

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

25 juli 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167, 168 en 184 – Aftrek van voorbelasting – Herziening – Onroerende investeringsgoederen – Oorspronkelijk gebruik voor een handeling die geen recht op aftrek geeft, en later eveneens voor een aan de btw onderworpen handeling – Overheidsorgaan – Hoedanigheid van belastingplichtige op het moment van de belastbare handeling”

In zaak C-140/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 22 december 2016, ingekomen bij het Hof op 17 maart 2017, in de procedure

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

tegen

**Gmina Ryjewo,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- het Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertegenwoordigd door J. Kaute en B. Kołodziej als gemachtigden,
- de Gmina Ryjewo, vertegenwoordigd door M. Gizicki, adwokat, en B. Rasz, doradca podatkowy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szałdzińska als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Clotuche-Duvieusart en ? Habiak als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 april 2018,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 168 en 184 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) en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Szef Krajowej Administracji Skarbowej (hoofd van de nationale belastingdienst, Polen) en de Gmina Ryjewo (gemeente Ryjewo, Polen; hierna: „gemeente”) over een besluit waarbij de Minister Finansów (minister van Financiën, Polen; hierna: „minister”) heeft geweigerd om de gemeente de herziening toe te staan van de aftrek van de btw die als voorbelasting was betaald over een onroerend investeringsgoed dat eerst is gebruikt voor een vrijgestelde handeling en daarna tevens voor een belastbare handeling.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Unierecht**

3 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„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 daarmee 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.”

5 Artikel 13, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

[...]”

6 Artikel 63 van dezelfde richtlijn luidt:

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

7 In artikel 167 van richtlijn 2006/112 is bepaald:

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

8 Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:

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

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

[...]

9 Artikel 184 van die richtlijn luidt:

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

10 In artikel 185, lid 1, van dezelfde richtlijn staat te lezen:

„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.”

11 De artikelen 187 en 189 van richtlijn 2006/112 bevatten voorschriften inzake de herziening voor investeringsgoederen, met name wat de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen betreft.

## **Pools recht**

12 Artikel 15 van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz.U. nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Belastingplichtig zijn rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van fabrikanten, handelaars of dienstverrichters, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaren van vrije beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de duurzame exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

6. Niet belastingplichtig zijn overheidsorganen en hun uitvoerende diensten, op het gebied van

bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken waarmee zij zijn belast, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.”

13 Artikel 86, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belastbare handelingen van een belastingplichtige als bedoeld in artikel 15, mag deze de voorbelasting van de verschuldigde belasting aftrekken, onder voorbehoud van artikel 114, artikel 119, lid 4, artikel 120, leden 17 en 19, en artikel 124.”

14 In artikel 91 van deze wet staat te lezen:

„[...]

2. Wat betreft goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de afschrijfbaar vast activa en immateriële vermogensbestanddelen, alsmede wat betreft de percelen en erfpachtrechten op die percelen, indien zij worden gerekend tot de vaste activa en de immateriële vermogensbestanddelen van de verwerver, met uitzondering van die waarvan de beginwaarde niet meer dan 15 000 [Poolse zloty (PLN)] bedraagt, moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten binnen vijf jaar, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten op percelen binnen tien jaar te rekenen vanaf het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen.

[...]

7. De leden 1 tot en met 6 zijn van overeenkomstige toepassing wanneer de belastingplichtige gerechtigd was de volledige voorbelasting over door hem gebruikte goederen of diensten af te trekken en die aftrek heeft toegepast, dan wel wanneer hij niet tot aftrek gerechtigd was maar zich vervolgens een wijziging in het recht op aftrek van de voorbelasting over die goederen of diensten heeft voorgedaan.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

15 Sinds 2005 is de gemeente als btw-plichtige geregistreerd.

16 In de loop van de jaren 2009 en 2010 heeft de gemeente een dorps huis laten bouwen. In verband met de bouw daarvan zijn aan haar goederen en diensten geleverd, waarover zij btw heeft betaald. Zodra de bouw van het dorps huis was voltooid, is het beheer ervan, in 2010, om niet overgedragen aan het gemeentelijk cultureel centrum.

