



Datum van inontvangstneming : 08/05/2017

Zaak C-140/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

17 maart 2017

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 december 2016

Verzoekende partij:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

Verwerende partij:

Gmina Ryjewo

BESCHIKKING

Ter terechtzitting van 22 december 2016 voor de belastingkamer over het cassatieberoep van de Minister Finansów (minister van Financiën) tegen het arrest van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechter in eerste aanleg Gdansk) van 18 november 2014 (omissis) op het beroep van de Gmina Ryjewo tegen de individuele interpretatie van de Minister Finansów van 28 mei 2014 (omissis) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter) (omissis) de volgende beschikking gegeven:

1) Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie 2012, PB 2012, C 326, blz. 1) wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld:

1. Heeft een gemeente, gelet op de artikelen 167, 168 en 184 en volgende 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 neutraliteitsbeginsel, recht op aftrek (door

middel van herziening) van de voorbelasting over haar investeringsuitgaven indien:

- het investeringsgoed na vervaardiging (verwerving) aanvankelijk is bestemd voor niet-belastbare handelingen (in het kader van de vervulling door de gemeente van publiekrechtelijke taken op het gebied waarop zij soeverein is); **[Or. 2]**

- de bestemming van het investeringsgoed is gewijzigd en het door de gemeente tevens wordt bestemd voor belastbare handelingen?

2. Is het voor het antwoord op de vraag in punt 1 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 vraag in punt 1 van belang dat het investeringsgoed zowel voor belastbare als voor niet-belastbare handelingen (in het kader van de vervulling van publiekrechtelijke taken) wordt bestemd en het niet mogelijk is concrete investeringsuitgaven objectief toe te wijzen aan een van de bovengenoemde groepen handelingen?

2) (omissis) [schorsing van de behandeling] **[Or. 3]**

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

1. Unierecht

De bepalingen 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, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2006/112”):

Artikel 167 Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 168 Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belastbare handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

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

- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.

Artikel 184 De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

2. Nationaal recht

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten) (geconsolideerde tekst Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd) (hierna: „Ustawa o VAT”):

Artikel 15, lid 1 Belastingplichtig zijn rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische **[Or. 4]** activiteiten verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Artikel 15, lid 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 lichamelijke of onlichamelijke activa om er opbrengst uit te verkrijgen.

Artikel 15, lid 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.

Artikel 86, lid 1 Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belastbare handelingen, mag de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige, onder voorbehoud van artikel 114, artikel 119, lid 4, artikel 120, leden 17 en 19, en artikel 124 de voorbelasting van de verschuldigde belasting aftrekken.

Artikel 91, lid 2 Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de vaste afschrijfbaar vast activa en immateriële vermogensbestanddelen, alsmede tot 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 PLN bedraagt, moet de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde herziening verrichten binnen 5 jaar, en voor onroerende goederen en erfpachtrechten op percelen binnen 10 jaar te rekenen vanaf het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen. Voor elk jaar heeft de herziening in het in de eerste volzin bedoelde geval betrekking op een vijfde deel van het bedrag van de bij de verwerving of de vervaardiging ervan berekende belasting, en in het geval van onroerende goederen en erfpachtrechten op percelen bedraagt dit een tiende deel van dat bedrag. Voor vaste activa en immateriële vermogensbestanddelen waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15 000 PLN bedraagt, is lid 1 van overeenkomstige toepassing, waarbij de herziening plaatsvindt na het verstrijken van het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen. **[Or. 5]**

Artikel 91, lid 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.

II. Feiten en procesverloop voor de belastingdiensten en nationale rechterlijke instanties

De kern van het geschil in de zaak die aanhangig is voor de verwijzende rechter betreft de vraag of een gemeente recht heeft op aftrek (door middel van herziening) van voorbelasting over haar investeringsuitgaven indien het investeringsgoed na vervaardiging (verwerving) aanvankelijk is bestemd voor niet-belastbare handelingen (in het kader van de vervulling door de gemeente van publiekrechtelijke taken op het gebied waarop zij soeverein is), maar de bestemming van het investeringsgoed vervolgens is gewijzigd en dat door de gemeente tevens wordt bestemd voor belastbare handelingen.

