Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL

J. KOKOTT

van 19 april 2018 (1)

Zaak C?140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

tegen

Gmina Ryjewo

[verzoek van de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Verwerving van een investeringsgoed – Bestemming van het investeringsgoed wanneer het voorgenomen economisch gebruik nog onzeker is – Oorspronkelijk gebruik voor een handeling (in het kader van de uitoefening van openbaar gezag) die geen recht op aftrek van voorbelasting geeft – Later gebruik voor een belastbare handeling (gewijzigd gebruik) – Aftrek van voorbelasting achteraf door middel van een herziening van de aftrek van voorbelasting”

I. Inleiding

1. In deze procedure moet het Hof zich uitspreken over de vraag of een aftrek van voorbelasting achteraf mogelijk blijft wanneer de belastingplichtige het goed op het tijdstip van verwerving niet uitdrukkelijk heeft bestemd voor zijn onderneming, omdat het latere gebruik ervan op dat tijdstip nog niet concreet te voorzien viel. Deze vraag doet zich hier voor(2) ten aanzien van een gemeente die op het tijdstip van verwerving tevens geregistreerd stond als belastingplichtige en die het verworven goed pas vier jaar later (doch nog wel binnen het voor correctie van de voorbelasting geldende tijdvak) heeft gebruikt ten behoeve van het verrichten van belastbare handelingen.

2. In omgekeerde chronologische volgorde zou de gemeente zonder meer een recht op aftrek van voorbelasting hebben gehad. Een dergelijke aftrek van voorbelasting zou achteraf gewoon zijn gecorrigeerd door belasting te heffen over een onttrekking. Mag nu echter de btw-druk die op een belastingplichtige rust afhangen van het toeval van de chronologische volgorde van het gebruik van een investeringsgoed?

3. Ten aanzien van natuurlijke personen die een goed uitsluitend voor privégebruik hebben verworven, heeft het Hof sinds het Lennartz-arrest(3) geoordeeld dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, ook wanneer het goed later wél voor economische doeleinden wordt gebruikt. Intussen is de wetgeving echter veranderd, zodat moet worden onderzocht of deze rechtspraak nog steeds van toepassing is. Geldt zij in voorkomend geval ook ten aanzien van een gemeente die ten tijde van de verwerving geregistreerd stond als belastingplichtige en die het goed niet uitdrukkelijk heeft bestemd voor haar overheidstaken? Is daarbij van belang dat een gemeente enkel onder de voorwaarden van artikel 13 van de btw-richtlijn als niet-belastingplichtige wordt aangemerkt?

II. **Toepasselijke bepalingen**

A. **Unierecht**

4. Artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(4) (hierna: „btw-richtlijn”) regelt wanneer publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige worden aangemerkt:

„1. 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.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

5. Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

6. Artikel 168 van de btw-richtlijn bevat de volgende regeling:

„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;

[...]”

7. Artikel 184 van de btw-richtlijn heeft betrekking op de correctie van de oorspronkelijk toegepaste aftrek van voorbelasting:

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

8. Artikel 187 van de btw-richtlijn regelt de periode waarin herziening mogelijk is:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar

van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

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

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

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

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

B. **Pools recht**

9. De Poolse wet inzake de belasting op goederen en diensten (hierna: „btw-wet")(5) regelt in artikel 15 wie belastingplichtig is:

„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 beoefenaars van een vrij beroep. Als economische activiteit wordt inzonderheid beschouwd, de duurzame exploitatie van materiële of immateriële activa 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."

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

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belastbare handelingen, mag de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 114, artikel 119, lid 4, artikel 120, leden 17 en 19, en artikel 124, de voorbelasting van de verschuldigde belasting aftrekken."

11. Artikel 91 van de btw-wet bevat bepalingen inzake de herziening van de voorbelasting:

„2. Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de afschrijfbare vaste activa en immateriële vermogensbestanddelen, alsmede tot de onroerende goederen en erfpachtrechten op onroerende goederen, [...] moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten binnen 5 jaar, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten op onroerende goederen binnen 10 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 [...] niet gerechtigd was [...] [de volledige voorbelasting op door hem gebruikte goederen of diensten af te trekken] maar zich vervolgens een wijziging in het recht op aftrek van de voorbelasting op die goederen of diensten heeft voorgedaan."

