



Datum van
inontvangstneming

:

16/11/2017

Zaak C-566/17**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

26 september 2017

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 juli 2017

Verzoekende partij:

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

Verwerende partij:

Szef Krajowej Informacji Skarbowej

De Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław; hierna ook: „WSA”), samengesteld als volgt: [OMISSIS] heeft, na de behandeling in sectie I ter terechtzitting van 27 juni 2017 van de zaak aangebracht door de Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (verbond van gemeenten in Zagłębie Miedziowe, gevestigd te Polkowice; hierna ook: „verbond”) betreffende de individuele uitlegging van de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur van de belastingkamer Poznań) namens de Minister Rozwoju i Finansów (minister van Ontwikkeling en Financiën) van 17 oktober 2016 [OMISSIS] inzake de belasting over de toegevoegde waarde de volgende beschikking gegeven:

I. Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie 2012, PB 2012, C 326, blz. 1) wordt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van bepalingen van Unierecht: Verzetten artikel 168, aanhef en onder a), 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) en het beginsel van de neutraliteit van de btw zich tegen een nationale praktijk waarbij een recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting over aangekochte goederen en diensten die worden gebruikt zowel ten behoeve van handelingen van de

belastingplichtige die binnen de werkingssfeer van de btw vallen (belastbaar en vrijgesteld) als ten behoeve van handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, aangezien in het nationale recht geen methoden en criteria zijn neergelegd voor de verdeling van de voorbelasting die over bovengenoemde soorten handelingen is betaald?

II. [OMISSIS] [schorsing van de behandeling] [Or. 2]

MOTIVERING

1. Toepasselijke bepalingen

Van toepassing zijn de bepalingen van Unierecht en nationaal recht met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde die golden tot en met 31 december 2015.

1.1. Recht van de Unie

– artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

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.

– artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112 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: de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

– artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

– artikel 174, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en
- b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

1.2. Nationale bepalingen

– artikel 15, lid 6, van de ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”) [Or. 3] bepaalt:

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, van de btw-wet bepaalt:

Voor zover de in artikel 15 bedoelde belastingplichtigen goederen en diensten gebruiken om belastbare handelingen te verrichten, zijn zij gerechtigd om het bedrag aan voorbelasting af te trekken van het verschuldigde belastingbedrag, onder voorbehoud van het bepaalde in het artikel 114, artikel 119, lid 4, artikel 120, leden 17 en 19, en artikel 124.

– artikel 90, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige worden gebruikt zowel voor activiteiten waarvoor een recht bestaat op verlaging van de verschuldigde belasting als voor activiteiten waarvoor een dergelijk recht niet bestaat, geeft de belastingplichtige afzonderlijk het bedrag van de voorbelasting op over handelingen waarvoor hij het recht heeft het bedrag van de verschuldigde belasting te verlagen.

– artikel 90, lid 2, van de btw-wet bepaalt:

Behoudens het bepaalde in lid 10 kan de belastingplichtige, als de in lid 1 bedoelde bedragen geheel of gedeeltelijk niet afzonderlijk kunnen worden aangegeven, dat deel van de voorbelasting op de verschuldigde belasting in aftrek brengen dat naar evenredigheid kan worden toegerekend aan de handelingen waarvoor de belastingplichtige recht heeft op verlaging van de verschuldigde belasting.

- artikel 90, lid 3, van de btw-wet bepaalt:

Het in lid 2 bedoelde gedeelte wordt vastgesteld als de verhouding van de omzet op jaarbasis van de handelingen waarvoor een recht op verlaging van de verschuldigde belasting bestaat tot de gehele omzet uit handelingen waarvoor de belastingplichtige recht heeft op verlaging van de verschuldigde belasting en handelingen waarvoor de belastingplichtige een dergelijk recht niet heeft.

2. Feiten

2.1. Procesverloop voor het belastingorgaan

2.1.1. In het verzoek aan de Minister Finansów om uitlegging van de bepalingen van belastingrecht in een individuele zaak heeft de Związek Gmin Zagłębia Miedziowego z siedzibą w Polkowicach (verbond van gemeenten in Zagłębie Miedziowe, gevestigd te Polkowice; hierna: „verbond”) vermeld dat het verbond optreedt krachtens zijn statuut, dat door de gemeenteraden van de betrokken gemeenten is vastgesteld krachtens artikel 67, leden 1 en 2, van de ustawa z dnia 8 [Or. 4] marca 1990 r. o samorządzie gminnym (wet van 8 maart 1990 op het gemeentelijk zelfbestuur) (Dz. U. 2016, volgnr. 446). Het verbond is opgericht voor onbepaalde tijd. Tot zijn taken behoren onder meer planning en uitvoering van taken op het gebied van het beheer van gemeentelijk afval op het grondgebied van de gemeenten die deel uitmaken van het verbond.

