



Jurisprudentie

BESCHIKKING VAN HET HOF (Negende kamer)

5 juni 2014 *

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Aftrek van voorbelasting — Investeringsgoederen — Onroerende goederen — Herziening van aftrek — Nationale regeling waarin herzieningsperiode van tien jaar is neergelegd”

In zaak C-500/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 25 juni 2013, ingekomen bij het Hof op 16 september 2013, in de procedure

Gmina Międzyzdroje

tegen

Minister Finansów,

geeft

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan, kamerpresident, A. Prechal (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

- Gmina Międzyzdroje, vertegenwoordigd door K. Wojtowicz, M. Konieczny en M. Janicki, belastingadviseurs,
- de Minister Finansów, vertegenwoordigd door T. Tratkiewicz en J. Kaute als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Kaye als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

* Procestaal: Pools.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Hottiaux en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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

de navolgende

Beschikking

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 187 en 189 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) en van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Gmina Międzyzdroje (gemeente Międzyzdroje) en de Minister Finansów (minister van Financiën) over het besluit van die laatste naar aanleiding van een verzoek om uitlegging betreffende de herziening van de aftrek van btw die als voorbelasting was betaald ter zake van een onroerend investeringsgoed dat eerst voor een vrijgestelde activiteit, maar daarna voor een belastbare activiteit werd gebruikt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 167 van richtlijn 2006/112 luidt:

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

- 4 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;

[...]”

- 5 In artikel 184 van de richtlijn is bepaald:

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

- 6 Artikel 185, lid 1, van de richtlijn bepaalt:

„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.”

7 Artikel 187 van richtlijn 2006/112 luidt:

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

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

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

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

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

8 In artikel 189 van deze richtlijn is bepaald:

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

- a) het begrip investeringsgoederen definiëren;
- b) het bedrag aan btw dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;
- c) alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt;
- d) administratieve vereenvoudigingen toestaan.”

Pools recht

9 Artikel 91, leden 1 tot en met 3, 7 en 7a, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„1. Na afloop van het jaar waarin de belastingplichtige overeenkomstig artikel 86, lid 1, recht had op aftrek van de voorbelasting, is hij verplicht voor het afgesloten belastingjaar het bedrag van de overeenkomstig artikel 90, leden 2 tot en met 9, afgetrokken belasting te herzien, met inachtneming van het aftrekbare gedeelte dat op de in artikel 90, leden 2 tot en met 6, bepaalde wijze of volgens de krachtens artikel 90, lid 11, vastgestelde voorschriften is berekend. Tot die herziening hoeft niet te worden overgegaan wanneer het verschil tussen het in artikel 90, lid 4, bedoelde aftrekbare gedeelte en het in de voorgaande volzin bedoelde aftrekbare gedeelte niet meer dan 2 procentpunten bedraagt.

2. Voor goederen en diensten die de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting rekent tot de afschrijfbare materiële of immateriële vaste activa, alsmede voor onroerende goederen en erfpachtrechten die worden gerekend tot de materiële of immateriële vaste activa van de verkrijger, met uitzondering van die waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15 000 [Poolse zloty (PLN)] bedraagt, moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten over een periode van 5 jaar, te rekenen vanaf de ingebruikneming, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten over een periode van 10 jaar. Voor elk jaar heeft de herziening in het in de eerste

volzin bedoelde geval betrekking op een vijfde of, in het geval van onroerende goederen en erfpachtrechten, een tiende deel van het bedrag van de bij de verkrijging of de vervaardiging van de goederen en diensten berekende belasting. Voor materiële en immateriële vaste activa waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15 000 PLN bedraagt, is lid 1 van overeenkomstige toepassing, waarbij de herziening plaatsvindt na afloop van het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen.

[...]

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde herziening dient te worden verricht in de belastingaangifte van de eerste afrekeningsperiode van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt, en in geval van beëindiging van de economische activiteit, in de belastingaangifte van de laatste afrekeningsperiode.

[...]

7. De leden 1 tot en met 6 zijn van overeenkomstige toepassing wanneer de belastingplichtige gerechtigd was de volledige voorbelasting op 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 op die goederen of diensten heeft voorgedaan.