III. **Hoofdgeding**

12. Het geschil in de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak heeft betrekking op de vraag of de gemeente Ryjewo (hierna: „gemeente") de voorbelasting over haar investeringsuitgaven achteraf pro rata in aftrek mag brengen. Aan die vraag ligt ten grondslag dat de gemeente een dorpshuis heeft laten bouwen en dit aanvankelijk voor overheidsdoeleinden heeft gebruikt. De bouwkosten omvatten ook btw.

13. De gemeente stond ten tijde van de bouw geregistreerd als btw-plichtige en heeft in dat kader ook belastingaangifte gedaan. Aanvankelijk beriep zij zich echter niet op aftrek van voorbelasting, omdat het dorpshuis niet voor belastbare handelingen werd gebruikt. Evenmin werd het gebouwde dorpshuis uitdrukkelijk bestemd tot „onderneming" van de gemeente.

14. Vier jaar nadat de bouw van het dorpshuis was voltooid, werd de aard van het gebruik aldus gewijzigd dat de gemeente het dorpshuis voortaan ook voor belastbare handelingen ging gebruiken. De gemeente is van mening dat zij sedert de aanvang van de verhuur onder bezwarende titel van het dorpshuis recht heeft op gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting over de facturen betreffende de uitgaven voor de bouw ervan, door middel van een meerjarenherziening overeenkomstig artikel 91, leden 7 en 7a, in samenhang met artikel 91, leden 1 en 2, van de Poolse btw-wet.

15. De belastingautoriteiten stelden echter vast dat de gemeente niet gerechtigd was de btw over de uitgaven voor de bouw en de exploitatie van het dorpshuis af te trekken. De minister van Financiën stelde zich op het standpunt dat de door de gemeente ten behoeve van investeringsdoeleinden – de bouw van het dorpshuis dat om niet zou worden overgedragen aan het gemeentelijk cultureel centrum – aangeschafte goederen en diensten niet in het kader van een economische activiteit waren verworven, zodat de gemeente niet als btw-plichtige had gehandeld. De omstandigheid dat het investeringsgoed nadien was gebruikt voor een economische activiteit leidde er volgens de minister niet toe dat de gemeente op het tijdstip van verwerving als belastingplichtige had gehandeld.

16. De rechter in eerste aanleg oordeelde anders. De feiten van het geding sloten volgens hem niet uit dat de gemeente op het tijdstip van verwerving van de voor investeringsdoeleinden aangeschafte goederen en diensten voornemens was om deze in een later stadium te gebruiken in het kader van haar economische activiteit. De omstandigheid dat een belastingplichtige de verworven goederen en diensten aanvankelijk gebruikt voor niet-belastbare doeleinden, ontneemt hem niet het recht om de voorbelasting later alsnog af te trekken wanneer het gebruiksdoel van de goederen en diensten wordt gewijzigd en deze voor belastbare doeleinden worden gebruikt, aldus de rechter.

17. De minister van Financiën heeft cassatieberoep ingesteld tegen de beslissing van de Wojewódzki S?d Administracyjny [bestuursrechter in eerste aanleg]. De in deze bevoegde hoogste bestuursrechter van Polen heeft besloten het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

IV. **Procedure bij het Hof**

18. De Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) heeft het Hof de volgende vragen gesteld:

„1) Heeft een gemeente, gelet op de artikelen 167, 168 en 184 en volgende van de btw-richtlijn 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 belasting 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 belastbare 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 belastbare als voor niet-belastbare handelingen (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?”

19. In de procedure voor het Hof hebben de gemeente Ryjewo, de Republiek Polen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen naar aanleiding van de prejudiciële vragen ingediend. Aan de mondelinge behandeling op 11 januari 2018 hebben de gemeente, de belastingautoriteiten van de Republiek Polen, de Republiek Polen en de Europese Commissie deelgenomen.

V. **Juridische beoordeling**

20. De vragen kunnen gezamenlijk worden onderzocht. Zij zijn namelijk alle gesteld met het doel te vernemen, of een gemeente zich achteraf op een pro-rata-aftrek van voorbelasting kan beroepen wanneer het gebruik van het gebouwde dorpshuis zodanig is veranderd dat dit voortaan door de gemeente wordt gebruikt voor het verrichten van belastbare diensten.