Krachtens het besluit van 10 oktober 2013 verrichtte het verbond aanvullende diensten in de vorm van de uitrusting van onroerende zaken met de passende containers voor gemengd afval, opstellen en vervoer van containers voor bouw- en sloopafval en voor groen afval. De inkomsten van het verbond uit de aanvullende diensten bedroegen in de afzonderlijke jaren in totaal: 59 368,18 Poolse zloty (PLN) (2013); 372 166,48 PLN (2014); 386 393,79 PLN (2015).

In de jaren 2013-2015 heeft het verbond uitgaven gedaan voor lopende zaken en investeringen (het verwerven van goederen en diensten) die verband hielden met de functionering van het verbond en met het afvalbeheer. Een deel van de bovengenoemde uitgaven zijn gemengde uitgaven, dat wil zeggen uitgaven zowel in het kader van activiteiten die in de btw worden betrokken (belast volgens het passende tarief en vrijgesteld van de btw) als voor gebeurtenissen die in het geheel niet in de btw worden betrokken, waarvoor derhalve geen mogelijkheid bestaat ze onmiddellijk en uitsluitend onder een bepaalde categorie handelingen te brengen (hierna: „gemengde uitgaven”).

Het verbond is een geregistreerde actieve belastingplichtige voor de btw. Naast de economische activiteiten (krachtens de btw-wet) verricht het activiteiten die worden gefinancierd door een retributie voor de verwerking van gemeentelijk afval (als publiekrechtelijke verplichting). Deze omvatten handelingen in verband met wettelijke verrichtingen die onder het afvalbeheer vallen en een verplichting

vormen voor de gemeenten van het verbond en niet voor de eigenaren van de onroerende zaken.

In verband met het voornemen een geredigeerde aangifte over te leggen voor de afrekeningstijdvakken vóór 1 januari 2016 wordt de volgende vraag gesteld: is het verbond bij de bepaling van het bedrag aan voorbelasting over de gemengde uitgaven dat kan worden afgetrokken in de afrekeningstijdvakken die zijn geëindigd vóór 1 januari 2016, naast de in artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet bedoelde coëfficiënt, gehouden tevens een andere methode voor de berekening (allocatie) van voorbelasting toe te passen?

Volgens het verbond is dat bij de bepaling van het bedrag aan voorbelasting over gemengde uitgaven dat kan worden afgetrokken, niet gehouden naast de in artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet bedoelde coëfficiënt [Or. 5] een andere voorlopige of latere allocatie van voorbelasting (verdeelsleutel, factor, verhouding e.d.) toe te passen.

Vóór 1 januari 2016 heeft de wetgever in geen enkele bepaling van de btw-wet en de uitvoeringshandelingen daarvan – betreffende al dan niet gemengde uitgaven – voorzien in een verplichting voor de belastingplichtigen om welke aanvullende figuren dan ook toe te passen voor de aftrek van voorbelasting in geval van gemengde uitgaven, met uitzondering van de regels in de artikelen 90 en 91 van de btw-wet (om precies te zijn artikel 90, lid 3, van de btw-wet). Ondanks de bijzondere bepalingen op dit gebied heeft de wetgever geen aanvullende regels of methoden vastgesteld voor de berekening (allocatie) van de voorbelasting. Verwezen wordt in dat verband naar de uitspraak van de Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) (hoogste bestuursrechter), in de kamer van zeven rechters, van 24 oktober 2011 [OMISSIS] en de rechtspraak van de bestuursrechters.

2.1.2. De Minister Rozwoju i Finansów (tegenwoordig: de Szef Krajowej Administracji Skarbowej, het hoofd van de nationale belastingdienst; hierna: „belastingorgaan”) onderschreef dit standpunt niet. In zijn uitlegging van 17 oktober 2016 [OMISSIS] heeft hij het standpunt van het verbond onrechtmatig verklaard. Hij heeft zich beroepen op de inhoud van onder meer artikel 86, lid 1, van de btw-wet en op artikel 90, leden 1 tot en met 3, van de btw-wet en de rechtspraak van het Hof van Justitie en erop gewezen dat het gebruik, door het verbond, van aangekochte goederen en diensten in de prijs waarvan voorbelasting is opgenomen zowel voor belastbare en vrijgestelde activiteiten als voor activiteiten die niet in de btw worden betrokken, geen recht biedt op aftrek voor zover deze aangekochte goederen en diensten betrekking hebben op activiteiten die geen economische activiteiten zijn en dus niet behoren binnen de werkingssfeer van de btw-wet, want aftrek van de voorbelasting is enkel toegestaan voor zover deze uitgaven kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige en zijn belastbare handelingen. Het verbond is in verband met de in het verzoek vermelde gemengde uitgaven gehouden de voorbelasting voorlopig toe te wijzen met het oog op de bepaling van

