



Datum van inontvangstneming : 29/06/2015

Zaak C-229/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

19 mei 2015

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 februari 2015

Verzoekende partij:

Minister Finansów

Verwerende partij:

Jan Mateusiak

[OMISSIS]

BESCHIKKINGvan **5 februari 2015**

Beslissing van de Naczelny Sąd Administracyjny [OMISSIS] na de behandeling op **5 februari 2015** tijdens de mondelinge behandeling voor de **Izba Finansowa** (financiële kamer) van het cassatieberoep van de **Minister Finansów** (minister van Financiën) tegen de uitspraak van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie** (bestuursrechter van het woiwodschap Lublin) van **16 oktober 2013** [OMISSIS] op het beroep van **Jan Mateusiak** tegen de beschikking van de **Minister Finansów** houdende bindende uitlegging van fiscale regels van **10 april 2013** [OMISSIS] betreffende de **belasting over de toegevoegde waarde**.

1) Het Hof van Justitie van de Europese Unie [OMISSIS] wordt krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van bepalingen van het Unierecht:

Moet artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB C 347, blz. 1, zoals gewijzigd) aldus worden uitgelegd dat vaste activa van de belastingplichtige, voor de verwerving waarvan hij voorbelasting heeft afgetrokken, op het moment van beëindiging van zijn activiteit na het verstrijken van de herzieningsperiode als bedoeld in artikel 187 van de richtlijn niet worden belast en niet worden opgenomen in de liquidatie-inventaris, als de bij wet vastgelegde periode voor de herziening van de voorbelasting voor de verwerving, die zich richt naar de verwachte gebruiksduur van deze activa in de economische activiteit van de belastingplichtige, is verstreken, of aldus dat deze vaste activa, ongeacht de herzieningsperiode op het moment van beëindiging van de economische activiteit van de belastingplichtige wel aan belasting worden onderworpen?

2) [OMISSIS] [schorsing van de behandeling]

[Or. 2] MOTIVERING

1. Toepasselijke bepalingen

De bepalingen van het Unierecht en het nationale recht betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), in de versie die van kracht was op het moment van de beschikking houdende bindende uitlegging, namelijk april 2013.

1.1. Unierecht

Artikel 18, aanhef en onder c), 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) (hierna: „richtlijn”) bepaalt: „De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen:

- c) met uitzondering van de in artikel 19 genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.”
- „a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.”

Artikel 187 van de richtlijn 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. **[Or. 3]**

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

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

1.2. Nationaal recht

In artikel 2, punten 6 en 14a, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst Dz. U. 2011, nr. 177, poz. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „Ustawa o VAT”) wordt bepaald: „Voor de toepassing van deze wet wordt onder de volgende uitdrukkingen verstaan: [...]

6) goederen: zaken of bestanddelen daarvan en energie in welke vorm dan ook,

14 a) vervaardiging van een onroerend goed: de constructie van een gebouw, bouwwerk of gedeelten daarvan, of de verbetering ervan in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting”.

Artikel 14, leden 1, punten 1) en 2), en 4 tot en met 8 van de Ustawa o VAT bepaalt:

„1. Aan de belasting worden onderworpen goederen die door de belastingplichtige zelf zijn vervaardigd en goederen die na verwerving niet het voorwerp van een levering zijn geweest, indien

1) een privaatrechtelijke of handelsrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid wordt ontbonden;

2) een in artikel 15 bedoelde belastingplichtige natuurlijke persoon die krachtens artikel 96, lid 6, gehouden is het hoofd van de lokale eenheid van

de belastingdienst in kennis te stellen van beëindiging van een activiteit, de uitvoering van belastbare handelingen beëindigt.”

4. Leden 1 en 3 zijn van toepassing op goederen waarvoor recht op verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting bestond.

