



Datum van inontvangstneming : 28/10/2013

Zaak C-500/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

16 september 2013

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 juni 2013

Verzoekende partij:

Gmina Międzyzdroje

Verwerende partij:

Minister Finansów

BESLISSING

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter; hierna ook: „NSA”) [omissis] heeft

[omissis]

na de behandeling op 18 juni 2013

in een mondelinge beraadslaging van de financiële kamer

van het cassatieberoep van de Gmina Międzyzdroje (gemeente Międzyzdroje; hierna: „gemeente”)

tegen de uitspraak van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (administratieve woiwodschapsrechtbank te Szczecin)

van 12 april 2012 [omissis]

op het beroep van de gemeente

tegen de op 21 september 2011 [omissis] door de Minister Finansów (minister van Financiën) gegeven individuele interpretatie

inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”),

beslist:

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [omissis] verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag betreffende de uitlegging van bepalingen van Unierecht:

Verzetten 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, zoals gewijzigd) en het neutraliteitsbeginsel zich tegen bepalingen van nationaal recht als de leden 7 en 7a van artikel 91 van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd), 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 **[Or. 2]**, de herziening van de voorbelasting 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?

2. Overeenkomstig artikel 124, lid 1, punt 5, van de wet bestuursprocesrecht (Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym) van 30 augustus 2002 [omissis] wordt de behandeling van de zaak geschorst in afwachting van het antwoord op de bovenstaande prejudiciële vraag. **[Or. 3]**

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

Naar Pools recht zijn de volgende bepalingen van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 ([omissis]; hierna: „btw-wet”) van toepassing op de onderhavige bestuursrechtelijke en belastingrechtelijke procedure:

Artikel 91, lid 1

„Na afloop van het jaar waarin de belastingplichtige recht had op verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting als bedoeld in artikel 86, lid 1, 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 de verhouding die op de in artikel 90, leden 2 tot en met 6, bepaalde wijze of volgens de in artikel 90, lid 11, vastgestelde voorschriften is berekend. Tot die herziening hoeft niet te worden overgegaan wanneer het verschil tussen de volgens artikel 90, lid 4, bepaalde verhouding voor de aftrek en de in de voorgaande volzin bepaalde verhouding niet meer dan 2 procentpunten bedraagt.”

Artikel 91, lid 2

„Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, alsmede tot de percelen en de erfdienstbaarheden op die percelen, indien zij worden gerekend tot de materiële of immateriële vaste activa van de verwerfer, met uitzondering van die waarvan de aanschafwaarde 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 langdurig vruchtgebruik van 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 langdurig vruchtgebruik van percelen bedraagt dit een tiende deel van dat bedrag. 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 het verstrijken van het jaar waarin deze in gebruik zijn genomen.”

Overeenkomstig artikel 91, lid 3, dient de in de leden 1 en 2 bedoelde herziening te worden verricht in de belastingaangifte voor 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 voor de laatste afrekeningsperiode.

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 in mindering te brengen op het bedrag van de verschuldigde belasting en die aftrek heeft toegepast dan wel wanneer hij niet tot aftrek gerechtigd was en zich vervolgens een wijziging in het recht op aftrek van de voorbelasting op die goederen of diensten heeft voorgedaan.”

Daarentegen dient de belastingplichtige ingevolge artikel 91, lid 7a, van de btw-wet voor goederen en diensten die door hem op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, alsmede tot de percelen en de erfdienstbaarheden op die percelen, indien zij worden gerekend tot de materiële of immateriële vaste activa van de

verwerver, met uitzondering van die waarvan de aanschafwaarde niet meer dan 15 000 PLN bedraagt, de in lid 7 bedoelde herziening te verrichten overeenkomstig het bepaalde in lid 2, volzinnen 1 en 2, en lid 3. Tot die herziening dient te worden overgegaan bij iedere verdere wijziging in het recht op aftrek van de voorbelasting, voor zover een dergelijke wijziging zich tijdens de herzieningsperiode voordoet.”