dat bedrag aan voorbelasting dat verband houdt met de economische activiteiten van de verzoeker (dat wil zeggen belastbare en vrijgestelde handelingen) en vervolgens met het oog op de aftrek van voorbelasting de in artikel 90, lid 3, van de btw-wet bedoelde coëfficiënt te berekenen. De keuze van de methode voor de toedeling van de voorbelasting behoort uitsluitend tot de verplichtingen van het verbond. Belangrijk is enkel dat de gekozen methode een passende afspiegeling vormt van de aftrek van de voorbelasting verbonden met belastbare handelingen.

2.2. Procesverloop voor de bestuursrechter [Or. 6]

2.2.1. In zijn beroep bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu heeft het verbond verzocht om nietigverklaring van de bestreden individuele interpretatie en daarbij onder andere schending aangevoerd van:

– artikel 86, lid 1, van de btw-wet vanwege de aanname dat deze bepaling een regeling vormt (een methode voorschrijft) op basis waarvan het verbond met het oog op de aftrek van de voorbelasting over de gemengde uitgaven een nauw verband (onderscheid, toewijzing, allocatie) moet leggen tussen deze voorbelasting over de gemengde uitgaven en de belastbare handelingen, wat heeft geleid tot de onrechtmatige veronderstelling dat het recht van het verbond op aftrek van de voorbelasting over de gemengde uitgaven nog aan een andere beperking onderworpen is dan de in artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet bedoelde berekening naar evenredigheid;

– artikel 86, lid 1, van de btw-wet in samenhang met artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet vanwege de aanname dat het verbond met het oog op het in mindering brengen van het bedrag van de voorbelasting over de gemengde uitgaven op de verschuldigde belasting, gehouden is (zal zijn) de voorbelasting voorlopig toe te wijzen met het oog op de bepaling van het bedrag aan voorbelasting over uitsluitend de economische activiteiten van het verbond (dat wil zeggen belastbare en vrijgestelde handelingen) en vervolgens de voorbelasting af te trekken met toepassing van de in artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet bedoelde coëfficiënt, terwijl het verbond in het licht van de bepalingen van de btw-wet (naar de stand van het recht tot eind 2015) het recht zou moeten hebben (met betrekking tot de gemengde uitgaven) de voorbelasting uitsluitend af te trekken met toepassing van de in artikel 90, leden 2 en 3, van de btw-wet bedoelde verhouding, zonder dat enige andere voorlopige of latere allocatie van de voorbelasting nodig is.

2.2.2. In zijn verweerschrift concludeerde het belastingorgaan tot verwerping van het beroep onder handhaving van het standpunt in de bestreden individuele uitlegging.

2.2.3. De WSA heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie de in het dictum vermelde prejudiciële vraag gesteld.

3. Motivering van de prejudiciële vragen

3.1. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

De Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu is een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het Poolse recht vatbaar zijn voor hoger beroep bij de Naczelny Sąd Administracyjny (Warschau) in de zin van artikel 267, tweede alinea [Or. 7] [OMISSIS] VWEU [OMISSIS].

3.2. Motivering van de prejudiciële vraag

3.2.1. In Polen was er tot en met einde 2015 geen regeling voor de bepaling van de verhouding (coëfficiënt) die de grondslag vormt voor de aftrek van de voorbelasting over uitgaven gedaan ten dienste van zowel de economische activiteiten van een belastingplichtige (belastbaar en vrijgesteld) als zijn niet-economische activiteiten (die niet in de btw worden betrokken).

In deze situatie is pas verandering gekomen op 1 januari 2016. Op deze dag is artikel 86, leden 2a tot en met 2h, van de btw-wet, op de grondslag van artikel 1, punt 4, van de ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (wet van 9 april 2015 houdende wijziging van de wet op de belasting over de toegevoegde waarde en de wet inzake overheidsopdrachten) (Dz. U. 2015, volgnr. 605), in werking getreden.