A. **Artikel 168 van de btw-richtlijn als uitdrukking van het neutraliteitsbeginsel**

21. Volgens de formulering van artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn is een belastingplichtige gerechtigd de btw over de goederen die een andere belastingplichtige aan hem heeft geleverd, af te trekken „voor zover de goederen [...] worden gebruikt voor [zijn] belaste handelingen”. Aan al deze voorwaarden is in casu voldaan.

22. Indien de voorbelasting niet mag worden afgetrokken, heeft dit tot gevolg dat de btw blijft drukken op het belastbare gebruik van een goed. Dit staat haaks op het neutraliteitsbeginsel van het btw-recht. Volgens de rechtspraak van het Hof waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen.(6) Het is vaste rechtspraak dat het neutraliteitsbeginsel in het btw-recht vereist dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel wordt bevrijd van de uiteindelijke btw-last(7), voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in

principe) belastbaar zijn.(8) Dat is hier het geval.

23. Bovendien volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat de bedrijfsactiviteiten van een belastingplichtige dubbel worden belast.(9) Wanneer geen bevrijding van de met de verwerving van een goed verbonden belasting met btw plaatsvindt, terwijl tegelijkertijd de daarmee verworven resultaten wél worden belast, leidt dit uiteindelijk tot dubbele belastingheffing. Ook dit pleit ervoor om in het onderhavige feitencomplex de mogelijkheid aanwezig te achten om de voorbelasting achteraf af te trekken.

24. In het licht van de inmiddels gewijzigde rechtstoestand valt deze – met het neutraliteitsbeginsel strokende – uitkomst thans goed te verenigen met de bestaande rechtspraak van het Hof inzake het achteraf in aftrek brengen van voorbelasting.

B. **Artikel 167 van de btw-richtlijn als uitzondering op het neutraliteitsbeginsel?**

1. **Bestaande rechtspraak met betrekking tot artikel 20 van de zesde richtlijn**

25. Op grond van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG(10) had het Hof tot dusverre aangenomen dat iemand die een goed voor privédoeleinden verwerft en dit pas in een later stadium voor zijn economische activiteiten gebruikt, geen recht op aftrek van voorbelasting geniet.(11) Deze – niet geheel onomstreden(12) – rechtspraak heeft het Hof uitdrukkelijk ook van toepassing verklaard op publiekrechtelijke lichamen.(13)

26. Het is echter ook vaste rechtspraak van het Hof, dat een particulier die goederen betrekt met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 9, optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt.(14) Een gebruik voor privédoeleinden gedurende 23 maanden belette niet dat er recht op volledige aftrek van voorbelasting bestond.(15) In dat geval had de betrokkene echter bij de verwerving van het goed wél zijn voornemen kenbaar gemaakt om het goed nadien voor bedrijfsdoeleinden te gaan gebruiken („allocatiebesluit”).

27. Er zijn echter ook uitspraken bekend waarin de aftrek van voorbelasting achteraf werd geweigerd(16), doch deze hadden betrekking op de rechtstoestand zoals die vóór de inwerkingtreding van de btw-richtlijn gold op grond van de Zesde richtlijn 77/388/EEG. Volgens de overeenkomstige bepaling van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG had een herziening van de aftrek van voorbelasting inderdaad betrekking op het jaar „van verkrijging of vervaardiging der goederen”. In zoverre is het begrijpelijk dat het Hof, anders dan advocaat-generaal Jacobs(17), de opvatting huldigde dat het in gevallen als deze niet mogelijk was de voorbelasting achteraf af te trekken op grond van artikel 20 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG.(18)

2. **Tijdstip van ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting**

28. Deze rechtspraak van het Hof is gebaseerd op artikel 167 van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.(19) Derhalve is volgens de rechtspraak van het Hof het bestaan van een recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt.(20) De aftrekbare belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de levering wordt verricht (artikel 63 van de btw-richtlijn), waardoor de verwerving van het goed maatgevend is.

29. Daarentegen ontstaat geen recht op aftrek van voorbelasting wanneer de belastingplichtige het goed niet gebruikt voor zijn economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, maar „voor privégebruik”.(21) Wanneer men artikel 167 en artikel 9 van de btw-richtlijn in

onderlinge samenhang beziet, volgt daaruit dat iemand die pas later belastingplichtige wordt en een „privé” verworven goed pas later gebruikt voor belastbare handelingen in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, naar het oordeel van het Hof niet achteraf een recht op aftrek van voorbelasting geldend kan maken.