Op het gebied van het Unierecht zijn de volgende bepalingen 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; hierna: „btw-richtlijn”) op de onderhavige zaak van toepassing:

Artikel 167, volgens hetwelk het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 187, dat bepaalt:

„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. **[Or. 5]**

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.”

Volgens artikel 189 kunnen de lidstaten voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 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.”

II. Procedure voor de belastingdienst en procedure voor de bestuursrechter

Bij beslissing van 12 april 2012 [omissis] heeft de administratieve woiwodschapsrechtbank te Szczecin het beroep verworpen dat de gemeente had ingesteld tegen de door de minister van Financiën op 21 september 2011 gegeven individuele interpretatie van bepaalde belastingvoorschriften.

De gemeente zette in haar verzoek om een individuele interpretatie van de belastingvoorschriften uiteen dat zij in de periode 2007-2010 had geïnvesteerd in de uitbreiding van de nabij een basisschool gelegen sporthal met bijgebouwen. Met het oog op de uitvoering van dat project kocht de gemeente verschillende soorten diensten aan. De gemeente is eigenares van de grond waarop de sporthal en de school zijn gebouwd, maar in het kader van de activiteiten van de school werd het permanente beheer van die grond aan deze laatste overgedragen. Thans wordt de hal gebruikt voor de lessen lichamelijke opvoeding van kinderen en jongeren die op die of een andere in de gemeente gelegen school zitten; verder wordt zij tegen betaling ter beschikking gesteld aan particulieren en georganiseerde groepen. Bij het realiseren van die investering vatte de gemeente gaandeweg ook het idee op, het volledige stelsel inzake het beheer van haar voor de lessen lichamelijke opvoeding en sport gebruikte eigendommen te herzien. Daarbij zou de sporthal worden verhuurd aan een speciaal daartoe door de gemeente opgerichte handelsonderneming (hierna: „onderneming”). Die onderneming zou uiteindelijk niet alleen de sporthal beheren, maar ook andere in eigendom aan de gemeente toebehorende sportaccommodaties. Ingeval de sporthal aan de onderneming zou worden verhuurd, zou deze laatste de gemeente huur [Or. 6] betalen. In ruil daarvoor zou de onderneming de sporthal mogen gebruiken en er inkomsten uit mogen genereren door haar tegen vergoeding ter beschikking te stellen aan de school en andere geïnteresseerde verenigingen en personen. De huurovereenkomst zou voor meerdere jaren worden gesloten en niet voorzien in de overgang van de eigendom van de sporthal op de onderneming. Tegen de achtergrond van de aldus geschetste toekomstige situatie, stelde de gemeente de minister van Financiën de volgende vragen:

1. Zal de geplande verhuur van de sporthal door de gemeente aan de onderneming – als dienst die onder bezwarende titel wordt verricht – aan de btw zijn onderworpen?
2. Zo ja, zal de gemeente de voorbelasting die zij heeft betaald in het kader van de realisatie van de investering bestaande in de uitbreiding van de nabij een basisschool gelegen sporthal met bijgebouwen, mogen aftrekken?
3. Zal de gemeente gerechtigd zijn – en zo ja, volgens welke regels – de ter zake van de voormelde investering betaalde voorbelasting te herzien, gelet op het feit dat de hal, zolang die niet wordt verhuurd, door de school wordt gebruikt voor doeleinden die de gemeente geen recht op aftrek van de voorbelasting geven?

Volgens de gemeente houden de goederen en diensten die ter realisatie van de investering in de uitbreiding van de sporthal zijn ingekocht, verband met belaste handelingen. Bijgevolg mag de gemeente de voorbelasting aftrekken die wordt opgevoerd op de btw-facturen waarmee de voornoemde uitgaven worden gestaafd. De voorbelasting op uitgaven voor de uitbreiding van de sporthal moet op zo'n wijze worden afgetrokken dat, wat de verhuur van de sporthal aan de onderneming betreft, de gemeente het recht heeft de passende herziening te verrichten en de voorbelasting (in de juiste verhouding) af te trekken in de belastingaangifte voor de periode waarin zij de sporthal verhuurt, ten belope van 9/10 van het bedrag aan voorbelasting dat ter zake van de investering is betaald (en dus met uitsluiting van 1/10 van dat bedrag omdat de hal in 2010 is gebruikt voor activiteiten die geen recht op aftrek van de voorbelasting verlenen).