Vermelding verdient dat richtlijn 2006/112 ook geen regeling van die strekking bevat(te). Dat is een logische opstelling van de wetgever. Het is immers lastig in een richtlijn handelingen te regelen die niet binnen de werkingssfeer ervan vallen. Uit de aard der zaak konden de artikelen 173 en 174 van richtlijn 2006/112 (in Pools recht omgezet bij artikel 90 van de btw-wet) een dergelijke regeling niet vormen. Het bovenstaande is bevestigd door een beslissing van de NSA van 24 oktober 2011. [OMISSIS]

Pas in de rechtspraak van het Hof van Justitie is uitgewerkt dat het, bij gebreke aan aanwijzingen in richtlijn 2006/112, aan de lidstaten staat methoden en criteria vast te stellen voor de verdeling van het bedrag aan voorbelasting tussen economische activiteiten en niet-economische activiteiten in de zin van richtlijn 2006/112, mits het recht van de Unie en de beginselen die de basis van het gemeenschappelijke btw-stel vormen, in acht worden genomen. De lidstaten zijn gehouden hun bevoegdheden uit te oefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van deze richtlijn en op basis daarvan een berekeningsmethode vast te stellen die een objectieve afspiegeling vormt van het deel van de uitgaven dat daadwerkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee soorten handelingen (zie onder meer arresten van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punt 22; 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 42; 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 30 en 31).

3.2.2. De twijfels van de WSA zijn gerezen naar aanleiding van de conclusie die in de motivering van de beslissing van de NSA van 24 oktober 2011 [OMISSIS] wordt getrokken als consequentie van het verzuim van de Poolse wetgever om gebruik te maken van [Or. 8] zijn vrijheid bij het vaststellen van de methoden en criteria voor de verdeling tussen handelingen die in de btw worden betrokken en handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Aanvaard is dat de belastingplichtige daardoor onder dergelijke omstandigheden het recht heeft de btw volledig af te trekken, ook dat deel van de voorbelasting dat verband houdt met handelingen die buiten de werkingssfeer van het btw-stelsel vallen. Dit standpunt is ook te vinden in een reeks arrest[en] van de NSA waarin deze verwijst naar bovengenoemde beslissing en erop wijst dat er tot het tijdstip van inwerkingtreding van de regeling van 1 januari 2016 en met inachtneming van het in artikel 217 van de grondwet van de Republiek Polen neergelegde beginsel dat belastingen en heffingen worden geheven uit kracht van wet en de tarieven bij de wet worden vastgesteld, geen grondslag was om belastingplichtigen te verwijten dat zij zich niet hebben gericht naar de bovenstaande berekeningscriteria, aangezien zij geen kracht van wet hadden [OMISSIS] [aangehaalde rechtspraak]. Een ander standpunt komt naar voren uit het arrest van de WSA Wrocław van 24 juli 2014 [OMISSIS].

3.2.3. Het probleem is dat artikel 86, lid 1, van de btw-wet, waarbij artikel 168 van richtlijn 2006/112 is omgezet, duidelijk aangeeft dat het recht op aftrek van de btw uitsluitend geldt voor belastbare handelingen. Er kan hier moeilijk gesproken worden van een uitlegging contra legem waarmee de belastingplichtige verplichtingen worden opgelegd die rechtstreeks uit de richtlijn voortvloeien of van het in de grondwet neergelegde legaliteitsbeginsel, want dat beginsel is juist in de btw-wet opgenomen. De aftrekgeregeling is duidelijk – zij heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. De regeling kent echter geen recht op aftrek toe in geval van handelingen die buiten het bereik van die economische activiteiten vallen.

Aangezien de regel voor het recht op aftrek van btw in de wet is neergelegd, reikt het ontbreken van technische bepalingen (met criteria of methoden voor het berekenen van de verhouding) dan zo ver dat het ontbrekende recht wordt omgevormd tot een recht op volledige aftrek van de btw, in strijd met het hoofdbeginsel van het btw-stelsel, de neutraliteit van de btw?