17 In de loop van 2014 heeft de gemeente haar voornemen geuit om dit onroerende goed in eigendom over te nemen en het rechtstreeks te beheren. Vervolgens wilde zij het zowel om niet voor gemeenschapsdoeleinden gebruiken, als onder bezwarende titel door het te verhuren voor commerciële doeleinden. Wat dit betaalde gebruik betreft, heeft de gemeente uitdrukkelijk uiting gegeven aan haar voornemen om btw-facturen uit te reiken. Tot op heden heeft de gemeente de btw die zij heeft betaald voor de uitvoering van deze investering, nog niet afgetrokken.

18 Nadat de gemeente een verzoek om een ruling had ingediend, heeft de minister zich bij besluit van 28 mei 2014 op het standpunt gesteld dat de gemeente – op grond van met name artikel 91, leden 2 en 7, van de btw-wet – geen recht had op herziening van het recht op aftrek van de btw, voornamelijk omdat de gemeente de betrokken goederen en diensten had verworven om het gebouw om niet over te dragen aan het gemeentelijk cultureel centrum, zodat zij dit goed niet met het oog op een economische activiteit had verworven en dus niet als btw-plichtige had gehandeld.

19 Bij vonnis van 18 november 2014 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechter in eerste aanleg Gdańsk, Polen) het door de gemeente tegen het besluit van de minister van 28 mei 2014 ingestelde beroep gegrond verklaard.

20 Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat het feit dat de belastingplichtige de goederen en diensten aanvankelijk heeft gebruikt voor het verrichten van handelingen die niet zijn onderworpen aan de btw, hem niet het recht ontnemt om naderhand de voorbelasting af te trekken, wanneer de bestemming van die goederen of diensten wordt gewijzigd en zij vervolgens worden gebruikt voor belastbare handelingen. In dit verband kan aan de gemeente niet met succes worden tegengeworpen dat zij bij de verwerving van het gebouw niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat zij voornemens was het te gebruiken in het kader van een economische activiteit, zoals blijkt uit haar verzoek dat aanleiding heeft gegeven tot het besluit van 28 mei 2014.

21 De verwijzende rechter, in casu de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), bij wie de minister beroep in cassatie heeft ingesteld, wenst te vernemen of een gemeente overeenkomstig de artikelen 167, 168 en 184 van richtlijn 2006/112 het recht heeft om de over de investeringsuitgaven betaalde voorbelasting via een herziening af te trekken wanneer het betrokken investeringsgoed in eerste instantie is gebruikt voor een handeling die niet onderworpen is aan de btw – in casu bij de uitvoering van taken die de gemeente heeft als overheid – en daarna tevens voor het verrichten van belastbare handelingen.

22 In dit verband oordeelt de verwijzende rechter dat uit het arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), volgt dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, omdat uit dat arrest blijkt dat een publiekrechtelijk lichaam dat bij de verwerving van een investeringsgoed heeft gehandeld als overheid en niet als belastingplichtige, geen enkel recht heeft om de over dat goed betaalde btw af te trekken, ook niet wanneer dat lichaam naderhand wel als belastingplichtige heeft gehandeld.

23 Volgens de verwijzende rechter zijn er evenwel twijfels gerezen over de in dat arrest geformuleerde regel, omdat het Hof in zijn beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), heeft geoordeeld dat een herziening van de aftrek in beginsel was toegestaan in een geval waarin de betrokken gemeente een andere bestemming had gegeven aan een onroerend investeringsgoed, dat eerst was bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek van de btw geeft en daarna voor een gebruik dat dit recht wel doet ontstaan.

24 In dit verband rijst de vraag of het van belang is dat de gemeente bij de verwerving van het investeringsgoed al dan niet uitdrukkelijk uiting heeft gegeven aan haar voornemen om dat goed in de toekomst ook voor belastbare handelingen te gebruiken.

25 Is niet aldus een voornemen kenbaar gemaakt, dan rijst de vraag of de hoedanigheid waarin de overheid heeft gehandeld, enkel moet worden beoordeeld op basis van het eerste gebruik van het investeringsgoed, dan wel of ook andere criteria in aanmerking moeten worden genomen.