Uit het dossier van de zaak volgt namelijk dat de Gmina Ryjewo (gemeente Ryjewo) in haar verzoek om een individuele interpretatie had vermeld dat zij sinds 2005 is geregistreerd als actieve belastingplichtige voor de btw. Tot en met eind december 2012 heeft de Urząd Gminy (gemeentelijke dienst) aangiften als geregistreerde btw-belastingplichtige gedaan. In de jaren 2009 en 2010 heeft de Gmina Ryjewo geïnvesteerd in de constructie van een dorps huis. De uit dien hoofde opgekomen kosten zijn gedocumenteerd met btw-facturen. Na oplevering van het investeringsgoed in 2010 is het dorps huis om niet overgedragen aan het bestuur van het gemeentelijke cultureel centrum (hierna ook: „GOK”). De gemeente vermeldt dat zij voornemens is het dorps huis in eigendom over te dragen aan de gemeente en rechtstreeks te gaan besturen. Voorts is zij voornemens het dorps huis zowel om niet te bestemmen voor

gemeenschapsdoeleinden als onder bezwarende titel te verhuren voor commerciële doeleinden. Voor de verhuur onder bezwarende titel van het dorps huis is de gemeente voornemens de huurders btw-facturen uit te reiken. De gemeente heeft bovendien vermeld dat zij tot dan toe geen voorbelasting heeft afgetrokken over de investeringsuitgaven.

In het licht van deze feiten heeft de Gmina Ryjewo de Minister Finansów de volgende vragen voorgelegd:

- 1) Heeft de gemeente na aanvang van de verhuur van het dorps huis onder bezwarende titel het recht verworven op aftrek van de voorbelasting op de btw-facturen waarmee de uitgaven voor de constructie en het onderhoud van het dorps huis zijn gedocumenteerd? **[Or. 6]**
- 2) Op welke manier kan de gemeente het recht op aftrek van voorbelasting over de lopende uitgaven voor het onderhoud van het dorps huis verwezenlijken?
- 3) Kan de gemeente het recht op aftrek van voorbelasting over de uitgaven voor de constructie van het dorps huis bij wege van de in artikel 91, leden 7 en 7a, in samenhang met artikel 91, leden 2 en 3, van de Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, nr. 535, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „Ustawa o VAT”) bedoelde meerjarenherziening verwezenlijken?

Volgens de gemeente heeft zij na aanvang van de verhuur van het dorps huis onder bezwarende titel recht op gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting die naar voren komt uit de facturen waarmee de uitgaven voor de constructie ervan zijn gedocumenteerd bij wege van de in artikel 91, leden 7 en 7a, in samenhang met artikel 91, leden 2 en 3, van de Ustawa o VAT bedoelde meerjarenherziening.

In zijn interpretatie heeft de Minister Finansów het standpunt van de gemeente niet onderschreven en verklaard dat zij niet het recht heeft de voorbelasting over de uitgaven voor de constructie en het onderhoud van het dorps huis af te trekken.

Volgens de Minister Finansów heeft de gemeente de goederen en diensten die zij had verworven om het investeringsgoed (het dorps huis) te vervaardigen, dat zij voornemens was om niet over te dragen aan de GOK, niet verkregen voor economische activiteiten en handelde zij dus niet als belastingplichtige voor de btw. Volgens de Minister Finansów betekent het voornemen van de gemeente om het gebouwde dorps huis vanaf 2014 onder meer voor een belastbare handeling voor de belasting over de toegevoegde waarde (verhuur) te bestemmen niet dat de gemeente op het moment van aankoop van de goederen en diensten voor de verwezenlijking van dat investeringsgoed het recht heeft verworven om de voorbelasting af te trekken. De verhuur van de ruimten van het dorps huis roept geen recht op aftrek van voorbelasting in het leven, aangezien dit recht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt (artikel 167 van richtlijn 2006/112).