30. Verwerft hij het goed echter als belastingplichtige, dan kan hij de voorbelasting op het tijdstip van verwerving zelfs volledig aftrekken. Als belastingplichtige geldt volgens de rechtspraak van het Hof degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft om een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn zelfstandig te verrichten en met het oog hierop zijn eerste investeringsuitgaven doet.(22)

31. Het is zelfs niet van belang dat het goed later slechts in zeer geringe mate wordt gebruikt voor handelingen die recht op aftrek van voorbelasting geven. Deze omstandigheden worden pas achteraf in aanmerking genomen ingevolge de artikelen 184 en volgende of de artikelen 16 en 26 van de btw-richtlijn, welke bepalingen voorzien in een correctie van het aanvankelijk afgetrokken (en te hoge) bedrag aan voorbelasting.(23) Met name voor het geval een goed later niet bedrijfsmatig blijkt te zijn gebruikt, terwijl het wel bevrijd van voorbelasting is verworven, definieert de richtlijn zogeheten onttrekkingsfeiten (artikelen 16 en 26 van de btw-richtlijn). Deze leiden ertoe dat dit niet-bedrijfsmatige gebruik achteraf alsnog wordt belast.

3. **Ontbreken van een uitdrukkelijke „inbreng-”regeling**

32. De btw-richtlijn kent echter geen uitdrukkelijke regeling voor het omgekeerde geval van een zogeheten inbreng, waarbij een „privé verworven” goed pas a postiori wordt gebruikt voor economische activiteiten.

33. Dit staat op gespannen voet met het fundamentele neutraliteitsbeginsel (zie in dit verband punt 22 hierboven), zoals door advocaat-generaal Jacobs reeds is opgemerkt.(24) Afhankelijk van de chronologische volgorde van het economische gebruik van een goed ontstaan verschillende rechtsgevolgen, zelfs wanneer de tijdsduur van het economische gebruik en de uit hoofde daarvan verschuldigde btw identiek zijn. Daarentegen volgt uit de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn dat het bij een wisseling tussen niet-belastbare en belastbare activiteiten niet van belang is in welke chronologische volgorde de verschillende vormen van gebruik van het aangeschafte goed hebben plaatsgevonden.

34. Een dergelijke ongelijke behandeling van ondernemingen met – afgezien van de chronologische volgorde – identieke belastbare handelingen valt ook gelet op artikel 20 van het Handvest moeilijk te rechtvaardigen.(25)

4. **Inaanmerkingneming van de gewijzigde tekst van de btw-richtlijn**

35. Bij mijn weten heeft het Hof de vraag betreffende het achteraf in aftrek brengen van de voorbelasting over een goed dat niet in de hoedanigheid van belastingplichtige is verworven doch nadien alsnog wordt „ingebracht”, nog niet uitdrukkelijk getoetst aan de nieuwe tekst van artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

36. De gewijzigde tekst(26) van artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn spreekt namelijk niet meer alleen van het tijdstip van verkrijging of vervaardiging doch ook van de eerste ingebruikneming („of, in voorkomend geval, eerste gebruik”) na een verkrijging. Naar mijn mening heeft dit in het bijzonder betrekking op de gevallen waarin een belastingplichtige het goed nog niet heeft bestemd voor zijn economische activiteit, zodat hij bij de verwerving de voorbelasting niet (volledig en onmiddellijk, zoals de regel is) heeft kunnen aftrekken.

37. Volgens de bewoordingen van de richtlijn dient voor dit soort gevallen het tijdstip van het eerste gebruik als grondslag voor latere correcties van de voorbelasting, hetgeen een (latere) aftrek van voorbelasting ten tijde van het gebruik dwingend vooronderstelt. Indien namelijk de verwerver reeds bij verwerving het overeenkomstige gebruiksvoornemen had gehad, zou reeds van meet af aan een recht op aftrek van voorbelasting hebben bestaan en zou de vraag betreffende het achteraf in aftrek brengen van voorbelasting door middel van een herziening in het geheel niet aan de orde zijn. Dit betekent dat de btw-richtlijn thans uitdrukkelijk uitgaat van de mogelijkheid om een reeds verworven goed achteraf te bestemmen wanneer het in een later stadium alsnog voor economische doeleinden wordt gebruikt.