5. In de in de leden 1 en 3 bedoelde gevallen zijn belastingplichtigen gehouden op de dag van ontbinding van een vennootschap of beëindiging van belastbare handelingen een inventaris op te stellen (hierna: ‚inventaris’). Belastingplichtigen zijn gehouden de gegevens over de opgestelde inventaris, de op grond daarvan vastgestelde waarde en de hoogte van de verschuldigde belasting te hechten aan de belastingaangifte [**Or. 4**] voor het tijdvak waarin de dag van ontbinding van de vennootschap of beëindiging van de belastbare handelingen valt.

6. In het in lid 1 bedoelde geval ontstaat de belastingplicht op de dag van ontbinding van een vennootschap of beëindiging van belastbare handelingen.

7. De levering van goederen uit de inventaris door voormalige vennoten van de in lid 1, punt 1), bedoelde vennootschappen en door de in lid 1, punten 2) en 3), bedoelde natuurlijke personen is gedurende 12 maanden vanaf de in lid 6 bedoelde dag vrijgesteld van belasting, mits de belasting ter zake van de goederen in de inventaris is voldaan.

8. De maatstaf van heffing is de waarde van de goederen in de inventaris die overeenkomstig artikel 29, lid 10, is vastgesteld.”

Na wijziging (Dz. U. 2013, poz. 35, artikel 1) luidt deze bepaling per 1 januari 2014: „De maatstaf van heffing is de waarde van de goederen in de inventaris die overeenkomstig artikel 29a, lid 2, is vastgesteld.”

Artikel 29, lid 10, van de Ustawa o VAT bepaalt: „In het geval van de in artikel 7, lid 2, bedoelde levering van goederen wordt de maatstaf van heffing gevormd door de aankoopprijs van de goederen (zonder belasting) of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip van levering van deze goederen.”

Artikel 29a, lid 2, van de Ustawa o VAT bepaalt: „In het geval van de in artikel 7, lid 2, bedoelde levering van goederen wordt de maatstaf van heffing gevormd door de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip van levering van deze goederen.”

Artikel 91, leden 1 tot en met 4, van de Ustawa o VAT bepaalt:

„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 10, afgetrokken belasting te herzien, met inachtneming van de verhouding die op de in artikel 90, leden 2 tot en met 6 of 10, bepaalde wijze of volgens de in artikel 90, leden 11 en 12, vastgestelde voorschriften is berekend. **[Or. 5]**

2. Voor goederen en diensten die door de belastingplichtige op grond van de bepalingen inzake inkomstenbelasting worden gerekend tot de vaste activa en de afschrijfbaar 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 de 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.

2a. De verplichting tot herziening binnen 10 jaar als bedoeld in lid 2 geldt niet voor een uit hoofde van erfpacht geheven jaarlijkse canon; in het geval van die canon is lid 1 van overeenkomstige toepassing.

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde herziening dient 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.

4. Wanneer in de in lid 2 bedoelde herzieningsperiode de in lid 2 bedoelde goederen of diensten worden verkocht of die goederen overeenkomstig artikel 14 worden belast, wordt ervan uitgegaan dat die goederen of diensten tot het einde van de herzieningsperiode door die belastingplichtige nog steeds voor belastbare handelingen worden gebruikt.”

Artikel 96, lid 6, van de Ustawa o VAT bepaalt: „Als een belastingplichtige die geregistreerd is als btw-belastingplichtige belastbare handelingen beëindigt, is hij gehouden het hoofd van de belastingdienst van de beëindiging van de activiteit in kennis te stellen; deze kennisgeving is voor het hoofd van de belastingdienst de grondslag om de belastingplichtige uit het register van btw-belastingplichtigen te schrappen.” **[Or. 6]**

