboek uitgeoefende recht op aftrek behouden, ongeacht of deze vaste activa in die toestand of na het afdanken ervan al dan niet zijn overgedragen, indien de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen/diensten nooit heeft gebruikt voor zijn economische activiteit, zoals blijkt uit het arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Het recht op aftrek kan ook behouden blijven in andere situaties waarin de belastingplichtige om objectieve redenen buiten zijn wil de afgenomen goederen/diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgeoefend overeenkomstig artikel 145, lid 2, van het belastingwetboek, niet gebruikt voor zijn economische activiteit, zoals blijkt uit het arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). Bij de aanschaf van een stuk grond en de daarop opgetrokken gebouwen heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de [btw] op deze aankoop, met inbegrip van die over de gebouwen die zullen worden gesloopt, indien hij met objectieve gegevens aantoont dat hij voornemens is de grond waarop de gebouwen waren gebouwd, te blijven gebruiken voor zijn belaste handelingen, zoals bijvoorbeeld het bouwen van andere gebouwen die bestemd zijn voor belaste handelingen, zoals blijkt uit het arrest van 29 november 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 In 2006 en 2007 heeft ITH overeenkomsten voor de aankoop van vastgoed en overeenkomsten met derde partijen gesloten, en heeft zij twee investeringsprojecten opgestart voor de bouw van een aantal gebouwen, waarvoor bepaalde vergunningen waren vereist.

20 In 2006 heeft ITH met name een stuk grond en verschillende oude gebouwen gekocht van een liftproducent. ITH verrichtte deze aankoop ter verwezenlijking van een project voor de bouw van een kantoortoren en winkelcentra, die zij later wilde verhuren (hierna: „eerste project"). ITH kwam met de liftproducent overeen dat zij een productieruimte zou zoeken en inrichten, die zij gedurende minstens tien jaar aan hem zou verhuren. In 2007 heeft ITH derhalve stappen in verband met dit project ondernomen om een vergunning voor de sloop van de bestaande gebouwen en een vergunning voor de bouw van de kantoortoren en de winkelcentra te verkrijgen, en daarnaast heeft zij het project genaamd „Dragomirești Vale" (hierna: „tweede project") opgestart, dat betrekking heeft op de bouw van de productieruimte voor de liftproducent, ten aanzien waarvan ITH heeft gekozen voor belaste verhuur, waarbij zij consultancycontracten heeft gesloten om de bouwvergunning te verkrijgen en reeds opmetingswerken heeft uitgevoerd.

21 De uitgaven voor de verrichte werkzaamheden werden geboekt als „lopende investering" en ITH heeft het recht op aftrek van de desbetreffende btw uitgeoefend. Later zijn de twee projecten, met name tegen de achtergrond van de economische crisis in 2008, eerst opgeschort en zijn vervolgens de desbetreffende investeringen geschrapt en geboekt als uitgaven voor het boekjaar 2015.

22 In het kader van twee belastingcontroles die plaatsvonden in 2009 en 2013 en betrekking hadden op de periode van maart 2006 tot en met juni 2012, heeft de belastingdienst vastgesteld dat de aftrek en de inning van de btw over de beoogde periode correct waren uitgevoerd en dat de economische en financiële situatie de voortzetting van het door ITH voorgenomen investeringsproject onmogelijk had gemaakt.

23 In het kader van een belastingcontrole die plaatsvond in 2016 en betrekking had op de periode van juli 2012 tot en met juni 2016, was de belastingdienst van mening dat ITH de btw over de twee projecten niet correct in aftrek had gebracht noch correct had geïnd, en is een naheffing van 239 734 Roemeense lei (RON) (ongeveer 49 316 EUR) aan btw ten aanzien van deze vennootschap vastgesteld.

24 De belastingdienst heeft zich met name op het standpunt gesteld dat het recht op btw-aftrek moest worden geweigerd omdat ITH vanaf de start van het eerste project kennis had van de elementen die in de weg konden staan aan de voltooiing ervan, aangezien er reeds een bestemmingsplan was goedgekeurd en ITH de risico's op zich had genomen die voortvloeiden uit het feit dat haar project niet strookte met dit bestemmingsplan.

25 Met betrekking tot het tweede project was de belastingdienst van mening dat de diensten door ITH waren afgenomen voor rekening van de liftproducent, waardoor hij de transactie aldus herkwalificeerde dat de commissionairsregeling van toepassing zou zijn. Bijgevolg had ITH alle kosten moeten doorberekenen aan de liftproducent en de desbetreffende btw moeten innen.