38. Geheel in lijn hiermee heeft het Hof op grond van de nieuwe rechtstoestand geen bezwaar gemaakt tegen een pro-rata-aftrek van voorbelasting achteraf door een gemeente die – vergelijkbaar met het onderhavige geval – een sporthal aanvankelijk voor overheidsdoeleinden en vervolgens voor belastbare handelingen gebruikte.(27)

39. Wanneer aanvankelijk een concreet voornemen bestaat om het goed voor niet-economische doeleinden te gebruiken, bestaat er geen onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting. Verandert het gebruik nadien echter binnen de periode voor herziening van de voorbelasting, dan voorziet de tekst van de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn in een nauwkeurige pro-rataherziening van de aftrek van voorbelasting ex nunc en per jaar vanaf het gewijzigde gebruik. Verandert de omvang van het economische gebruik daarna opnieuw, dan kan ook dan weer een herziening plaatsvinden aan de hand van de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn.

40. Een dergelijke correctie achteraf van de niet in aftrek gebrachte voorbelasting strookt ook met het doel en de strekking van de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn. Zoals het Hof immers reeds heeft vastgesteld, is de regeling voor herziening van de aftrek (artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn) een essentieel bestanddeel van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel, omdat zij de juistheid van de aftrek beoogt te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk.(28) Alleen een dergelijke correctie achteraf leidt ertoe dat de belastingplichtige overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel wordt bevrijd van de op de verkrijging van het goed rustende belasting met btw.

41. Bovendien voorkomt een dergelijke herziening dat belastingplichtigen ongelijk worden behandeld naargelang van de chronologische volgorde van het economische en niet-economische gebruik van het goed. Derhalve pleit ook artikel 20 van het Handvest voor deze uitlegging. Uiteindelijk wordt hierdoor zowel een ongerechtvaardigd voordeel als ook een ongerechtvaardigd nadeel voor een belastingplichtige voorkomen.

42. Gelet op zowel de belastingopbrengst als de ontlasting van het economisch gebruik van een goed is een wijziging achteraf van de aftrek op grond van de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn ook nauwkeuriger dan een volledige aftrek op grond van een slechts voorgenomen (gedeeltelijk) economisch gebruik. Aldus vindt namelijk geen discutabele voorfinanciering van ondernemingen(29) met behulp van de aftrek van voorbelasting plaats op grond van louter een (voorgenomen) minimaal economisch gebruik en een daarop gebaseerde volledige toerekening van het goed. Het is niet zonder reden dat de wetgever van de Unie dergelijke financieringsconstructies met onroerende goederen die overwegend voor woondoeleinden werden gebruikt, achteraf een halt heeft toegeroepen met artikel 168a van de btw-richtlijn.

C. **Subsidiair: criteria voor het handelen als belastingplichtige**

43. Mocht het Hof mijn uitlegging van de artikelen 184 en volgende (en in het bijzonder van

artikel 187, lid 2, tweede alinea) van de btw-richtlijn niet overnemen, dan luidt de hier te beantwoorden vraag als volgt: Hoe moet worden beoordeeld of een gemeente een met btw belaste prestatie aankoopt als belastingplichtige dan wel als niet-belastingplichtige wanneer zij op het tijdstip van verwerving niet uitdrukkelijk een daartoe strekkend besluit bekend maakt?

44. Of een belastingplichtige het goed in deze hoedanigheid, dat wil zeggen ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn heeft verworven, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment waarop het is verworven en dat van zijn gebruik voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.(30)

1. **Allocatiebesluit ondanks het ontbreken van een voornemen?**

45. Om de voorbelasting volledig en onmiddellijk te kunnen aftrekken, verlangt het Hof een door objectieve gegevens ondersteund voornemen om met het investeringsgoed zelfstandig een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn uit te oefenen.(31)

46. In casu wist de gemeente op het tijdstip van verwerving nog niet of en in welke mate zij het dorpshuis ook voor economische doeleinden zou gaan gebruiken. Derhalve kon zij ook geen voornemen in die zin kenbaar maken. Een belastingplichtige zou zich in dit verband voor een onmogelijke opgave geplaatst zien. Hoe dan ook zou dit een ongezonde prikkel vormen om deze goederen uit voorzorg aan de onderneming toe te rekenen door middel van „intentieverklaringen”.