2. Feiten van de zaak

2.1. Procedure voor de belastingorganen

Bij verzoek van 14 januari 2013 heeft Jan Mateusiak (hierna: „belastingplichtige” of „verzoeker”) zich gewend tot de Dyrektor Izby Skarbowej (hoofd van de belastingdienst van een woiwodschap) te Łódź, die optrad voor de Minister Finansów (hierna: „Dyrektor Izby Skarbowej”) met een verzoek om een bindende uitlegging over het volgende feitencomplex. Op basis van een besluit van de bevoegde dienst van 23 juni 1997 heeft hij geïnvesteerd in een gebouw voor gemengd woon- en dienstverleningsgebruik met een bouwooppervlakte van 108,7 m² en een nuttige oppervlakte van in totaal 357,6 m² (waaronder 87,8 m² bestemd voor dienstverlening). Op 26 juli 1999 verkreeg hij een vergunning voor het gebruik van het gebouw. Tijdens de verwezenlijking van de investering heeft hij de belasting in de originele facturen voor de aankoop van het bouw materiaal, voor werkzaamheden en andere prestaties die uitsluitend bestemd waren voor het voor dienstverlening bestemde deel van het gebouw, als voorbelasting afgetrokken. De belastingplichtige trok die belasting af in verband met zijn voornemen dat deel te bestemmen voor een andere economische activiteit dan landbouw, waarbij uitsluitend belastbare handelingen zouden worden uitgevoerd, namelijk een notariskantoor. Volgens zijn uiteenzetting is de verschuldigde belasting voor het resterende deel van het gebouw niet afgetrokken, aangezien dat deel van het gebouw van meet af aan bestemd was voor gebruik als privéwoning. Hij onderstreepte dat de goederen en diensten voor de constructie van het dienstverleningsgedeelte en die voor het woongedeelte afzonderlijk waren gedocumenteerd. Op 10 augustus 1999 werd het voor dienstverlening bestemde deel van het gebouw opgenomen in het register van vaste activa, dat gevoerd werd met het oog op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, en bestemd voor een economische activiteit anders dan landbouw. De beginwaarde van het vaste activum met de omschrijving „kantoorgebouw” bedroeg 101 525,70 PLN. Het deel van het gebouw dat bestemd was voor dienstverlening is niet verhuurd of in pacht gegeven; het werd gedurende de gehele periode als zetel (kantoor) voor de notarisdiensten gebruikt. Het perceel waarop het gebouw was opgericht en het resterende, als woning gebruikte gedeelte van het gebouw zijn nooit voor de economische activiteit bestemd en vormden dus geen vaste activa in de activiteit van de belastingplichtige.

Tegen de achtergrond van dit feitencomplex heeft de belastingplichtige zich tot de Dyrektor Izby Skarbowej gewend met de vraag of de liquidatie-inventaris, opgesteld met het oog op de liquidatie van de economische activiteit [**Or. 7**] van een belastingplichtige natuurlijke persoon de waarde van de vaste activa moet bevatten in de vorm van onroerende goederen die eigendom zijn van deze persoon op de dag van de liquidatie. Indien deze vraag bevestigend werd beantwoord, wenste hij te vernemen welke waarde moest worden genomen als maatstaf van

heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde op de dag van liquidatie van de economische activiteit.

Volgens de belastingplichtige moet bij de opstelling van de liquidatie-inventaris bij de beëindiging van een economische activiteit anders dan landbouw door een natuurlijke persoon die btw-belastingplichtige is, de waarde van de vaste activa die eigendom zijn van de belastingplichtige, niet worden opgenomen. Hij betoogde dat de bepalingen van de Ustawa o VAT bij de beëindiging van de economische activiteit door een natuurlijke persoon voorschrijven dat „goederen” worden opgenomen in de inventaris. De definitie van „goederen” is opgenomen in artikel 2, punt 6, van de Ustawa o VAT.