26 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Heeft een gemeente, gelet op de artikelen 167, 168 en 184 en volgende van [richtlijn 2006/112] en het neutraliteitsbeginsel, recht op aftrek (door middel van herziening) van de voorbelasting over haar investeringsuitgaven indien:

– het investeringsgoed na vervaardiging (verwerving) aanvankelijk werd gebruikt voor doeleinden die niet aan de btw zijn onderworpen (ten behoeve van de vervulling van taken van

openbaar bestuur door de gemeente in het kader van haar overheidsgezag), doch

– de aard van het gebruik van het investeringsgoed is gewijzigd en de gemeente het voortaan ook gebruikt voor belastbare handelingen?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat het voornemen van de gemeente om dit investeringsgoed in de toekomst te bestemmen voor belaste handelingen op het moment van vervaardiging of verwerving van dat goed niet uitdrukkelijk kenbaar is gemaakt?

3) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat het investeringsgoed zowel voor belaste handelingen als voor handelingen die niet zijn onderworpen aan de btw (in het kader van de vervulling van taken van openbaar bestuur) wordt gebruikt en het niet mogelijk is de concrete investeringsuitgaven objectief toe te wijzen aan een van de bovengenoemde categorieën handelingen?"

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

27 Met zijn drie vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168 en 184 van richtlijn 2006/112 en het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een publiekrechtelijk lichaam recht heeft op herziening van de aftrek van de over een onroerend investeringsgoed betaalde btw in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kon worden gebruikt maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt, en ten tweede dat publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt.

28 Voor de beantwoording van deze vraag zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om van de door hen verschuldigde btw de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is ter zake van goederen die zijn geleverd en diensten die zijn verricht in eerdere stadia, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (zie met name arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 37).

29 De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de btw die hij is verschuldigd of heeft betaald in het kader van al zijn economische activiteiten. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg de neutraliteit van de fiscale druk op alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 De bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 hebben betrekking op gevallen van herziening van de aftrek zoals dat in het hoofdgeding, waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht geeft op aftrek, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat wel recht geeft op aftrek (beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 De regeling voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel, omdat zij de juistheid van de aftrek en dus de neutraliteit van de belastingdruk beoogt te verzekeren (beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Wat die materiële voorwaarden of vereisen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof dat uit artikel 168 van richtlijn 2006/112 volgt dat enkel iemand die belastingplichtig is en als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed aanschaft, een recht op aftrek heeft voor dit goed en de daarover verschuldigde of voldane btw mag aftrekken indien hij het voor zijn belaste handelingen gebruikt (zie in die zin arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 8, en 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Volgens de artikelen 63 en 167 van richtlijn 2006/112 ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, dat wil zeggen het tijdstip waarop het goed wordt geleverd (arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Deze beginselen gelden eveneens wanneer de betrokkene een publiekrechtelijk lichaam is dat aanspraak maakt op herziening van de btw-aftrek op grond van de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punt 39).

37 Hieruit volgt dat een overheidsorgaan dat, zoals in casu de gemeente, bij de verwerving van een investeringsgoed als overheid handelt in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112, en dus als niet-belastingplichtige, in beginsel voor dit goed geen enkel recht op herziening van de aftrek heeft, zelfs niet wanneer dat goed naderhand voor een belaste handeling wordt bestemd (zie in die zin arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punt 44).

38 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de vraag of de belastingplichtige op het tijdstip waarop een goed aan hem werd geleverd, heeft gehandeld als belastingplichtige ten behoeve van een economische activiteit, een feitelijke kwestie die de verwijzende rechter dient te onderzoeken in het licht van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het tijdsverloop tussen de verwerving van de goederen en hun gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige (zie in die zin met name arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 21, en 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 21).

39 Dit onderzoek is erop gericht na te gaan of de belastingplichtige de betrokken investeringsgoederen heeft verworven of vervaardigd met het door objectieve factoren bevestigde voornemen een economische activiteit uit te oefenen, en bijgevolg heeft gehandeld als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20).

40 In casu voorziet de nationale wettelijke regeling die in het hoofdgeding van toepassing is, voor onroerende investeringsgoederen in een herzieningsperiode van vijf of zelfs tien jaar vanaf de ingebruikneming van het betrokken goed, terwijl uit de vaststellingen van de verwijzende rechter blijkt dat het verzoek van de gemeente vier jaar na de ingebruikneming van het gebouw

door het gemeentelijk cultureel centrum waaraan het beheer om niet was overgedragen, is ingediend.