Volgens het orgaan dat de interpretatie heeft gegeven, kent artikel 91 van de Ustawa o VAT, waarin de kwestie van herzieningen van aftrek is geregeld, evenmin een recht op aftrek toe noch wordt daarbij de voorbelasting die aanvankelijk was betaald in verband met niet-belastbare handelingen omgezet in een belasting die kan worden afgetrokken. De Minister Finansów heeft aangegeven dat de gemeente de goederen en diensten op het moment van verwerving ervan niet heeft verworven voor economische activiteiten en dus niet heeft gehandeld in de hoedanigheid van btw-plichtige. Derhalve heeft zij niet voldaan aan het vereiste van artikel 86, lid 1, van de Ustawa o VAT en dus heeft zij geen recht op aftrek van de voorbelasting. De Minister Finansów heeft opgemerkt dat zelfs de latere koppeling van de infrastructuur aan economische activiteiten en de verwerving [Or. 7] van de hoedanigheid van belastingplichtige voor belastbare handelingen (sluiten van een pachtovereenkomst) niet betekent dat de gemeente op het moment van aankoop het recht van aftrek heeft verworven en zij het recht heeft op herziening van de voorbelasting.

De rechter in eerste aanleg heeft een ander standpunt ingenomen.

Ten eerste heeft de rechter vastgesteld dat het interpreterende orgaan ten onrechte heeft aangenomen dat de gemeente de goederen en diensten die zij had verworven om het investeringsgoed (het dorps huis) te vervaardigen, dat zij voornemens was om niet over te dragen aan de GOK, niet heeft verkregen voor economische activiteiten en dus niet handelde als belastingplichtige voor de btw.

Naar het oordeel van de rechter heeft de Minister Finansów zich ten onrechte geconcentreerd op het voornemen het investeringsgoed om niet over te dragen aan de GOK. De rechter in eerste aanleg heeft onderstreept dat de wetgever lagere overheden de mogelijkheid heeft gegeven hun taken zelfstandig uit te oefenen dan wel gemeentelijke organisatorische eenheden met deze taken te belasten. In dergelijke gevallen is de standaard dat de bedoelde investeringen worden verricht door het lagere territoriale lichaam, zelfs als het vervaardigde vermogensbestanddeel wordt gebruikt door gemeentelijke organisatorische eenheden. De wijze waarop gemeenten de verwezenlijkte investeringen benutten (hetzij voor een rechtstreeks door henzelf verrichte activiteit, hetzij voor de vervulling van hun taken door hun eigen organisatorische eenheden) kan dus niet de doorslag geven over de vraag of de goederen en diensten voor de verwezenlijking van de investering zijn verworven in het kader van de verrichte economische activiteiten of niet. De rechter heeft er de aandacht op gevestigd dat uit het verzoek om een individuele interpretatie volgt dat de gemeente sinds 2005 een als actief geregistreerde belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde is en VAT-7-aangiften indient bij de belastingdienst. In de jaren 2009 en 2010 heeft de gemeente geïnvesteerd in de constructie van een dorps huis. De opgekomen kosten zijn gedocumenteerd met btw-facturen. Uit het verzoek om een interpretatie volgt echter niet dat de gemeente op het moment van verwerving van de goederen en diensten in verband met de verwezenlijking van

de investeringen niet het voornemen had deze handelingen voor economische activiteiten te bestemmen.

Dientengevolge heeft de rechter verklaard dat de goederen en diensten zijn verworven in het kader van de door de gemeente verrichte economische activiteiten en deze handelingen dus – gelet op de omstandigheid dat het dorps huis om niet ter beschikking wordt gesteld – niet in de heffing van de btw worden betrokken.