De belastingplichtige meent dat handelsgoederen en vaste activa onder deze definitie vallen. Hoewel dit standpunt in overeenstemming is met de bewoordingen van de bepaling, leidt het tot een schending van het fundamentele beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde. Het vaste activum in de vorm van het voor dienstverlening bestemde gedeelte van het woon-/kantoorgebouw diende voor de economische activiteit (levering van aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen diensten). Uit de noodzaak het op te nemen in de inventaris opgesteld op de dag van de beëindiging van de economische activiteit volgt de facto dat de bij de verwerving afgetrokken voorbelasting moet worden teruggegeven, hoewel het vaste activum geen voorwerp van een levering is. Volgens de belastingplichtige moet op de vaste activa die voor de activiteit zijn benut, enkel de regeling van artikel 91 Ustawa o VAT worden toegepast, zodat de belastingplichtige gehouden is op de dag van beëindiging van de activiteit de in aftrek gebrachte voorbelasting te herzien, voor zover deze vermogensbestanddelen op de dag van beëindiging in de „herzieningsperiode” vallen. Voor onroerende goederen bedraagt die periode 10 jaar. Naar het oordeel van de belastingplichtige moet worden aangenomen dat de voorbelasting ter zake van de vervaardiging van het vaste activum na verstrijken van de herzieningsperiode „verbruikt” is voor bedrijfsdoeleinden en het bezit van de goederen op het moment van de beëindiging van de economische activiteit geen gevolgen voor de belasting over de toegevoegde waarde meer in het leven roept. Volgens de belastingplichtige vormt het beginsel van neutraliteit, dat in de richtlijn talloze malen wordt genoemd, een algemeen en prioritair beginsel van de belasting over de toegevoegde waarde, hoewel de letterlijke bewoordingen van de bepaling (artikel 14 Ustawa o VAT) voorschrijven op de dag van beëindiging van de activiteit een inventaris van goederen (waaronder **[Or. 8]** de vaste activa) op te stellen. Hij heeft daaruit afgeleid dat de belastingplichtige bij de beëindiging van de activiteit eigenlijk niet de status van consument kan worden toegekend, aangezien het voor dienstverlening bestemde gedeelte van het gebouw is vervaardigd voor de verrichting van belastbare diensten en vervolgens gedurende de gehele periode uitsluitend voor dat doel is gebruikt. In verband daarmee kan niet worden uitgegaan van verbruik van vaste activa dat kan worden gelijkgesteld aan de levering van goederen en worden belast. Mocht het beginsel van neutraliteit niet worden toegepast, dan moet ervan uit worden gegaan dat enkel dat

deel van het gebouw dat werd gebruikt voor de economische activiteit (het deel dat voor dienstverlening was bestemd) aan de belasting onderworpen is, waarbij de maatstaf van heffing moet worden gevormd door de waarde bij vervaardiging, als zij lager is dan de actuele marktwaarde.

Na een onderzoek van het verzoek om een bindende uitlegging stelde de Dyrektor Izby Skarbowej zich op het standpunt dat de opvatting van de belastingplichtige onjuist is. Onder meer uit artikel 14, leden 1, punt 2), en 4 tot en met 8, en artikel 29, lid 10, leidde de Dyrektor Izby Skarbowej af dat de heffing van belasting ter zake van goederen in verband met de beëindiging van belastbare handelingen gerechtvaardigd is door het stelsel zelf van de belasting over de toegevoegde waarde als verbruiksbelasting en daarin bovendien het beginsel van de neutraliteit van de belasting tot uiting komt. Als de belastingplichtige namelijk de voorbelasting aftrekt voor de verwerving van goederen die later in wezen worden bestemd voor consumptie, dan moet hem de verschuldigde belasting worden opgelegd zodat daadwerkelijk een eenmalige belasting van consumptie wordt verzekerd. In dat geval moet de voormalige belastingplichtige, die de verworven goederen niet heeft gebruikt voor zijn belastbare economische activiteit, namelijk worden gelijkgesteld met een consument, die de in de aankoopprijs van de goederen opgenomen belasting moet dragen. Volgens de Dyrektor Izby Skarbowej moeten alle goederen waarvoor bij verwerving voorbelasting is afgetrokken, worden belast met de belasting over de toegevoegde waarde om die voorbelasting te compenseren. De wetgever deelt deze goederen in artikel 14 van de Ustawa o VAT enkel in in goederen die door de belastingplichtige zelf zijn vervaardigd en goederen die na verwerving niet het voorwerp van levering waren, dus in door de belastingplichtige vervaardigde en door hem verworven goederen. Bij de opstelling van de inventaris moet de belastingplichtige de verschuldigde belasting voor de goederen in de inventaris berekenen aan de hand van de regels die gelden voor de [Or. 9] levering. Bij de opstelling van de inventaris op de dag van de beëindiging van de activiteit is de belastingplichtige gehouden het vaste activum (notariskantoor) op te nemen, omdat hij volgens zijn eigen opgave bij de vervaardiging ervan heeft geprofiteerd van zijn recht de verschuldigde voorbelasting af te trekken.