41 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter staat het in het onderhavige geval bovendien vast dat de gemeente bij de verwerving van het onroerende investeringsgoed dat in het hoofdgeding aan de orde is, onder dezelfde voorwaarden heeft gehandeld als een particulier die een gebouw wil laten optrekken, zonder dat zij hiervoor overheidsbevoegdheden heeft uitgeoefend. Hieruit volgt – overeenkomstig artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 en de rechtspraak die daarop betrekking heeft – dat de gemeente bij de verwerving van het betrokken onroerende goed niet als overheid heeft gehandeld.

42 De situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, onderscheidt zich dan ook van die welke aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), waarin het betrokken overheidsorgaan een investeringsgoed had verworven als overheid in de zin van artikel 13, lid 1, en dus als niet-belastingplichtige.

43 Een ander element waardoor de situatie van het hoofdgeding zich onderscheidt van die welke aanleiding heeft gegeven tot dat arrest, is dat de gemeente in casu al sinds 2005 als btw-belastingplichtige was geregistreerd toen zij in de loop van 2010 het onroerende investeringsgoed verwierf.

44 Voorts onderscheidt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie zich van die welke heeft geleid tot het arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), waarin vaststond dat de betrokken Finse stad bij de verwerving van onroerende goederen als belastingplichtige had gehandeld, daar deze goederen waren verworven met het oog op een economische activiteit, te weten de verhuur van die goederen.

45 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie onderscheidt zich ook van die welke heeft geleid tot de beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), aangezien de betrokken Poolse gemeente – zoals blijkt uit punt 11 van deze beschikking – bij de verkrijging van het gebouw in kwestie als belastingplichtige had gehandeld. Deze gemeente had namelijk, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, al tijdens de bouwwerkzaamheden uitdrukkelijk verklaard het gebouw te willen verhuren aan een handelsrechtelijke vennootschap die aan haar huur zou betalen.

46 In het hoofdgeding heeft de gemeente daarentegen pas na de verkrijging van het betreffende gebouw verklaard dat zij voornemens was om dit gebouw te verhuren voor commerciële doeleinden.

47 Om te besluiten dat een goed door de belastingplichtige als zodanig is verworven, kan het weliswaar voldoende zijn dat bij de verwerving op eenduidige en expliciete wijze uiting is gegeven aan het voornemen om het goed voor economisch gebruik te bestemmen, maar het ontbreken van een dergelijke uiting sluit niet uit dat impliciet blijkt van een dergelijk voornemen.

48 In casu heeft de gemeente bij de verkrijging van het onroerende goed dat in het hoofdgeding aan de orde is, enkel het voornemen geuit om dit goed te bestemmen voor openbaar gebruik, te weten voor het gebruik ervan als dorpshuis. Hoewel dit voornemen vervolgens in praktijk is gebracht door dat goed om niet over te dragen aan het gemeentelijk cultureel centrum, stond die bestemming op zich niet eraan in de weg dat het goed in kwestie, op zijn minst gedeeltelijk, zou worden gebruikt voor economische doeleinden, bijvoorbeeld in het kader van verhuur.

49 In zoverre kan de aard van het goed erop wijzen dat de gemeente als belastingplichtige

heeft willen handelen. Volgens de in punt 38 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof kan de aard van het goed een factor zijn waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of de belastingplichtige, op het moment waarop hij het onroerende goed heeft verkregen, als zodanig heeft gehandeld.

50 Ook het feit dat de gemeente al ruim vóór de levering en verwerving van het onroerende goed dat in het hoofdgeding aan de orde is, als btw-belastingplichtige was geregistreerd, is een aanwijzing in die zin.

51 Daarentegen is het op zich niet van belang dat het goed in kwestie niet onmiddellijk is gebruikt voor belaste handelingen, daar het daadwerkelijke gebruik van het goed enkel bepalend is voor de omvang van de aftrek of de eventuele daaropvolgende herziening, maar niet van invloed is op het ontstaan van het recht op aftrek (zie in die zin arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 39).

52 Bijgevolg refereert de verwijzende rechter in het kader van zijn eerste vraag weliswaar naar het feit dat het onroerende goed aanvankelijk is gebruikt „ten behoeve van de vervulling van taken van openbaar bestuur door de gemeente in het kader van haar overheidsgezag”, maar is dit feit – zo het al zou vaststaan, wat door de gemeente wordt betwist – niet bij voorbaat beslissend voor het antwoord op de afzonderlijke vraag of deze overheid bij de verwerving van het goed heeft gehandeld als belastingplichtige, waardoor zij voor dit goed een recht op aftrek verkrijgt, doch is het een aanwijzing dat de gemeente niet als belastingplichtige heeft gehandeld.