In zijn individuele interpretatie van 21 september 2011 heeft de minister van Financiën erop gewezen dat de voorbelasting over goederen en diensten die in het kader van de investering zijn ingekocht, niet tijdens de uitvoering van de investering kan worden afgetrokken (aangezien er geen verband is tussen de verrichte aankopen en belaste handelingen). De gemeente kan de voorbelasting wél aftrekken door gebruik te maken van de procedure waarnaar wordt verwezen in artikel 91, lid 7a, van de btw-wet. Die procedure is **[Or. 7]** geregeld in lid 2, volzinnen 1 en 2, en lid 3, van dat artikel. Anders dan de gemeente stelt, moet de herziening in die situatie worden verricht in de belastingaangifte voor het eerste belastingtijdvak van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt (artikel 91, lid 3, van de btw-wet). De herziening moet voor elk jaar waarop zij betrekking heeft, slaan op 1/10 van het bedrag aan voorbelasting dat ter zake van de investering is betaald (met uitsluiting van 1/10 van dat bedrag op grond van het feit dat de hal in 2010 is gebruikt voor activiteiten die geen recht op aftrek van de voorbelasting verlenen), totdat de gemeente 9/10 van het totale bedrag aan voorbelasting heeft afgetrokken. Er zijn dus geen gronden om de herzieningsmethode te gebruiken die de gemeente in haar verzoek voorstelt.

In het beroep dat de gemeente heeft ingesteld in verband met de in haar verzoek beschreven toekomstige situatie naar aanleiding waarvan zij haar vragen had gesteld, heeft zij eerst de dienst die de interpretatie heeft gegeven, aangemaand de schending van het recht ongedaan te maken, en heeft zij de bepalingen van de btw-wet, arresten van het Hof en artikel 20 van de Zesde richtlijn in herinnering geroepen. Vervolgens heeft zij uiteengezet dat zij het standpunt van de belastingdienst niet betwist wat haar recht op aftrek van de voorbelasting betreft die wordt opgevoerd op de btw-facturen tot staving van in het kader de uitbreiding van de sporthal gedane uitgaven. Zij kan zich daarentegen niet vinden in de zienswijze van de belastingdienst dat de herziening over meerdere jaren moet worden gespreid, en met name dat de herziening in elk van de resterende jaren van de tienjarige herzieningsperiode moet worden verricht ten belope van 1/10 van het bedrag aan in het kader van de uitbreiding van de sporthal betaalde voorbelasting, totdat zij 9/10 van het totale bedrag aan voorbelasting heeft afgetrokken. Volgens verzoekster moet de herziening in één keer worden verricht, namelijk ten belope

van 9/10 van het bedrag aan voorbelasting dat in het kader van de investering is voldaan (waarbij dus 1/10 van dat bedrag buiten beschouwing wordt gelaten wegens het feit dat de hal in 2010 is gebruikt voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat).