Overeenkomstig artikel 14, lid 8, van de Ustawa o VAT wordt de maatstaf van heffing gevormd door de waarde van de goederen in de inventaris vastgesteld overeenkomstig artikel 29, lid 10, van deze wet, dat wil zeggen de aankoopprijs van de goederen (zonder belasting) of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs op het moment van levering van de goederen. Dat betekent dat de in de liquidatie-inventaris opgenomen goederen moeten worden belast en als maatstaf van heffing niet de historische maar de actuele waarde moet worden genomen, dat wil zeggen de aankoopprijs of kostprijs vastgesteld op de dag van liquidatie van de activiteit. In het uiteengezette feitencomplex is de maatstaf van heffing de waarde van het gedeelte van het gebouw dat is gebruikt voor de economische activiteit, dat wil zeggen de waarde van het vaste activum dat in de inventaris als notariskantoor is opgenomen, maar zonder de waarde van het perceel. De maatstaf

van heffing wordt gevormd door de waarde vastgesteld op basis van de marktprijs van het vaste activum op de dag van de liquidatie van de activiteit.

Aangezien de maatstaf van heffing enkel het deel van het gebouw (de waarde ervan) is dat gebruikt werd voor de economische activiteit van de belastingplichtige, dat in de inventaris van de vaste activa als notariskantoor is aangegeven, was de Dyrektor Izby Skarbowej van mening dat de laatste vraag in het prejudiciële verzoek zonder voorwerp is. Hij wees erop dat het door de belastingplichtige ingeroepen arrest van het Hof van Justitie van de EU in zaak C-317/94 betrekking had op een ander feitencomplex. Het ging daarin immers om de toekenning van een korting van de producent aan een eindgebruiker.

2.2. Procedure voor de bestuursrechters

Nadat de Dyrektor Izby Skarbowej hem vruchteloos had verzocht de schending van het recht op te heffen, heeft de belastingplichtige beroep tegen de bovengenoemde bindende uitlegging ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (hierna ook: „WSA Lublin”) en geklaagd over schending van materieel recht, inzonderheid de artikelen 14, lid 1, en 91, van de Ustawa o VAT wegens onjuiste uitlegging in de zin dat op de dag van de beëindiging van de belastbare handelingen door de belastingplichtige, een natuurlijke persoon, **[Or. 10]** een inventaris moet worden opgesteld waarin ook de op die dag voorhanden zijnde vaste activa worden opgenomen.

De WSA Lublin wees de vordering bij beslissing van 16 oktober 2013 [OMISSIS] toe en oordeelde dat het standpunt van de Dyrektor Izby Skarbowej in de bestreden bindende uitlegging niet in overeenstemming was met het recht. Volgens de rechter blijft in het kader van de onderhavige zaak de vraag of verzoeker gehouden is in de inventaris opgesteld op de dag van beëindiging van de belastbare handelingen het in de feiten beschreven en in het verzoek aan de Dyrektor Izby Skarbowej bedoelde, voor dienstverlening bestemde deel van het woon-/kantoorgebouw op te nemen in de inventaris. Volgens de rechter werd het uitgangspunt voor de beoordeling van de rechtsvraag of de verzoeker verplicht was het voor dienstverlening bestemde deel van het woon-/kantoorgebouw als vast activum in de inventaris op te nemen ten tijde van de beëindiging van de belastbare handelingen, gevormd door de artikelen 14 en 91 van de Ustawa o VAT. Na een gedetailleerde analyse van het feitencomplex en even gedetailleerde, daarmee verbonden rechtsoverwegingen verklaarde de WSA Lublin dat de artikelen 14 en 91 van de Ustawa o VAT in onderlinge samenhang moeten worden gelezen. Uit de verhouding tussen de artikelen 14 en 91 van de Ustawa o VAT volgt dat de wetgever de belastingheffing van vaste activa bij de liquidatie van de activiteit gekoppeld heeft aan het recht op aftrek van dat deel van de voorbelasting uit hoofde van de verwerving dat tijdens de herzieningsperiode (5 of 10 jaar) niet is afgetrokken. Dat betekent dat de vaste activa van een belastingplichtige na verstrijken van de herzieningsperiode op het moment van