De rechter in eerste aanleg heeft verklaard dat de aanvankelijke bestemming door de belastingplichtige van de verworven goederen en diensten voor niet-belastbare handelingen **[Or. 8]** hem niet het recht ontnemt de voorbelasting in een later stadium af te trekken in geval van wijziging van de bestemming van deze goederen of diensten en gebruik ervan voor belastbare handelingen. Wanneer immers 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 vervolgens het recht op aftrek van de voorbelasting over die goederen of diensten heeft verworven, brengt hij overeenkomstig artikel 91, lid 7, van de Ustawa o VAT een herziening aan krachtens de regels beschreven in artikel 91, leden 1 tot en met 6.

In zijn cassatieberoep heeft de Minister Finansów gesteld dat de rechter in eerste aanleg met zijn oordeel bepalingen van materieel recht heeft geschonden, namelijk: artikel 86, lid 1, in samenhang met artikel 15, leden 1 en 2, en artikel 91, leden 1 tot en met 6, en artikel 91, lid 7, van de Ustawa o VAT, door onjuiste uitlegging en aanname door de rechter in eerste aanleg dat de door de gemeente verrichte investering, te weten de constructie van een dorps huis, de gemeente recht geeft op een herziening van de aftrek van de voorbelasting in verband met de uitgaven voor de goederen en diensten die ten dienste van die investering stonden, terwijl de gemeente die investering na de verwezenlijking ervan niet heeft bestemd voor belastbare handelingen, en derhalve op dat punt niet heeft gehandeld als actieve btw-plichtige die een economische activiteit verricht in de zin van artikel 15, leden 1 en 2, van de Ustawa o VAT.

De Minister Finansów is opgekomen tegen de beslissing van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdansku in haar geheel en heeft geconcludeerd tot algehele vernietiging en terugverwijzing van de zaak naar de rechter in eerste aanleg voor een hernieuwd onderzoek.

6. Prejudiciële vragen

6.1. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe de bepalingen van Unierecht omtrent het recht op aftrek van voorbelasting, inzonderheid de artikelen 176, 168 en 184 van richtlijn 2006/112, moeten worden uitgelegd. In de zaak die aanhangig is voor de verwijzende rechter gaat het in wezen om de vraag of een gemeente (een overheidsorgaan) recht heeft op aftrek

(door middel van herziening) van voorbelasting over haar investeringsuitgaven indien het investeringsgoed na vervaardiging (verwerving) aanvankelijk is bestemd voor niet-belastbare handelingen (in het kader van de vervulling door de gemeente van publiekrechtelijke taken op het gebied waarop zij soeverein is), maar de bestemming van het investeringsgoed vervolgens is **[Or. 9]** gewijzigd en dat door de gemeente tevens zal worden bestemd voor belastbare handelingen.

6.2. De verwijzende rechter is bekend met de rechtspraak waarin het Hof criteria heeft geformuleerd voor de aftrek van voorbelasting over investeringsuitgaven voor een belastingplichtig overheidsorgaan. Inzonderheid in het arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, heeft het Hof geoordeeld dat een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, en dus als niet-belastingplichtige, een investeringsgoed aanschaft, en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht heeft op herziening op basis van artikel 20 van deze richtlijn om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw in aftrek te brengen.

In dat arrest heeft het Hof duidelijk gemaakt dat uit de artikelen 2 en 17 volgt dat enkel degene die belastingplichtige is en die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed aanschaft, voor dat goed een recht op aftrek heeft en de verschuldigde of voldane btw over dat goed mag aftrekken indien hij het voor zijn belaste handelingen gebruikt (punt 32).

Een niet-belastingplichtige heeft daarentegen geen recht op aftrek van de btw die hij eventueel over de aanschaf van een goed heeft voldaan (punt 33). Zoals het Hof daarna heeft verklaard, worden publiekrechtelijke lichamen volgens artikel 4, lid 5, van deze richtlijn voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, niet aangemerkt als belastingplichtigen (punt 34).