53 In een situatie als die van het hoofdgeding – waarin een overheidsorgaan dat reeds de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, bij de verwerving van een onroerend investeringsgoed dat naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kan worden gebruikt, niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens is om dit goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat dit goed daarvoor zal worden gebruikt – staat een aanvankelijk gebruik van dat goed voor niet-belaste activiteiten er niet aan in de weg dat na een onderzoek van alle feiten, dat de verwijzende rechter dient te verrichten, zoals in punt 38 van dit arrest in herinnering is gebracht, wordt besloten dat is voldaan aan de in artikel 168 van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld toen hij het goed in kwestie verwierf.

54 Zoals ook de advocaat-generaal in punt 55 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet het in elk afzonderlijk geval te verrichten onderzoek waarbij wordt nagegaan of aan die voorwaarde is voldaan, worden uitgevoerd op basis van een ruime uitlegging van het begrip „verwerving „als belastingplichtige””.

55 Een dergelijke ruime uitlegging is noodzakelijk gelet op het met de regeling inzake aftrekken en dus inzake herzieningen nagestreefde doel, dat erin bestaat – zoals in de punten 29 tot en met 31 van dit arrest in herinnering is gebracht – te zorgen voor de neutraliteit van de fiscale druk op alle economische activiteiten, een beginsel waaruit voortvloeit dat elke marktdeelnemer in de regel onmiddellijk moet kunnen gebruikmaken van zijn recht op aftrek voor alle belastingen die hebben gedrukt op de in eerdere stadia verrichte handelingen, waarbij de juistheid van de aftrek in voorkomend geval achteraf via een herziening kan worden verzekerd.

56 Ten slotte is het voor het onderzoek waarbij wordt nagegaan of voldaan is aan de in artikel 168 van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld bij de verwerving van een goed, niet van belang dat het moeilijk of zelfs onmogelijk is om de concrete investeringsuitgaven objectief te verdelen over belaste en niet-belaste handelingen.

57 Deze verdeling wordt specifiek geregeld door de bepalingen over de evenredige aftrek die zijn vervat in de artikelen 173 tot 175 van richtlijn 2006/112. De berekening van een evenredige aftrek voor de vaststelling van het bedrag van de aftrekbare btw is in beginsel exclusief voorbehouden aan goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen die recht geven op aftrek, als economische handelingen die dit recht niet doen ontstaan (zie met name arrest van 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punt 34).

58 Bovendien behoort de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van richtlijn 2006/112 en daarbij een berekeningsmethode moeten vaststellen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van die twee soorten activiteiten (arrest van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 42).

59 Derhalve dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat de artikelen 167, 168 en 184 van richtlijn 2006/112 en het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat een publiekrechtelijk lichaam recht heeft op herziening van de aftrek van de over een onroerend investeringsgoed betaalde btw in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kon worden gebruikt, maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt, en ten tweede dat publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt, voor zover uit een door de nationale rechter te verrichten onderzoek van alle feitelijke omstandigheden blijkt dat is voldaan aan de in artikel 168 van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld toen hij het goed in kwestie verwierf.

## **Kosten**

60 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 167, 168 en 184 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat een publiekrechtelijk lichaam recht heeft op herziening van de aftrek van de over een onroerend investeringsgoed betaalde btw in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin ten eerste dit goed bij de verwerving ervan naar zijn aard zowel voor belaste als voor niet-belaste handelingen kon worden gebruikt, maar in eerste instantie voor niet-belaste handelingen is gebruikt, en ten tweede dat publiekrechtelijke lichaam niet uitdrukkelijk heeft verklaard dat het voornemens was om dat goed te bestemmen voor een belaste handeling, maar ook niet heeft uitgesloten dat het daarvoor zou worden gebruikt, voor zover uit een door de nationale rechter te verrichten onderzoek van alle feitelijke omstandigheden blijkt dat is voldaan aan de in artikel 168 van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld toen hij het goed in kwestie verwierf.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.