47. Het Hof vermijdt dit dilemma in de zaak Gmina Mi?dzyzdroje(32), waar artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn toepasselijk was. In die zaak heeft het – zoals de Republiek Polen terecht uiteenzet – weliswaar niet uitdrukkelijk, doch de facto aanvaard dat een gemeente gerechtigd was tot een pro-rata-aftrek achteraf van de voorbelasting over investeringen in een sporthal die pas geruime tijd na de verwerving voor belastbare verhuurhandelingen werd gebruikt. Het Hof ging hierbij niet uit van de bestemming die op het tijdstip van verwerving aan het goed was gegeven, maar stelde veeleer vast dat de aftrek van voorbelasting samenhangt met de inning van belastingen in een later stadium.(33)

2. **Allocatie aan de hand van artikel 13 van de btw-richtlijn?**

48. Wanneer echter niet kan worden uitgegaan van een voornemen op het tijdstip van verwerving, is een ander criterium nodig. In zoverre dient in dit verband – althans ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen – aansluiting te worden gezocht bij artikel 13 van de btw-richtlijn. Dit is in wezen wat de gemeente betoogt, en ook de Commissie heeft tijdens de mondelinge behandeling een zekere sympathie voor deze oplossing getoond.

49. Artikel 13 van de btw-richtlijn gaat ervan uit dat publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Daaronder moeten worden verstaan de werkzaamheden die door bedoelde lichamen worden uitgeoefend in het kader van de voor hen geldende rechtsvoorschriften. Werkzaamheden die zij onder dezelfde voorwaarden rechtens verrichten als particuliere marktdeelnemers zijn uitgesloten.(34)

50. Derhalve zou van doorslaggevend belang zijn of de gemeente bij de verwerving als overheidsorgaan heeft gehandeld. Dit kan slechts in uitzonderingsgevallen worden aangenomen (bijvoorbeeld in het geval van een onteigening). Wanneer een publiekrechtelijk lichaam zich normaliter voorziet van consumptiegoederen, handelt het zelden als overheid. Dit betekent dat een gemeente in het kader van de verwerving doorgaans als belastingplichtige zal handelen.

51. De redenering op grond van artikel 13 van de btw-richtlijn kan mij echter niet overtuigen. Alleen al uit de formulering van dit artikel volgt dat publiekrechtelijke lichamen, voor zover zij handelingen verrichten, onder bepaalde omstandigheden als niet-belastingplichtige worden aangemerkt. Daarmee heeft de regeling uitdrukkelijk betrekking op de uitgaande zijde (dat wil zeggen de verrichting van prestaties) en niet op inkomende zijde (dat wil zeggen de verwerving van prestaties). Dit wordt nog duidelijker wanneer men artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de btw-richtlijn beziet. Hier wordt verwezen naar een verstoring van de mededinging (tweede alinea) en naar de niet-onbeduidende omvang van werkzaamheden (derde alinea). Geen van deze aspecten kan van toepassing zijn op de inkomende zijde ten tijde van de verwerving.

52. Doel en strekking van artikel 13 van de btw-richtlijn bestaat erin, bepaalde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen te begunstigen(35) wanneer zij taken van openbaar bestuur in het kader van hun overheidsgezag vervullen. Leidt dit echter tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis, dan worden dergelijke economische werkzaamheden overeenkomstig artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn in beginsel belast, ook wanneer zij in het kader van overheidsgezag zijn verricht. In zoverre komt dan de begunstiging weer te vervallen.

53. In casu zou de gemeente gebaat zijn bij toepassing van artikel 13 van de btw-richtlijn op de verwerving. Wanneer een gemeente echter een goed verwerft als overheidsorgaan, zou deze benadering haar in bepaalde omstandigheden kunnen benadelen. Logischerwijs zou dan namelijk een aftrek van voorbelasting zijn uitgesloten, ook wanneer de gemeente economische activiteiten verricht met behulp van het in het kader van haar overheidsgezag verworven goed. Voor de aftrek van voorbelasting is op grond van artikel 168 van de btw-richtlijn echter bepalend, of de verwerving met btw belast was en het goed voor belastbare handelingen wordt gebruikt. Zoals uit artikel 14, lid 2, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn blijkt, kan ook sprake zijn van een belastbare levering ingeval de eigendomsovergang van een goed plaatsvindt tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet (dus afgedwongen door middel van de uitoefening van overheidsgezag).