In dat arrest heeft het Hof in het bijzonder geantwoord op de vraag of het feit dat het lichaam naderhand in het kader van bepaalde handelingen met betrekking tot een goed dat het als niet-belastingplichtige had aangeschaft, de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt, hem een recht kan geven op aftrek van de over dat goed voldane btw en tot herziening op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn kan leiden. Het Hof merkte naar aanleiding van die vraag op dat „artikel 17 van de Zesde richtlijn het tijdstip bepaalt waarop het recht op aftrek ontstaat, en na erop te hebben gewezen dat enkel de hoedanigheid waarin de betrokken particulier op het tijdstip van de aanschaf van het goed heeft gehandeld, kan bepalen of er een recht op aftrek bestaat, heeft het Hof vastgesteld dat artikel 20 van deze richtlijn, met het opschrift ‚Herziening van de aftrek‘, evenwel geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek bevat. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepaling zich ertoe beperkt **[Or. 10]** de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen, en dat zij derhalve geen recht op aftrek in het leven kan roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting kan omzetten in

aftekbare belasting in de zin van artikel 17 (zie arrest Lennartz, reeds aangehaald, punten 11 en 12)” (punt 38).

Deze redenering dient volgens het Hof „ook te gelden voor een publiekrechtelijk lichaam dat op het tijdstip van de aankoop van een investeringsgoed als overheid handelt. Dit lichaam, dat toen niet als belastingplichtige heeft gehandeld, heeft immers net als de particulier die voor privédoeleinden handelt, geen recht op aftrek van de btw die het over dit goed heeft betaald” (punt 39). Dat dit lichaam nadien als belastingplichtige heeft gehandeld, kan dus niet op basis van artikel 20 van de Zesde richtlijn tot gevolg hebben dat de btw die dit lichaam over de als overheid verrichte – en dus niet belaste – handelingen heeft betaald, aftrekbaar wordt (punt 40).

6.3. Volgens de verwijzende rechter neemt het oordeel van het Hof in de zaak Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, de gerezen twijfels niet weg. De verwijzende rechter wenst te onderstrepen dat de Poolse bestuursrechters (inzonderheid de rechter in eerste aanleg in deze zaak) het standpunt dat een gemeente het recht heeft de voorbelasting af te trekken, onderbouwen met de beschikking van het Hof van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750.

In die beschikking heeft het Hof geoordeeld dat „[d]e artikelen 167, 187 en 189 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad [...] en het neutraliteitsbeginsel [...] aldus [moeten] worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen nationale bepalingen zoals die in het hoofdgeding [onder meer artikel 91, lid 7, van de Ustawa o VAT], 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”.

In deze beschikking – gegeven naar aanleiding van een geschil tussen de Minister Finansów en de Gmina Międzyzdroje (gemeente Międzyzdroje) over de mogelijkheid om de aftrek de voorbelasting in verband met de wijziging van de bestemming van een sporthal [**Or. 11**], die aanvankelijk om niet werd gebruikt voor gemeentedoeleinden en daarna onder bezwarende titel ter beschikking werd gesteld aan een handelsrechtelijke vennootschap krachtens een pachtovereenkomst, in één keer te herzien (dus in een zaak die analoog is aan het onderhavige geding) – heeft het Hof eveneens geoordeeld dat de bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 betrekking hebben op gevallen van herziening van de aftrek, waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens werd bestemd voor een gebruik dat wel recht op aftrek geeft (punt 23).

In de motivering van deze beschikking heeft het Hof tevens rechtstreeks verwezen naar artikel 91 van de Ustawa o VAT en vastgesteld dat „de voorschriften van een dergelijke nationale regeling de bepalingen van artikel 187 van richtlijn 2006/112 kennelijk adequaat uitvoeren en dus niet kunnen worden bekritiseerd in het licht van die bepalingen” (punt 26 van de aangehaalde beschikking).