3.2.4. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het, nu de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoorde [Or. 9], de rol van de nationale rechter is te onderzoeken of de grenzen van deze aan de lidstaten verleende beoordelingsvrijheid zijn overschreden. Naar het oordeel van deze rechter kan bij deze beoordeling noch het doel en de opzet van richtlijn 2006/112 noch de beginselen waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust, ter discussie worden gesteld. Op een dergelijke uitlegging van de bepalingen van de

richtlijn heeft het Hof duidelijk gewezen in het arrest van 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, waarin het heeft geoordeeld dat de regel is dat er geen recht op aftrek van de btw is in geval van een vrijgestelde activiteit, dus in geval van onverenigbaarheid van het nationale recht met richtlijn 2006/112 kan een belastingplichtige niet op grond van artikel 168 in aanmerking komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak maken op het recht op aftrek. De rol van de nationale rechter is derhalve eerst onderzoeken of de belastingplichtige objectief voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van een vrijstelling. Pas als hij niet aan die voorwaarden voldoet, kan de belastingplichtige zich beroepen op onverenigbaarheid en heeft hij recht op belasting van deze activiteit met btw en aftrek van de voorbelasting.

Moet deze uitlegging niet ook in het onderhavige geval worden toegepast?

3.2.5. De verzoekende partij is een verbond van gemeenten dat krachtens artikel 64, lid 1, van de ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (wet van 8 maart 1990 op het gemeentelijk zelfbestuur (Dz. U. 2016, volgnr. 446) in het leven is geroepen door de gemeenten (territoriale lichamen) om gemeenschappelijk overheidstaken uit te voeren. Dit verbond voert in eigen naam en onder eigen verantwoordelijkheid overheidstaken uit en bezit rechtspersoonlijkheid (artikel 65, leden 1 en 2 van bovengenoemde wet). In het verzoek noemt het verbond als sleutelzaak op economisch gebied het beheer van gemeentelijk afval. De taken van gemeenten op dit gebied worden geregeld bij de bepalingen van de ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (wet van 13 september 1996 betreffende de handhaving van reinheid en orde in gemeenten) (Dz. U. 2013, volgnr. 1399, zoals gewijzigd). Er is geen twijfel aan dat het handhaven van reinheid en orde in de gemeenten behoort tot de verplichte eigen taken van gemeenten. Een gemeente is voor de uitoefening van bovengenoemde taken uitgesloten van de belasting krachtens artikel 15, lid 6, van de btw-wet. Dat betekent dat de door een gemeenten geïnde heffingen niet in de btw worden betrokken. Aangezien de gemeenten bovengenoemde taken aan het verbond hebben overgedragen, is ook dat een persoon waarop artikel 15, lid 6, van de btw-wet betrekking heeft (artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112). Het bovenstaande betekent dat de meerderheid van de handelingen die deze persoon uitvoert, buiten de werkingssfeer van de btw valt. Dat volgt duidelijk uit de hierboven aangehaalde bepalingen van de wet op het gemeentelijk zelfbestuur. Tegelijkertijd is niet uitgesloten dat een verbond [**Or. 10**] economische activiteiten verricht (zoals in de onderhavige zaak), maar enkel op aanvullend gebied, onder andere diensten als de verhuur van containers. Als vanuit dat oogpunt het hierboven genoemde standpunt voortvloeiende uit de beslissing van de NSA wordt aanvaard, is de toekenning van een recht op volledige aftrek van de btw aan het verbond volgens deze rechter een onrechtmatig voordeel in het licht van het btw-stelsel.

3.2.6. De omstandigheid dat de Poolse wetgever in de btw-wet bij het neerleggen van de regel in artikel 86, lid 1, van de btw-wet geen methoden en criteria heeft vastgesteld voor de verdeling tussen handelingen die in de btw worden betrokken

en handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, mag er volgens de WSA niet toe leiden dat de belastingplichtige in deze situatie ook voor dat deel dat betrekking heeft op handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen een recht op volledige aftrek van de btw wordt toegekend. Deze uitlegging is in strijd met artikel 168 van richtlijn 2006/112 en met het beginsel van neutraliteit van de btw.