26 Nadat de administratieve klacht tegen het op basis van het inspectieverslag vastgestelde naheffingsbesluit was afgewezen, heeft ITH zich tot de Tribunal Bucureşti (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) gewend, waarbij zij stelde dat de belastingaanslag in strijd was met de btw-richtlijn.

27 Verweersters in het hoofdgeding betoogden daarentegen dat ITH kennis had van de elementen die in de weg stonden aan de voltooiing van de projecten en de risico's daarvan op zich had genomen, en dat, meer in het bijzonder ten aanzien van het tweede project, de btw had moeten worden geïnd bij de medecontractant voor wiens rekening de aankopen waren verricht.

28 Daarop heeft de Tribunal București de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) a) Staan de bepalingen van de [btw-richtlijn], en in het bijzonder de artikelen 167 en 168, het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het non-discriminatiebeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit eraan in de weg dat een belastingplichtige het recht op aftrek van btw over investeringsuitgaven die hij heeft gedaan met het oog op een belastbare handeling, verliest indien de voorgenomen investering later wordt stopgezet?

b) Staan deze bepalingen en beginselen eraan in de weg dat, in geval van stopzetting van de investering, het recht op aftrek ook ter discussie komt te staan in andere omstandigheden dan misbruik of fraude door de belastingplichtige?

c) Staan deze bepalingen en beginselen in de weg aan een uitlegging volgens welke het recht op aftrek in geval van stopzetting van de investering ter discussie kan komen te staan in onder meer de volgende omstandigheden:

– het later intreden van een risico van verlies van de investering, waarvan de belastingplichtige op de hoogte was toen hij de investeringsuitgaven deed, zoals bijvoorbeeld het feit dat een overheidsinstantie een voor het slagen van de investering noodzakelijk bestemmingsplan niet goedkeurt;

– een wijziging in de economische omstandigheden in de loop der tijd, waardoor de beoogde investering niet meer zo winstgevend is als toen deze werd gestart?

d) Moeten de [btw-richtlijn] en de algemene beginselen van het Unierecht aldus worden uitgelegd dat bij stopzetting van de investering:

– een vermoeden van misbruik of fraude geldt dat rechtvaardigt dat het recht op aftrek in twijfel wordt getrokken, dan wel dat misbruik of fraude door de belastingautoriteiten dient te worden bewezen;

– misbruik of fraude kan worden aangetoond met eenvoudige vermoedens, dan wel dat daar objectieve bewijsmiddelen voor nodig zijn?

e) Staan de [btw-richtlijn] en de algemene beginselen van het Unierecht eraan in de weg dat, indien een investering wordt stopgezet, kan worden geoordeeld dat sprake is van misbruik of fraude wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten waarover de btw is afgetrokken voor geen enkel doel kan gebruiken, dus zelfs niet voor louter privédoeleinden?

f) Moeten de [btw-richtlijn] en de algemene beginselen van het Unierecht aldus worden uitgelegd dat, indien een investering wordt stopgezet, omstandigheden die zich voordoen nadat de belastingplichtige de investeringsuitgaven heeft gedaan – zoals i) een economische crisis, ii) het intreden van een risico van verlies van de investering, dat reeds bestond toen de investeringsuitgaven werden gedaan (zoals bijvoorbeeld het feit dat een bestemmingsplan dat noodzakelijk is voor het slagen van de investering, door de overheid niet wordt goedgekeurd), of iii) een wijziging van de vooruitzichten betreffende de winstgevendheid van de investering – omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige vormen die in aanmerking kunnen worden genomen om diens goede trouw aan te tonen?

g) Moeten de [btw-richtlijn], en in het bijzonder de artikelen 184 en 185 daarvan, het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het non-discriminatiebeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat de stopzetting van een investering een geval van herziening van de btw vormt?