54. Al met al biedt artikel 13 van de btw-richtlijn dus geen antwoord op de vraag of een publiekrechtelijk lichaam bij de verwerving van een goed als belastingplichtige dan wel als niet-belastingplichtige handelt; het geeft slechts antwoord op de vraag of een dergelijk lichaam bij het verrichten van leveringen of diensten als belastingplichtige moet worden aangemerkt.

3. **Vermoeden van bestemming bij een belastingplichtige die het goed later daadwerkelijk gebruikt voor belastbare handelingen**

55. Mocht het Hof tenminste mijn opvatting delen dat het in het licht van het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling problematisch is dat er, in tegenstelling tot de belastingheffing op onttrekkingen, geen regeling bestaat voor „inbrengen”, dan zou het daarmee dan toch in elk geval rekening moeten houden door het begrip verwerving „als belastingplichtige” ruim uit te leggen.

56. In de tot dusverre door het Hof beoordeelde feitencomplexen waarin de voorbelasting achteraf niet in aftrek mocht worden gebracht, was de verwerver van het goed op het tijdstip van verwerving niet-belastingplichtig (in de zaak Waterschap(36)) of had hij het goed pas later

uitdrukkelijk in zijn onderneming ingebracht (in de zaak Lennartz(37)) en ging hij er dus zelf van uit dat hij het in eerste instantie voor privédoeleinden had verworven. In casu liggen de feiten in zoverre anders, dat de verwerver een belastingplichtige is die juist niets uitdrukkelijk heeft besloten.

57. In geval van een belastingplichtige die een goed verwerft dat naar zijn aard ook door hem economisch kan worden gebruikt en die nog niet kan uitsluiten dat dit goed binnen de termijn van artikel 187 van de btw-richtlijn zal worden gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen, kan echter worden vermoed dat hij het goed op het tijdstip van verwerving als belastingplichtige tevens heeft verworven met het voornemen om het in een later stadium eventueel economisch te gaan gebruiken. Dit geldt in elk geval wanneer hij dit goed niet uitdrukkelijk heeft bestemd voor zijn niet-economische activiteiten en hij het goed dus heeft onttrokken aan de werkingssfeer van de btw-richtlijn.(38)

58. De ten opzichte van de Zesde richtlijn 77/388/EEG veranderde tekst van artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (zie hiertoe uitvoerig de punten 36 en 37) pleit ook voor deze oplossing, omdat hierin voortaan ook wordt verwezen naar het eerste gebruik na de verwerving („of, in voorkomend geval, eerste gebruik”).

59. Derhalve kan, gelet op de formulering van artikel 187, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip van verwerving ook ontstaan op grond van een slechts potentieel gebruiksvoornemen wanneer dit voornemen later wordt verwezenlijkt. Omdat het goed in eerste instantie concreet was bestemd voor niet-economische doeleinden, bestaat het recht op aftrek aanvankelijk echter slechts in beginsel (dus ten bedrage van 0 EUR). Wordt het gebruik later binnen de termijn voor herziening van de voorbelasting gewijzigd, dan voorzien de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn in een nauwkeurige pro-rataherziening van de aftrek van voorbelasting ex nunc en per jaar.

60. Aan het vermoeden van een dergelijk potentieel voornemen tot een bepaald toekomstig gebruik ontleent de belastingplichtige dus geen recht op onmiddellijke aftrek van voorbelasting; het opent slechts de mogelijkheid om de voorbelasting in een later stadium pro rata af te trekken, voor zover het goed binnen de termijn voor correctie van de voorbelasting alsnog voor belastbare doeleinden wordt gebruikt. Ook hiermee wordt zowel een ongerechtvaardigd voordeel als een ongerechtvaardigd nadeel voor een belastingplichtige voorkomen.

VI. **Conclusie**

61. Derhalve geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Naczelny S?d Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Een gemeente is overeenkomstig de artikelen 167, 168, 184, 185 en artikel 187, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en het neutraliteitsbeginsel gerechtigd tot aftrek van de voorbelasting, door middel van herziening, over haar investeringsuitgaven wanneer zij daarmee belastbare handelingen verricht. Dit geldt ook wanneer het vervaardigde of verworven investeringsgoed aanvankelijk wordt gebruikt voor doeleinden die niet aan belasting zijn onderworpen, maar de aard van het gebruik van het investeringsgoed later is gewijzigd binnen de periode van artikel 187 van de btw-richtlijn en de gemeente het voortaan ook voor belastbare handelingen gebruikt.