liquidatie van zijn activiteit niet aan belastingheffing onderworpen en in de inventaris opgenomen zouden moeten worden, wanneer de wettelijk vastgelegde herzieningsperiode van de voorbelasting voor de verwerving – die zich richt naar de verwachte gebruiksduur van die activa in de activiteit van de belastingplichtige – is verstreken. Anders dan de Dyrektor Izby Skarbowej meent, zijn artikel 91 van de Ustawa o VAT en gevolgtrekkingen uit artikel 14 in samenhang met artikel 91 ervan, van wezenlijke betekenis voor de juridische beoordeling van de verplichting van verzoeker om het bedoelde vaste activum op te nemen in de inventaris die bij beëindiging van de belastbare handelingen wordt opgesteld. De rechter betrok tevens in de overweging dat het begrip vervaardiging van een onroerend goed in artikel 2, punt 14a, van de Ustawa o VAT is omschreven. De wetgever verstaat daaronder onder meer de constructie van een gedeelte van een gebouw. Uit de door verzoeker beschreven feiten vloeit voort dat hij een onroerend goed in de zin van de [Or. 11] belasting over de toegevoegde waarde gedurende een tijdvak van meer dan 10 jaar, gerekend tot het moment van beëindiging van de belastbare handelingen, voor de uitvoering van dergelijke handelingen heeft gebruikt. Bij het bestreden vonnis van 16 oktober 2013 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie derhalve de uitlegging van de Minister Finansów van 10 april 2013 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde in de zaak op het beroep van Mateusiak nietig verklaard.

De Minister Finansów (het orgaan dat bevoegd is tot uitlegging – in dit geval de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi voor deze) heeft beroep in cassatie tegen het bestreden vonnis als geheel ingesteld, waarin hij klaagt over schending van het materiële recht – artikel 14, lid 1, punt 2), en artikel 91, leden 2, 3, 4 en 5, van de Ustawa o VAT, wegens onjuiste uitlegging en als gevolg daarvan oneigenlijke beoordeling van de toepassing ervan, omdat zonder grond is aangenomen dat verzoeker onder de aangegeven omstandigheden niet verplicht is in de vanwege de liquidatie van de economische activiteit opgestelde liquidatie-inventaris de waarde van de vaste activa in de vorm van onroerende goederen die hem op de dag van liquidatie in eigendom toekomen, op te nemen, terwijl een juiste uitlegging van deze bepalingen zou moeten leiden tot de slotsom dat een dergelijke verplichting wel degelijk op de verzoeker rust. Deze schending heeft de beslissing beïnvloed; de uitlegging van de Minister Finansów is immers op deze grond nietig verklaard.

In zijn verweerschrift op het cassatieberoep heeft de gemachtigde van de vennootschap geconcludeerd tot verwerping ervan.

3. Motivering van de prejudiciële vraag

3.1. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

3.1.1. [OMISSIS]

3.1.2. Het verzoek om uitlegging van de bepalingen van de richtlijn heeft betrekking op de bindende uitlegging van de Minister Finansów op basis van de bepalingen (artikel 14a-14p) van de Ordynacja podatkowa (belastingwetboek), hoofdstuk 1a, betreffende de uitlegging van bepalingen van belastingrecht **[Or. 12]**, in de versie die gold na toetreding van Polen tot de Europese Unie (1 mei 2004).