Met andere woorden, wordt het recht op aftrek van btw over investeringsuitgaven die een belastingplichtige verricht ten behoeve van een belastbare handeling, wanneer de investering later wordt stopgezet, in twijfel getrokken door middel van de regeling tot herziening van de btw?

h) Staat de [btw-richtlijn] in de weg aan een nationale regeling die bepaalt dat het recht op aftrek van btw over stopgezette investeringen uitsluitend behouden blijft in twee gevallen, die worden aangeduid door een summiere verwijzing naar twee arresten van het Hof, namelijk: i) wanneer de belastingplichtige door omstandigheden buiten zijn wil de betreffende goederen of diensten nooit heeft gebruikt voor zijn economische activiteit, zoals voortvloeit uit het arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), en (ii) in andere gevallen waarin de belastingplichtige om objectieve redenen buiten zijn wil afgenomen goederen of diensten waarover het recht op aftrek is uitgeoefend, niet heeft gebruikt voor zijn economische activiteit, zoals voortvloeit uit het arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Staan de [btw-richtlijn], het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel eraan in de weg dat de belastingautoriteiten terugkomen van vaststellingen in eerdere belastinginspectierapporten of van eerdere beslissingen op bezwaar,

– volgens welke de particulier de goederen en diensten heeft verworven om daarmee een belastbare handeling te verrichten;

– volgens welke een investeringsproject wordt opgeschort of stopgezet vanwege een bepaalde omstandigheid buiten de wil van de belastingplichtige?

2) a) Verzet de [btw-richtlijn], in het bijzonder artikel 28 daarvan, zich ertegen dat de commissionairsregeling zelfs bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging van toepassing is?

b) Moet de [btw-richtlijn], in het bijzonder artikel 28 daarvan, aldus worden uitgelegd dat de commissionairsregeling van toepassing is wanneer een belastingplichtige overeenkomstig de eisen en behoeften van de activiteiten van een andere rechtspersoon een gebouw optrekt, met het doel om dat gebouw in eigendom te houden en het na oplevering louter te verhuren aan die andere rechtspersoon?

c) Moeten deze bepalingen aldus worden uitgelegd dat het bouwbedrijf in de hierboven beschreven situatie de investeringsuitgaven voor de bouw van het gebouw dient door te berekenen aan de rechtspersoon waaraan het het gebouw na oplevering wil verhuren, en de desbetreffende btw bij die rechtspersoon dient te innen?

d) Moeten deze bepalingen aldus worden uitgelegd dat het bouwbedrijf in de hierboven beschreven situatie de investeringsuitgaven dient door te berekenen en de desbetreffende btw dient te innen wanneer het de bouwwerkzaamheden definitief stopzet omdat de economische activiteit van de rechtspersoon waaraan het het gebouw zou verhuren wegens imminente insolventie drastisch wordt verminderd?

e) Moeten de [btw-richtlijn] en de algemene beginselen van het Unierecht aldus worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten handelingen van belastingplichtigen kunnen herkwalificeren zonder de bedingen in de door deze belastingplichtigen gesloten overeenkomsten in aanmerking te nemen, ook al zijn het geen schijnovereenkomsten?

f) Staan de [btw-richtlijn] en in het bijzonder het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel eraan in de weg dat de belastingautoriteiten terugkomen van vaststellingen in eerdere belastinginspectierapporten of in eerdere beslissingen op bezwaar waarin zij het recht van een belastingplichtige op btw-aftrek hebben erkend?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag, onder a) tot en met i)

29 Met zijn eerste vraag onder a) tot en met i) wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, 184 en 185 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de voorbelasting op goederen – in casu onroerende goederen – en diensten die zijn

afgenomen om belaste handelingen te verrichten, verworven blijft wanneer de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten zijn stopgezet, dan wel dat de voorbelasting in een dergelijk geval moet worden herzien.

30 Vooraf zij eraan herinnerd dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats een „belastingplichtige" in de zin van de btw-richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet gebruiken (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Vastgesteld moet worden dat in het hoofdgeding niet lijkt te worden betwist dat ITH een belastingplichtige is.

31 Voorts bepaalt artikel 167 van de btw-richtlijn dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Daarom is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt (zie in die zin arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Volgens de rechtspraak van het Hof kan deze hoedanigheid, wanneer de belastingdienst een onderneming op basis van de door haar verstrekte gegevens eenmaal als belastingplichtige heeft erkend, haar in beginsel naderhand niet meer met terugwerkende kracht worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan, behalve in geval van fraude of misbruik (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 De toepassing van het btw-stelsel en derhalve van de aftrekregeling is dus afhankelijk 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 oorspronkelijk 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 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op aftrek in beginsel verworven blijft, ook al gebruikt de belastingplichtige naderhand, wegens omstandigheden buiten zijn wil, deze goederen en diensten die tot aftrek hebben geleid, niet voor belaste handelingen (arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Wat de omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het niet aan de belastingdienst staat de gegrondheid te beoordelen van de redenen waarom de belastingplichtige heeft besloten af te zien van de oorspronkelijk voorgenomen economische activiteit, aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 23).