Daarbij is niet van belang of reeds op het tijdstip van vervaardiging of verwerving het voornemen kenbaar is gemaakt om het goed in de toekomst ook voor belastbare handelingen te gebruiken.

Voor de beantwoording van de eerste vraag is evenmin van belang dat het investeringsgoed zowel voor belastbare als niet-belastbare handelingen wordt gebruikt en het niet mogelijk is de concrete investeringsuitgaven objectief toe te rekenen aan een van voornoemde categorieën handelingen. Dit laatste betreft enkel de vraag naar de splitsing van de aftrek wat het bedrag ervan aangaat, doch niet de herziening van de aftrek als zodanig.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Vergelijkbare procedures waren: beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), en arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335).

3 Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

5 Ustawa o podatku od towarów i us?ug van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd).

6 Arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 38),;13 maart 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 3 maart 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).

7 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

8 Zie arresten van 13 maart 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en mijn conclusie in de zaak Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

9 Arrest van 2 juli 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punt 40). Zie in die zin ook arresten van 22 maart 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punt 42), en 23 april 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punt 46).

10 Zesde richtlijn 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). Daarin werd bepaald: „De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen”.

11 Arresten van 19 juli 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punt 17); 23 april 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punt 44); 6 mei 1992, De Jong (C?20/91, EU:C:1992:192, punt 17), en 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punten 8, 9 en 17).

12 Uitvoerige kritiek hierop is te vinden bij H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, opm. 1860 e.v. (na bijwerking nr. 170. – januari 2017).

13 Arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, punten 39 en 40).

14 Arresten van 19 juli 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punt 31); 22 maart 2012, Klub

(C?153/11, EU:C:2012:163, punten 44 en 52), en 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punt 14).

15 Arrest van 19 juli 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punt 27).

16 Arresten van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), en 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).

17 Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, punten 89 en 90).

18 Arrest van 23 april 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punt 44).

19 Zie ook arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).

20 Aldus met name ook arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 35); 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 38), en 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punten 8 en 9).

21 Aldus met name arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punt 9).

22 Aldus met name arresten van 29 november 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punt 27); 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punt 34), en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 47); zie in dit verband mijn conclusie in de zaak X (C?334/10, EU:C:2012:108, punt 81).

23 Zie in die zin ook arresten van 29 november 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punt 28), en 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punt 35).

24 Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, punten 75 e.v.).

25 Zie arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 44). Het Hof heeft hier uitdrukkelijk beslist, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat er op het vlak van de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten ongerechtvaardigde verschillen ontstaan tussen ondernemingen met hetzelfde profiel en dezelfde activiteit.

26 Artikel 20, lid 2, van de zesde richtlijn 77/388/EWG bepaalde slechts, dat herziening plaatsvond ten opzichte van het jaar „van verkrijging of vervaardiging der goederen”.

27 Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punten 19 e.v.).

28 Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 24).

29 Dit effect doet zich voor omdat de correctie overeenkomstig de artikelen 184 e.v. en ook artikel 26, lid 1, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn slechts naar evenredigheid per jaar plaatsvindt, waardoor aan de ondernemer met betrekking tot deze btw zolang een renteloze lening wordt verstrekt.

30 Arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, EU:C:2012:97, punt 58); zie in die zin ook arresten van 8 maart 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, punt 29), en 11 juli

1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punt 21).

31 Aldus met name arresten van 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punt 34), en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 47); zie in dit verband ook mijn conclusie in de zaak X (C?334/10, EU:C:2012:108, punt 81).

32 Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

33 Beschikking van 5 juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punt 19); aldus ook reeds arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

34 Arrest van 29 oktober 2015, Saudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, punt 70); zie in die zin ook arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, punten 17 en 22).

35 Het Hof spreekt in dit verband veelal van een *belastingvrijstelling*; zie arresten van 13 december 2007, Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punt 41); 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C?359/97, EU:C:2000:426, punt 55), en 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161, punten 20 en 21), welke vrijstelling eng moet worden uitgelegd.

36 Arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335).

37 Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).

38 Dit is volgens het Hof namelijk het gevolg van de verwerving als niet-belastingplichtige – zie kortheidshalve arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687, punt 33).