De administratieve woiwodschapsrechtbank te Szczecin heeft uiteengezet dat het geschil tussen verzoekster en de dienst die de interpretatie heeft gegeven, enkel de vraag betreft of de herziening in één keer dan wel over meerdere jaren moet worden verricht. Volgens die rechtbank dient de herziening te worden verricht in de belastingaangifte voor het eerste belastingtijdvak van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt (artikel 91, lid 3, van het btw-wetboek). De herziening moet echter, voor elk jaar waarop zij betrekking heeft, slaan op 1/10 van het bedrag aan voorbelasting dat is betaald in het kader van de uitgaven voor de uitbreiding van de sporthal (met uitzondering van 1/10 van dat bedrag wegens het feit dat de hal in 2010 is gebruikt voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat), totdat de gemeente 9/10 van het totale bedrag aan voorbelasting heeft afgetrokken (artikel 91, lid 2, van het btw-wetboek). **[Or. 8]** De door verzoekster aangevoerde middelen kunnen bijgevolg niet worden aanvaard, wat wordt bevestigd door artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet, juncto artikel 91, lid 2, daarvan, zoals hoger weergegeven, welke bepalingen in overeenstemming zijn met de artikelen 187 en 192 van de btw-richtlijn. Volgens de rechter in eerste aanleg kan uit die bepalingen worden afgeleid dat verzoekster het recht om herzieningen te verrichten, verkrijgt vanaf het jaar waarin zij de hal aan de onderneming verhuurt, en in de daaropvolgende jaren herzieningen kan verrichten met betrekking tot de voorbelasting die is opgevoerd op de facturen van de in het kader van de uitbreiding van de sporthal gedane uitgaven. Volgens hem is de gemeente op het ogenblik waarop zij de sporthal op grond van een huurovereenkomst ter beschikking stelt aan de onderneming, niet gerechtigd de voorbelasting in één keer te herzien. Voor gevallen die betrekking hebben op het gebruik van onroerende goederen heeft de nationale wetgever immers krachtens de btw-richtlijn (artikel 187) in artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet, juncto artikel 91, lid 2 daarvan, uitdrukkelijk de regels geformuleerd volgens welke een dergelijke herziening moet worden verricht. Die regels houden in dat de gemeente gerechtigd is de herziening van de voorbelasting te verrichten in de belastingaangifte voor het eerste belastingtijdvak van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt en in elk daaropvolgend jaar tot het einde van de tienjarige herzieningsperiode, ten belope van 1/10 van het bedrag aan voorbelasting dat in het kader van de uitbreiding van de sporthal is betaald. De rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat er, anders dan verzoekster betoogt, geen gronden zijn om vast te stellen dat inbreuk is gemaakt op de artikelen 86, lid 1, en 91, leden 1 tot en met 7a, van de btw-wet of de artikelen 14c, leden 1 en 2, en 121, lid 1, van het belastingwetboek (Ordynacja podatkowa) van 29 augustus 1997, juncto artikel 14h daarvan [omissis]. Volgens hem zijn ook de artikelen 14c, 120 en 121 van het belastingwetboek niet geschonden.

In cassatie heeft de gemeente, vertegenwoordigd door haar raadsman, de beslissing van de rechter in eerste aanleg in haar geheel aangevochten. Zij stelt met name dat die rechter het materiële recht heeft geschonden aangezien hij:

- 1) artikel 86, leden 1 en 10, van de btw-wet onjuist heeft toegepast, voor zover die bepalingen helemaal niet zijn toegepast en het recht op aftrek van de voorbelasting die in verband met de uitbreiding van de sporthal is betaald, voor elk resterend jaar van de tienjarige herzieningsperiode is beperkt tot 1/10 van het belastingbedrag, wat schending oplevert van het beginsel van de neutraliteit van de belasting voor de belastingplichtige, waarop het gehele btw-stelsel is gebaseerd;
- 2) artikel 91, leden 1 tot en met 3, 7 en 7a, van de btw-wet onjuist heeft uitgelegd, en ten gevolge daarvan heeft geoordeeld dat de gemeente, in de beschreven toekomstige situatie, de herziening van de voorbelasting moet verrichten in **[Or. 9]** de belastingaangifte voor het eerste belastingtijdvak van het jaar na het belastingjaar waarvoor de herziening geschiedt en in elk daaropvolgend jaar tot het einde van de tienjarige herzieningsperiode, ten belope van 1/10 van het bedrag aan voorbelasting dat in het kader van de uitbreiding van de sporthal is betaald, en
- 3) artikel 91, leden 4 tot en met 6, juncto artikel 2, punt 22, van de btw-wet onjuist – eigenlijk helemaal niet – heeft toegepast, ten gevolge waarvan hij heeft geweigerd haar toe te staan de voorbelasting in één keer af te trekken in de belastingaangifte voor het belastingtijdvak waarin de sporthal zal worden verhuurd aan de handelsonderneming, ofschoon de handeling bestaande in de verhuur van de sporthal, als een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht, een verkoop in de zin van de btw-wet vormt.