36 De veronderstelling dat het bewijs van het bestaan van omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige niet kan worden geleverd in een situatie waarin deze belastingplichtige wist dat het gevaar bestond dat de voorgenomen activiteit niet zou kunnen worden verricht – omdat een overheidsinstantie een voor de verwezenlijking van de betrokken investering noodzakelijk bestemmingsplan niet had goedgekeurd of omdat het investeringsproject wegens de veranderde economische omstandigheden niet meer rendabel was –, kan niet worden aanvaard, aangezien uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een dergelijke uitlegging van de btw-richtlijn in strijd zou 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 (zie met name arresten van 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 22; 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 43, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25).

37 Het volstaat dus dat de belastingplichtige daadwerkelijk het voornemen had de betrokken goederen en/of diensten te gebruiken om de economische activiteiten te verrichten waarover hij zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24; 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17; 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 39, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 18).

38 Het is juist dat de belastingdienst de belastingplichtige kan verzoeken om aan te tonen dat zijn voornemen door objectieve gegevens wordt bevestigd en in geval van fraude of misbruik, wanneer de belastingplichtige heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24; 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punten 23 en 24, en 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Hoewel de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel vormt dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd (zie met name arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 51), mag deze mogelijkheid er echter niet toe leiden dat de belastingdienst in geval van stopzetting van de investering bewijsregels vaststelt, zoals het vermoeden van misbruik of fraude, waardoor de uitoefening door de belastingplichtigen van het recht op btw-aftrek, dat een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel is, in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk zou worden gemaakt.

40 Onder voorbehoud van toetsing door de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding te beoordelen, moet in casu ten eerste worden vastgesteld dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing niet blijkt dat er sprake was van frauduleus gedrag van of gevaar van misbruik door ITH. Ten tweede lijkt evenmin te worden betwist dat het oorspronkelijke voornemen van ITH om de in het hoofdgeding betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen te gebruiken, door objectieve elementen wordt bevestigd.

41 Wat de vraag betreft of in een situatie als die in het hoofdgeding de in aftrek gebrachte voorbelasting moet worden herzien, zij eraan herinnerd dat het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 187 van de btw-richtlijn voorzien, integrerend deel uitmaakt van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten en zo de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Dit mechanisme beoogt dus 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 (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20).

42 In het gemeenschappelijke btw-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 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 21).

43 Voorts heeft het Hof gepreciseerd dat wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil geen gebruik heeft gemaakt van deze goederen en diensten die tot aftrek in het kader van belaste handelingen hebben geleid, het ten bewijze van het bestaan van „wijzigingen" in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn niet volstaat dat een onroerend goed wegens omstandigheden buiten de wil van de eigenaar ervan is blijven leegstaan na opzegging van een huurovereenkomst betreffende dit goed, terwijl is aangetoond dat deze eigenaar nog steeds het voornemen heeft 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 (zie in die zin arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punt 47).

44 Slechts indien 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, zou het nauwe en rechtstreekse verband in de zin van de in punt 41 van dit arrest genoemde rechtspraak, dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de verrichting van voorgenomen belaste handelingen, verbroken zijn.

45 Hieruit volgt dat indien de belastingplichtige, zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, nog steeds voornemens is – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – om de afgenomen goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen, niet kan worden geoordeeld dat er sprake is van een wijziging die zich later heeft voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de btw-aftrek in aanmerking zijn genomen, in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn. Een situatie als aan de orde in het hoofdgeding kan, wat de herziening van in aftrek gebrachte voorbelasting betreft, dus niet onder de artikelen 184 en 185 van deze richtlijn vallen.

46 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de eerste vraag, onder a) tot en met i), worden geantwoord dat de artikelen 167, 168, 184 en 185 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de voorbelasting op goederen – in casu onroerende goederen – en diensten die zijn afgenomen om belaste handelingen te verrichten, verworven blijft wanneer de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten wegens omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige zijn stopgezet en dat deze voorbelasting niet hoeft te worden herzien indien de belastingplichtige nog steeds het voornemen heeft om die goederen voor een belaste activiteit te gebruiken.