3.1.3. Rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU over de uitlegging van artikel 18, aanhef en onder c), van de richtlijn op het gebied van de beschikking van de nationale rechter ontbreekt.

3.2. Motivering van de prejudiciële vraag

Het verzoek aan het Hof van Justitie van de Europese Unie om uitlegging van artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn 2006/112/EG, dat is omgezet bij artikel 14 van de Ustawa o VAT, ziet op de gegrondheid van de aanname dat de vaste activa die de belastingplichtige (zijn rechthebbende) onder zich heeft, bij de verwerving of vervaardiging waarvan hij gebruik heeft gemaakt van het recht voorbelasting af te trekken, niet onderworpen zijn aan de btw, als ten tijde van de beëindiging van de economische activiteit de wettelijke periode voor de herziening van die belasting is verstreken.

De nationale bestuursrechters, die de taak hebben te toetsen of definitieve besluiten van belastingorganen in overeenstemming zijn met het recht, hebben in de weinige beslissingen in dergelijke zaken op grond van de Ustawa o VAT, in de versie van 1993 en de huidige versie, [OMISSIS] niet eensluidend geoordeeld. In de meerderheid van de gevallen wordt erkend dat uit artikel 14 van de Ustawa o VAT niet voortvloeit dat de opname van vaste activa door de belastingplichtige van de btw-heffing is uitgesloten.

Dat standpunt wekt echter twijfels.

Krachtens artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn 2006/112/EG kunnen de lidstaten met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan door de belastingplichtige voor de activiteit van zijn onderneming recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

Hoofddoel van artikel 18, aanhef en onder c) van de btw-richtlijn, waarin is voorzien in een optie belasting te heffen over de daarin beschreven handeling, is namelijk te voorkomen dat goederen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, **[Or. 13]** na de beëindiging van de belastbare economische activiteit, ongeacht de redenen of omstandigheden daarvan, door een consument onbelast worden gebruikt.

Artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn is blijkens de tekst ervan van toepassing op de beëindiging van de belastbare economische activiteit in het algemeen zonder onderscheid naar de oorzaken of omstandigheden van deze beëindiging en onder uitsluiting van alleen de in artikel 19 van de btw-richtlijn genoemde gevallen (zie arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 8 mei 2013, *Marinov*, C-142/12, punten 26 en 27).

Dit voorschrift, waarbij dus het beginsel van de verbruiksbelasting is omgezet, maakt het mogelijk goederen te belasten in situaties waarin de belastingplichtige zijn activiteit beëindigt en de omstandigheid dat hij gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting, ertoe zou leiden dat privéverbruik onbelast blijft ingeval de belastingplichtige of zijn rechthebbenden goederen van de onderneming onder zich houden.

Dit voorschrift ziet enkel op de gevallen waarin de belastingplichtige recht had op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting bij de verwerving van de goederen van de onderneming die bij liquidatie of beëindiging van de activiteit in het privévermogen blijven.

Uit het hierboven genoemde arrest van het Hof van Justitie EU van 8 mei 2013 in de zaak *Marinov*, C-142/12, vloeit voort dat deze bepaling ook betrekking heeft op goederen die bij de belastingplichtige tot de vaste activa worden gerekend (investeringsgoederen).

Daar goederen van die aard gedurende een langere periode voor de activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt, waarbij de herzieningsperiode van de voorbelasting aanknoopt (artikel 187 richtlijn), rijst de twijfel of het vaste activum bij beëindiging van de economische activiteit ook overeenkomstig artikel 18, aanhef en onder c), belast moet worden als de herzieningsperiode voor het soort goed in kwestie al is verstreken.

Overeenkomstig artikel 187 van de richtlijn wordt de herziening in geval van investeringsgoederen gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode echter tot maximaal twintig jaar worden verlengd (in Polen vastgesteld op tien jaar).