III. Redenen voor de nationale rechter om de zaak naar het Hof te verwijzen voor een prejudiciële beslissing

[omissis]

Gelet op de twijfel die bij de uitlegging van de artikelen 187 en 189 van de btw-richtlijn is gerezen, acht de NSA zich, rekening houdend met het voormelde artikel 267 VWEU, verplicht het Hof een prejudiciële vraag te stellen.

Wat de in het verzoek om een individuele interpretatie gestelde vraag betreft, staat ter discussie of de herziening in één keer dan wel over meerdere jaren dient te geschieden.

De NSA vraagt zich af of het Unierecht zich niet verzet tegen een nationale regeling (artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet) volgens welke, ingeval de bestemming van een investeringsgoed verandert, ten gevolge waarvan dat goed niet langer wordt gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat, maar voor handelingen waarvoor dat recht wél bestaat, de

herziening van de aftrek niet in één keer mag worden verricht, maar dient te worden gespreid over vijf opeenvolgende jaren en, wanneer het onroerende goederen betreft, over tien jaar, te rekenen vanaf het jaar waarin de investeringsgoederen voor gebruik zijn vrijgegeven.

[Or. 10] Volgens de dienst die de individuele interpretatie heeft gegeven en de rechter in eerste aanleg moet in de omstandigheden van het onderhavige geding voor ieder jaar waarvoor de herziening geschiedt, een herziening worden toegepast ten belope van 1/10 van het bedrag aan voorbelasting dat in het kader van de uitgaven voor de uitbreiding van de sporthal is betaald (met uitsluiting van 1/10 van dat bedrag wegens het feit dat de hal in 2010 is gebruikt voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat), totdat de gemeente 9/10 van het volledige bedrag aan voorbelasting heeft afgetrokken (artikel 91, lid 2).

In zijn arrest van 11 juli 1991 in de zaak [Lennartz], C-97/90 [Jurispr. blz. I-3795], heeft het Hof vastgesteld dat een tot aftrek van de voorbelasting gerechtigde belastingplichtige die goederen of diensten heeft betrokken die tot de investeringsgoederen worden gerekend en die hij eerst voor zijn belastingvrije handelingen gebruikt maar nadien voor zijn belaste handelingen bestemt, het recht heeft een deel van de belasting af te trekken. Het Hof heeft er echter de aandacht op gevestigd dat dat alleen geldt voor zover de bestemmingswijziging plaatsvindt vóór het einde van de herzieningsperiode (tien jaar voor onroerende goederen, vijf jaar voor andere vaste activa en immateriële activa), en dat de herziening (bewijs van de afgetrokken bedragen) enkel kan worden verricht voor de resterende jaren van de herzieningsperiode.

Het arrest van het Hof van 30 maart 2006 in de zaak Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039) bevat dezelfde conclusies. Daarin heeft het Hof geoordeeld dat wanneer vaste activa eerst bestemd zijn voor een vrijgestelde activiteit (waarvoor geen recht op aftrek bestaat), maar vervolgens (in de herzieningsperiode) voor een aan de belasting onderworpen activiteit worden bestemd, een herziening kan worden verricht van de voorbelasting die bij de aankoop van die vaste activa is betaald (wat betekent dat de betrokkene het deel van de belasting kan aftrekken dat betrekking heeft op de nog resterende jaren van de herzieningsperiode).

In geen van beide arresten wordt echter uitdrukkelijk gezegd of de herziening in één keer kan worden verricht dan wel over meerdere jaren moet worden gespreid.