Tweede vraag, onder a) tot en met f)

47 Met zijn tweede vraag, onder a) tot en met f), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn, met name artikel 28 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging, de commissionairsregeling van toepassing is wanneer een belastingplichtige een gebouw optrekt volgens de behoeften en eisen van een ander die wordt verondersteld dat gebouw te zullen huren.

48 Voor de beantwoording van deze vraag moet om te beginnen in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (arrest van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Vervolgens creëert artikel 28 van richtlijn 2006/112 – dat bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht – een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punten 85 en 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat dezelfde redenering geldt voor de verwerving van goederen ingevolge een overeenkomst tot koop in commissie overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, dat behoor tot titel IV van die richtlijn, met het opschrift „Belastbare handelingen”. Deze bepaling creëert dus de juridische fictie dat er twee binnen de werkingssfeer van de btw vallende, identieke goederenleveringen achtereenvolgens worden verricht (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88).

51 Hieruit volgt dat deze bepalingen alleen van toepassing kunnen zijn indien aan twee voorwaarden is voldaan, te weten, ten eerste, dat er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de levering van het goed en/of de verrichting van de dienst, en, ten tweede, dat de door de commissionair afgenomen goederenleveringen en/of diensten identiek zijn aan die welke aan de opdrachtgever zijn verkocht of overgedragen.

52 Met betrekking tot de eerste van deze voorwaarden, waarop de verwijzende rechter meer in het bijzonder doelt, moet worden vastgesteld dat de btw-richtlijn niet bepaalt op welke wijze – schriftelijk of mondeling – de lastgeving moet worden gegeven. Aangezien artikel 14, lid 2, onder c), van deze richtlijn uitdrukkelijk de term „overeenkomst” gebruikt en in artikel 28 van die richtlijn is bepaald dat de belastingplichtige „voor rekening van een ander” moet handelen, dient echter te worden geoordeeld dat er tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst moet bestaan die ertoe strekt de betrokken lastgeving tot stand te brengen.

53 Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt niet dat er in het hoofdgeding sprake was van een dergelijke overeenkomst. Het staat uiteindelijk echter aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om de feiten van de bij hem aanhangig gemaakte zaak te beoordelen, om na te gaan of dat inderdaad het geval is.

54 Met betrekking tot de tweede voorwaarde – dat de betrokken handelingen identiek moeten zijn – volstaat het vast te stellen dat zowel artikel 14, lid 2, onder c), als artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat de door de commissionair ontvangen goederen en/of de ten behoeve van hem verrichte diensten moeten worden overgedragen aan de opdrachtgever. Blijkens de rechtspraak van het Hof betekent dit niet alleen dat de betrokken handelingen identiek moeten zijn, maar ook dat in voorkomend geval het daaraan verbonden eigendomsrecht moet worden overgedragen.

55 In een situatie als aan de orde in het hoofdgeding, die wordt gekenmerkt door het feit dat een belastingplichtige in zijn naam en voor zijn eigen rekening, en niet voor rekening van een ander, goederen en diensten afneemt om diensten te kunnen verrichten die beantwoorden aan de specifieke

behoeften van een bepaalde klant, is kennelijk niet voldaan aan de in punt 48 van het onderhavige arrest genoemde tweede voorwaarde, aangezien er geen overdracht van het eigendomsrecht heeft plaatsgevonden tussen de vermeende commissionair en de vermeende opdrachtgever.

56 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag, onder a) tot en met f), worden geantwoord dat de btw-richtlijn, met name artikel 28 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging, de commissionairsregeling niet van toepassing is wanneer een belastingplichtige een gebouw optrekt volgens de behoeften en eisen van een ander, die wordt verondersteld dat gebouw te zullen huren.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 167, 168, 184 en 185 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 het recht op aftrek van de voorbelasting op goederen – in casu onroerende goederen – en diensten die zijn afgenomen om belaste handelingen te verrichten, verworven blijft wanneer de oorspronkelijk geplande investeringsprojecten wegens omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige zijn stopgezet en dat deze voorbelasting niet hoeft te worden herzien indien de belastingplichtige nog steeds het voornemen heeft om die goederen voor een belaste activiteit te gebruiken.**

2) **Richtlijn 2006/112, met name artikel 28 ervan, moet aldus worden uitgelegd dat bij gebreke van een lastgevingsovereenkomst zonder vertegenwoordiging, de commissionairsregeling niet van toepassing is wanneer een belastingplichtige een gebouw optrekt volgens de behoeften en eisen van een ander, die wordt verondersteld dat gebouw te zullen huren.**

ondertekeningen