3.2.7. Dit standpunt van de WSA berust op de rechtspraak van het Hof, dat herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit tot uitdrukking komt in de aftrekregeling, die tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, en 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Daarnaast is in deze rechtspraak geoordeeld dat een „asymmetrisch beroep” op de richtlijn niet in aanmerking komt, dat wil zeggen dat de belastingplichtige op grond van de richtlijn in principe de aftrek van de voorbelasting enkel kan vorderen wanneer de handeling in een later stadium wordt belast. Dat volgt namelijk uit de opzet van het btw-stelsel. Wanneer een in het nationale recht neergelegde vrijstelling onverenigbaar is met richtlijn 2006/112, kan een belastingplichtige niet op grond van artikel 168 van die richtlijn in aanmerking komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak maken op het recht op aftrek. In een dergelijke situatie moet de belastingplichtige ofwel de nationale vrijstelling toepassen en afzien van het recht op aftrek, ofwel zijn handelingen met een beroep op het Unierecht aan btw onderwerpen en vervolgens aanspraak maken op zijn recht op aftrek van voorbelasting (zie arresten van 28 november 2013, MDDP, [Or. 11] C-319/12, EU:C:2013:778, punten 43-45; 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory en Staatssecretaris van Financiën, C-144/13, C-154/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punten 38-40). Benadrukt is tevens dat wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, er geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 42, en 16 juni 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punt 24). Voor het pro rata deel waarvoor de goederen worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, is aftrek van btw niet toegestaan (arrest van 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 36).

Uit de recentste rechtspraak van het Hof blijkt duidelijk dat btw-neutraliteit geen fundamenteel beginsel of een regel van primair recht is waaraan de geldigheid van

een vrijstelling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat tezamen met – en als beperking op – het beginsel van strikte uitlegging van vrijstellingen moet worden toegepast (arrest van 10 juli 2014, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45, en conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:276, punt 60). Inderdaad vindt het beginsel van fiscale neutraliteit geen toepassing op handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Het Hof heeft evenwel uitdrukkelijk aangegeven dat dit beginsel niet toelaat om de werkingssfeer van de aftrek in een later stadium uit te breiden naar bovengenoemde handelingen wanneer sprake is van een eenduidige bepaling van de richtlijn (momenteel artikel 168 van [richtlijn] 2006/112) (zie arrest van 13 maart 2014, Heinz Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punten 42 en 43).

3.2.8. Kortom, de WSA heeft gegronde twijfels of in de hierboven beschreven situatie in de context van artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112, het beginsel van de neutraliteit van de btw en de bovengenoemde rechtspraak van het Hof van Justitie, een nationale praktijk aanvaardbaar is waarbij een recht op volledige aftrek wordt toegekend van de voorbelasting over gemengde uitgaven die zowel worden bestemd ten behoeve van handelingen van de belastingplichtige die in de btw worden betrokken (belastbaar en vrijgesteld) als ten behoeve van handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, aangezien in het nationale recht geen methoden en criteria zijn neergelegd voor de verdeling van de voorbelasting die over bovengenoemde soorten handelingen is betaald.

De rechter is genegen het standpunt van het belastingorgaan te onderschrijven dat het gebruik, door het verbond, van aangekochte goederen en diensten [**Or. 12**] in de prijs waarvan voorbelasting is opgenomen zowel voor belastbare en vrijgestelde activiteiten als voor activiteiten die niet in de btw worden betrokken, geen recht biedt op aftrek voor zover deze aangekochte goederen en diensten betrekking hebben op activiteiten die geen economische activiteiten zijn en dus niet behoren binnen de werkingssfeer van de btw, want aftrek van de voorbelasting is enkel toegestaan voor zover deze uitgaven kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige en zijn belastbare handelingen. Elke door de belastingplichtige voorgestelde methode of criterium wordt aanvaard, mits aan de hand daarvan nauwgezet en controleerbaar kan worden vastgesteld welk deel van de betaalde btw als voorbelasting kan worden afgetrokken. Dat betekent dat een belastingplichtige bij gebreke aan een wettelijk criterium of wettelijke methode zelf een criterium mag kiezen. Daarentegen kan niet worden aanvaard dat een belastingplichtige in strijd met de uitdrukkelijke bepaling van artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112 de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting kan wijzigen, want een dergelijke uitlegging doet afbreuk aan de opzet van het btw-stelsel.

4. Samenvatting

De uiteengezette twijfels over de uitlegging van artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112 en het neutraliteitsbeginsel rechtvaardigen dat krachtens artikel 267, tweede volzin, WVEU de in het dictum van de beschikking geformuleerde vraag wordt gesteld aan het Hof van Justitie. Van het antwoord van het Hof op deze twijfels hangt bovendien de aan de nationale rechter overgelaten beoordeling in deze zaak af of de door het belastingorgaan bepleite oplossing billijk is, hoewel zij in strijd is met de gangbare nationale praktijk gebaseerd op de beslissing van de NSA van 24 oktober 2011. [OMISSIS] Daarom is een prejudiciële beslissing noodzakelijk om de voor de nationale rechterlijke instantie aanhangige zaak te beslechten.

5. Schorsing van de bestuursrechtelijke procedure

[OMISSIS]