7a. Voor goederen en diensten die de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting rekent tot de afschrijfbare materiële of immateriële vaste activa, alsmede voor onroerende goederen en erfpachtrechten die worden gerekend tot de materiële of immateriële vaste activa van de verkrijger, met uitzondering van die waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15 000 PLN bedraagt, dient hij de in lid 7 bedoelde herziening te verrichten overeenkomstig het bepaalde in lid 2, eerste en tweede volzin, en lid 3. Tot die herziening dient te worden overgegaan bij iedere verdere wijziging in het recht op aftrek, voor zover een dergelijke wijziging zich tijdens de herzieningsperiode voordoet.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Gmina Międzydroje in de periode 2007-2010 geïnvesteerd in de uitbreiding van een sporthal waarvan zij eigenaar is, door een gebouw toe te voegen in de buurt van de basisschool, die eveneens haar eigendom is. In het kader van die uitbreidingswerkzaamheden zijn aan deze gemeente goederen geleverd en diensten verstrekt, ter zake waarvan zij btw heeft betaald.
- 11 In de loop van die werkzaamheden vatte de Gmina Międzydroje het idee op het hele beheer van haar voor lessen lichamelijke opvoeding en sport gebruikte eigendommen, waaronder die sporthal, te hervormen. Die hervorming bestond er in het bijzonder in de sporthal te verhuren aan een handelsrechtelijke vennootschap die deze en de andere sportaccommodatie waarvan de gemeente eigenaar was, zou beheren. In ruil voor de huur die de vennootschap aan de Gmina Międzydroje zou betalen, zou zij de sporthal mogen gebruiken en de inkomsten – wat personen of entiteiten moeten betalen voor het gebruik van de betrokken sportaccommodatie – voor zich mogen houden.
- 12 Bij besluit van 21 september 2011 heeft de Minister Finansów op het verzoek van de Gmina Międzydroje om uitlegging van de wet inzake de belasting op de toegevoegde waarde, in de versie die van toepassing was op de voorgenomen verhuur van de betrokken sporthal, geantwoord dat op grond van artikel 91, leden 2, 3 en 7a, van die wet, de aftrek van de voorbelasting die de gemeente had betaald in het kader van de uitbreidingswerkzaamheden aan die sporthal moest worden herzien over een periode van tien jaar, waarbij de herziening voor elk jaar betrekking had op een tiende van het bedrag aan voorbelasting en een tiende van dat bedrag niet kon worden herzien omdat de sporthal in 2010 was gebruikt voor activiteiten die geen recht op aftrek verlenen.

- 13 Bij beslissing van 12 april 2012 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (administratieve woiwodschapsrechtbank te Szczecin) het beroep dat de Gmina Międzydroje had ingesteld tegen dat besluit verworpen. Deze rechter was met name van oordeel dat de gemeente de volledige aftrek niet in één keer, binnen één belastingjaar, kon herzien, aangezien de nationale wetgever in overeenstemming met artikel 187 van richtlijn 2006/112 een regeling met een herzieningsperiode van tien jaar had ingesteld.
- 14 De Gmina Międzydroje heeft hogere voorziening ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter), die twijfelt over de uitlegging die moet worden gegeven aan de artikelen 187 en 189 van richtlijn 2006/112. In het bijzonder vraagt deze rechter zich af of de nationale wettelijke regeling aan de orde in het hoofdgeding, voor zover daarbij een regeling met een herzieningsperiode van tien jaar is ingesteld, in overeenstemming is met het in die richtlijn neergelegde beginsel van neutraliteit van de btw, aangezien volgens de rechtspraak van het Hof de belastingplichtige op grond van dat beginsel een btw-overschot binnen een redelijke termijn moet kunnen terugkrijgen.
- 15 Volgens de verwijzende rechter rijst voorts de vraag of in een geval als dat in het hoofdgeding, waar een investeringsgoed eerst wordt gebruikt voor een activiteit waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat en daarna voor een activiteit waarvoor dat recht wel bestaat, artikel 189 van richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan de herzieningsperiode tot tien jaar kan worden verlengd. De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat die vraag waarschijnlijk ontkennend moet worden beantwoord, gezien het aannemelijke doel van deze regeling om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. Volgens hem rijst echter de vraag of een recht om de aftrek in één keer te herzien, zoals de Gmina Międzydroje inroept, leidt tot een dergelijk ongerechtvaardigd voordeel.
- 16 Tegen deze achtergrond heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten de artikelen 167, 187 en 189 van richtlijn 2006/112[...] en het neutraliteitsbeginsel zich tegen bepalingen van nationaal recht als [in het hoofdgeding], volgens welke bij een wijziging van de bestemming van een investeringsgoed ten gevolge waarvan het niet langer wordt gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, maar voor handelingen waarvoor dat recht wél bestaat, de herziening van de aftrek niet in één keer kan worden verricht, maar moet worden gespreid over vijf opeenvolgende jaren, en voor onroerende goederen over tien jaar, te rekenen vanaf het jaar waarin het investeringsgoed voor gebruik is vrijgegeven?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 17 Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof bepaalt dat wanneer het antwoord op een prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of over het antwoord op een dergelijke vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, het Hof in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, kan beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen.
- 18 Deze bepaling moet in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing worden toegepast.
- 19 In herinnering zij immers gebracht dat volgens de logica van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. 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. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24).