Naar het oordeel van de verwijzende rechter bemoeilijkt het onderscheid tussen de standpunten in de hierboven aangehaalde oplossingen van het Hof van Justitie de vaststelling van de juiste uitlegging van het Unierecht met het oog op de beslechting van het fundamentele vraagstuk in de onderzochte zaak, namelijk de mogelijkheid voor het overheidsovergaan om gebruik te maken van het recht op aftrek (door middel van herziening) met betrekking tot de verwerving van het investeringsgoed, als het overheidsorgaan (de gemeente) op het moment van verwerving van dat goed niet als belastingplichtige voor de btw handelde.

Inzonderheid wenst de verwijzende rechter te vernemen of het verschil tussen de bovengenoemde beslissingen kan volgen uit de omstandigheid dat het Hof in het arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, de omstandigheid in aanmerking nam dat het overheidsorgaan op het moment van de uitgaven in verband met de verwerving van het investeringsgoed publiekrechtelijke taken uitoefende op het gebied waarop zij soeverein is, terwijl in de feiten van het arrest Gmina Międzyzdroje, C-500/13, niet uitdrukkelijk kenbaar is gemaakt dat het overheidsorgaan publiekrechtelijke taken uitoefende.

De gemeente kan als overheidsorgaan zowel niet-belastbare als belastbare handelingen in verband met haar economische activiteiten verrichten. De niet-belastbare handelingen kunnen volgen uit de omstandigheid dat de gemeente een overheidsorgaan is, maar ook uit de omstandigheid dat de werkzaamheden niet plaatsvinden ter uitoefening van openbaar gezag, maar bijvoorbeeld om niet.

Op deze plaats moet er de aandacht op worden gevestigd dat een recht op herziening in verband met de wijziging van bestemming van het verworven **[Or. 12]** investeringsgoed bovendien gerechtvaardigd lijkt vanuit oogpunt van het neutraliteitsbeginsel. Naar het oordeel van de verwijzende rechter is de in richtlijn 2006/112 neergelegde regeling voor de herziening een instrument dat waarborgt dat het neutraliteitsbeginsel in acht wordt genomen in een situatie waarin de bestemming van het verworven investeringsgoed wordt gewijzigd en het investeringsgoed (geheel of gedeeltelijk) wordt bestemd voor belastbare handelingen.

Schijnbaar sluit het Hof enkel die publiekrechtelijke lichamen uit van het recht op aftrek van voorbelasting uit hoofde van de verwerving van een investeringsgoed die op het moment van verwerving van het investeringsgoed als overheid handelden. Het Hof heeft immers verklaard: „Dit lichaam, dat toen niet als belastingplichtige heeft gehandeld, heeft immers net als de particulier die voor privédoeleinden handelt, geen recht op aftrek van de btw die het over dit goed

heeft betaald” (punten 38-40 van het arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02).

Deze omstandigheid kan van betekenis zijn voor het onderzoek van de onderhavige zaak. Hoewel de verwijzende rechter voor de vraag in de onderhavige zaak aanvankelijk heeft aangenomen dat de gemeente op het moment van verwerving van het investeringsgoed handelde als overheid, kan deze kwestie nader worden onderzocht indien het Hof zou vaststellen dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de situatie van een gemeente die op het moment van verwerving van een investeringsgoed handelde als overheid en andere gevallen waarin het handelen van een gemeente als overheid wordt uitgesloten.

Naar het oordeel van de verwijzende rechter volgt uit de motivering van de beschikking in de zaak Gmina Międzyzdroje niet uitdrukkelijk dat het Hof de fiscale hoedanigheid van de gemeente op het moment van de investeringsuitgaven heeft onderzocht.

6.4. Vervolgens vraagt de verwijzende rechter zich af of het voor het antwoord op de eerste vraag van belang is 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 was gemaakt.