Als echter de in de wet neergelegde periode voor de herziening van de voorbelasting voor de verwerving (die voortvloeit uit de verwachte gebruiksduur **[Or. 14]** van deze activa voor de economische activiteit van de belastingplichtige) is verstreken, kan dit tot de slotsom leiden dat de vaste activa van de belastingplichtige op het moment van liquidatie van zijn activiteit niet meer belast moeten worden als de herzieningsperiode is verstreken. Wanneer de in de wet neergelegde gebruiksduur van investeringsgoederen in de economische activiteit van de belastingplichtige, die tot uitdrukking komt in de periode voor de herziening van de belasting (artikel 187 richtlijn), is verstreken, kan namelijk

worden vermoed dat de belastingplichtige in de periode waarin het vaste activum voor zijn belastbare activiteit is benut, de belasting die bij de verwerving (vervaardiging) ervan verschuldigd was, heeft „verbruikt”. De bij de verwerving (vervaardiging) van dat goed (vast activum) afgetrokken voorbelasting hangt namelijk gedurende de gehele periode van gebruik (herziening) samen met de verschuldigde belasting die met gebruikmaking van dat vaste activum in de economische activiteit van de belastingplichtige wordt gegenereerd. Belasting van het investeringsgoed krachtens artikel 18, aanhef en onder c), van de richtlijn als het bij liquidatie van de activiteit na de periode voor de herziening van de belasting (artikel 187 richtlijn) in het privévermogen van de belastingplichtige blijft, geboden door de noodzaak particuliere consumptie te belasten, kan in die situatie twijfels wekken, omdat:

- het investeringsgoed (vaste activum) gedurende de lange herzieningsperiode de economische activiteit van de belastingplichtige diende;
- de noodzaak van belasting van dat onder zich gehouden investeringsgoed verbonden is met belastingheffing ten laste van het vermogen van de belastingplichtige, aan wie deze belasting – anders dan bij levering – niet wordt gerestitueerd in de prijs van de waren;
- als gevolg van de bovenstaande overwegingen twijfels ontstaan tegen de achtergrond van het neutraliteits- en evenredigheidsbeginsel: is de economische last voor de belastingplichtige in een dergelijke situatie niet te groot, als de voorbelasting gedurende de herzieningsperiode voor het betrokken investeringsgoed de facto wordt „gerestitueerd” in de vorm van de belasting die wordt gegenereerd door de belastbare economische activiteit van de belastingplichtige en op basis van artikel 18, aanhef en onder c), van de richtlijn verplicht wordt tot verdere belasting vanwege de aftrek van de voorbelasting bij verwerving (vervaardiging)? In dat geval is de waarde van een dergelijk investeringsgoed, dat immers de maatstaf van heffing vormt, niet zonder betekenis. Daarbij wordt weliswaar de verandering van de waarde van deze goederen tussen de datum van verwerving en de datum van beëindiging van de economische activiteit in aanmerking genomen, maar bij onroerende goederen blijft deze waarde vaak hoog, wat zijn weerslag heeft op de hoogte van de belasting die krachtens artikel 18, aanhef en onder c), van de richtlijn verschuldigd is.

Daarbij moet worden gewezen op artikel 168 bis van richtlijn 2006/112/EG. Daarin wordt enerzijds [Or. 15] geregeld dat de als voorbelasting afgetrokken btw voor uitgaven in verband met een onroerend goed dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel (of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden) wordt gebruikt, niet hoger mag zijn dan het aandeel van de bedrijfsactiviteiten in het gebruik van dat onroerende goed, en anderzijds dat een eventuele wijziging van het aandeel meebrengt dat de voorbelasting krachtens artikel 184 en volgende van de richtlijn moet worden

herzien. Dat betekent dat een wijziging van het aandeel in het gebruik van het onroerende goed dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt, na het verstrijken van de herzieningsperiode (in Polen 10 jaar) niet meer meebrengt dat de voorbelasting moet worden herzien.

4. Samenvatting

[OMISSIS] [noodzaak van de prejudiciële verwijzing]

5. Schorsing van de behandeling door de bestuursrechter

[OMISSIS]