- 20 Door de in artikel 187 van richtlijn 2006/112 vastgestelde periode voor herziening van de aftrek kunnen onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige worden vermeden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Dergelijke wijzigingen zijn bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 25).
- 21 Artikel 187, lid 1, van richtlijn 2006/112 voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek. Op grond van die bepaling mogen de lidstaten zich ook baseren op een herzieningsperiode van volledige jaren, te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.
- 22 Artikel 187, lid 2, van die richtlijn bepaalt dat indien de herzieningsperiode is verlengd, de herziening slechts betrekking heeft op het overeenkomstige gedeelte van de btw ter zake van de investeringsgoederen. Volgens die bepaling geschiedt die herziening 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.
- 23 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 op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat wel recht op aftrek geeft (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 30).
- 24 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 beoogt te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. Artikel 187 van die richtlijn, dat betrekking heeft op investeringsgoederen – waar het in het hoofdgeding om gaat – is overigens gesteld in bewoordingen die geen ruimte laten voor twijfel over het dwingende karakter van dit artikel (zie in die zin arrest Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punt 26).
- 25 In casu is in de nationale wettelijke regeling die van toepassing is in het hoofdgeding voor onroerende investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar neergelegd, te rekenen vanaf de ingebruikneming van het betrokken goed. Volgens die wettelijke regeling heeft de herziening die voor dergelijke goederen kan worden verricht voor elk jaar betrekking op een tiende van het bedrag van de bij de verkrijging of vervaardiging van die goederen berekende belasting.
- 26 Vastgesteld zij dat de voorschriften van een dergelijke nationale regeling die in de punten 21 en 22 van deze beschikking in herinnering gebrachte bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 kennelijk adequaat uitvoeren en dus niet kunnen worden bekritiseerd in het licht van die bepalingen.
- 27 Artikel 187, dat duidelijk dwingend is, zoals in herinnering is gebracht in punt 24 van deze beschikking, verzet zich daarentegen tegen een regeling op grond waarvan de aftrek over een periode van minder dan vijf jaar kan worden herzien en dus ook tegen een regeling met een herziening in één keer, zoals de Gmina Międzyzdroje inroept, op grond waarvan een herziening in één belastingjaar mogelijk zou zijn.

- 28 De nationale wettelijke regeling die van toepassing is in het hoofdgeding, waarbij voor onroerende investeringsgoederen is voorzien in een herzieningsperiode van tien jaar, te rekenen vanaf de ingebruikneming van het betrokken goed, kan evenmin worden bekritiseerd in het licht van het neutraliteitsbeginsel.
- 29 Zoals in de punten 20 tot en met 24 van deze beschikking in herinnering is gebracht, vormt een herzieningsperiode van ten minste vijf jaar voor investeringsgoederen een essentieel bestanddeel van de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde herzieningsregeling, die het mogelijk maakt onjuistheden in de berekening van de aftrek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige te vermijden en zo de neutraliteit van de belastingdruk tracht te verzekeren.
- 30 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 167, 187 en 189 van richtlijn 2006/112 en het neutraliteitsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen nationale bepalingen zoals die in het hoofdgeding, waarbij voor gevallen waar een onroerend investeringsgoed eerst wordt bestemd voor gebruik waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat, en daarna voor gebruik waarvoor dat recht wel bestaat, een herzieningsperiode van tien jaar is vastgesteld, te rekenen vanaf de ingebruikneming van dat goed, en een herziening in één keer, in één belastingjaar, dus wordt uitgesloten.

Kosten

- 31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167, 187 en 189 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 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen nationale bepalingen zoals die in het hoofdgeding, waarbij voor gevallen waar een onroerend investeringsgoed eerst wordt bestemd voor gebruik waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat, en daarna voor gebruik waarvoor dat recht wel bestaat, een herzieningsperiode van tien jaar is vastgesteld, te rekenen vanaf de ingebruikneming van dat goed, en een herziening in één keer, in één belastingjaar, dus wordt uitgesloten.

ondertekeningen