De rechter in eerste aanleg hechtte groot belang aan de omstandigheid dat uit de feiten in het verzoek om een interpretatie niet volgt dat de gemeente op het moment van verwerving van de goederen en diensten in verband met de verwezenlijking van de investering niet het voornemen had deze handelingen voor economische activiteiten te bestemmen. **[Or. 13]**

Uit de feiten in de onderhavige zaak volgt immers dat de investering werd gedaan in de jaren 2009-2010 en het dorps huis, na oplevering van het investeringsgoed in 2010, om niet is overgedragen aan het bestuur van het gemeentelijke cultureel centrum (GOK). Pas in het verzoek om een interpretatie van 3 maart 2014 heeft de gemeente kenbaar gemaakt dat zij overweegt de bestemming van het dorps huis te wijzigen, een wijziging die in 2014 zou moeten plaatsvinden. Uit het feitencomplex kan derhalve niet worden afgeleid dat de gemeente het voornemen had het investeringsgoed in een later stadium voor belastbare doelen te bestemmen, maar dat kan op basis daarvan ook niet worden uitgesloten.

Naar het oordeel van de verwijzende rechter volgt uit de bepalingen van Unierecht niet of het voor de mogelijkheid van een herziening door de belastingplichtige in verband met de gewijzigde bestemming van een investeringsgoed wezenlijk is of een belastingplichtig overheidsorgaan het voornemen kenbaar heeft gemaakt een investeringsgoed ook voor belastbare handelingen te bestemmen. Naar het oordeel van de verwijzende rechter kan uit het arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen worden afgeleid dat de hoedanigheid waarin het overheidsorgaan handelt op het

moment van verwerving van het investeringsgoed voor het Hof van Justitie doorslaggevend is voor het recht op herziening ingeval de bestemming van het verworven investeringsgoed in een later stadium wordt gewijzigd.

De verwijzende rechter wenst te onderstrepen dat het probleem in de onderhavige zaak (net als in veel vergelijkbare zaken die aanhangig zijn voor de Poolse bestuursrechtters) betrekking heeft op de verwerving van investeringsgoederen door organen van lagere overheden (met name gemeenten). Bij de verwerving van een dergelijk goed verklaren gemeenten in de regel niet dat zij voornemens zijn het verworven investeringsgoed voor belastbare handelingen te bestemmen. Net als in de onderzochte zaak is de manier waarop een dergelijk goed wordt gebruikt, zelden definitief; meestal wordt het goed (zoals in deze zaak) door het orgaan gebruikt voor zowel belastbare als niet-belastbare handelingen. Dat volgt uit de omstandigheid dat gemeenten een zekere marge hebben bij de beoordeling waarvoor zij de door hen verworven investeringsgoederen zullen bestemmen.

6.5. Mocht het Hof van Justitie oordelen dat het voor de mogelijkheid om gebruik te maken van de herzieningsregeling wezenlijk is in welke hoedanigheid de belastingplichtige handelde op het moment van verwerving (vervaardiging) van het goed, dan wenst de verwijzende rechter te vernemen of, in een situatie waarin het voornemen om een goed te bestemmen voor belastbare of niet-belastbare handelingen op het [Or. 14] moment van verwerving (vervaardiging) niet duidelijk kenbaar is gemaakt, voor de vaststelling in welke hoedanigheid een overheidsorgaan handelde, uitsluitend de chronologisch eerste bestemming van een investeringsgoed na verwerving (vervaardiging) ervan wezenlijk is of dat ook andere criteria in aanmerking genomen moeten worden. De nationale rechter wijst erop dat de verwerving van een investeringsgoed door een overheidsorgaan zonder dat de bestemming ervan uitdrukkelijk kenbaar wordt gemaakt, in beginsel betekent dat een dergelijk goed naar Pools recht zowel voor belastbare als voor niet-belastbare handelingen kan worden bestemd. Een precieze afbakening van de uitgaven in verband met de bestemming van een bepaald investeringsgoed voor bepaalde categorieën handelingen is in de praktijk vaak heel moeilijk. Daarop wijst overigens ook een van de partijen in het geding voor de nationale rechter.

7. Schorsing van de behandeling

[...]