Uit het hoger geciteerde artikel 187 van de btw-richtlijn blijkt ondubbelzinnig dat dat artikel enkel voorziet in het recht op aftrek van de voorbelasting voor het geval dat zich een wijziging voordoet in het doel waarvoor de vaste activa (investeringsgoederen) worden gebruikt. Overeenkomstig artikel 187, lid 1, wordt de herziening voor alle roerende vaste activa gespreid over een periode van vijf jaar. Die bepaling geeft echter niet aan hoe de aftrek dient te geschieden voor onroerende goederen, maar laat de regeling daarvan **[Or. 11]** over aan de

lidstaten, met dien verstande dat de periode voor herziening van de btw-aftrek tot maximaal twintig jaar kan worden verlengd.

Op dit punt dient artikel 189 van de btw-richtlijn in de beschouwing te worden betrokken. Volgens dat artikel kunnen de lidstaten voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 onder meer het begrip „investeringsgoederen” omschrijven (sub a) en alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt (sub c).

De Poolse wetgever voerde in artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet regels in volgens welke voor onroerende goederen de voorbelasting kan worden afgetrokken over een periode van tien jaar.

Bijgevolg rijst de vraag of regels als die welke in artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet zijn vervat, verenigbaar zijn met het in de btw-richtlijn neergelegde beginsel van neutraliteit van de btw voor de belastingplichtige.

Het Hof heeft benadrukt dat het door artikel 17 van de Zesde richtlijn aan de belastingplichtige gewaarborgde recht, de btw die is geheven over de aan hem in een eerder stadium geleverde goederen en verleende diensten in aftrek te brengen op de btw die hij verschuldigd is, volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel van het bij de gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel is (zie met name arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47, en 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 28).

In de rechtspraak wordt namelijk beklemtoond dat het recht op aftrek van de voorbelasting een integrerend deel van de btw-regeling vormt en in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder kan dat recht onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., gevoegde zaken C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en 18 december 2007, Cedilac, C-368/06, Jurispr. blz. I-12327, punt 31).

Voor de onderhavige zaak is punt 17 van het arrest van het Hof van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, van bijzonder belang. In dat punt heeft het Hof uiteengezet dat „hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, **[Or. 12]** deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in elk geval voor de belastingplichtige geen enkel financieel

risico mag meebrengen (zie arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punten 32-34)”.

Uit het voorgaande blijkt dat het Hof ook het feit dat de teruggaaf van de voorbelasting niet binnen een redelijke termijn plaatsvindt, beschouwt als een schending van het neutraliteitsbeginsel.

Een regeling als die van artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet, op grond waarvan de termijn voor teruggaaf van de voorbelasting tot tien jaar wordt verlengd, doet bijgevolg gerechtvaardigde twijfel rijzen.

Verzoekster neemt het standpunt in dat wanneer de btw over goederen en diensten die aanvankelijk niet voor belaste handelingen werden gebruikt, in het kader van een herziening kan worden afgetrokken doordat de belastingplichtige de bestemming van die goederen en diensten heeft gewijzigd en deze vervolgens voor belaste handelingen gebruikt, de herziening voor alle resterende jaren van de herzieningsperiode in één keer moet worden verricht.

Men mag echter niet uit het oog verliezen dat de beperking van het recht op aftrek van de voorbelasting door de verlenging van de teruggavetermijn ingeval het investeringsgoed eerst wordt gebruikt voor het verrichten van handelingen waarvoor geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat en vervolgens voor handelingen waarvoor dat recht wél bestaat, evenredig is aan de verplichting tot teruggaaf ingeval het investeringsgoed eerst wordt gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en nadien voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat.

In deze situatie dient met name te worden onderzocht of de bij artikel 91, leden 7 en 7a, van de btw-wet ingevoerde uitbreiding van de periode waarin de voorbelasting kan worden afgetrokken, verenigbaar is met artikel 189 van de btw-richtlijn. Het lijkt erop dat de betrokken bepalingen kunnen worden beschouwd als een passende maatregel om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt. Bijgevolg rijst de vraag of ook **[Or. 13]** het recht om de voorbelasting in de passende verhouding in één keer te herzien, als een ongerechtvaardigd voordeel kan worden beschouwd.

[omissis]