CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 3 maart 2016[1]

Zaak C-229/15

Minister Finansów
tegen
Jan Mateusiak

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursgerechtshof, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn 2006/112/EG — Belasting van het onder zich hebben van goederen bij beëindiging van de economische activiteit — Relevantie van het verstrijken van de periode voor herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 187, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG”

I – Inleiding

1. Het onderhavige prejudiciële verzoek van de hoogste Poolse bestuursrechter heeft betrekking op een zeer specifiek aspect van de btw-heffing: wanneer een belastingplichtige zijn economische activiteit beëindigt, kunnen de lidstaten het op dat tijdstip nog voorhanden zijnde bedrijfsvermogen aan belasting onderwerpen. Voorwaarde hiervoor is dat de belastingplichtige de betrokken goederen die tot het bedrijfsvermogen behoren vrij van btw heeft verworven door de voorbelasting af te trekken. Deze belastingheffing dient ertoe te voorkomen dat een belastingplichtige uiteindelijk goederen voor privédoeleinden kan gebruiken zonder hiervoor btw af te dragen.

2. Achtergrond van het hoofdgeding vormt een situatie waarin een belastingplichtige voornemens is zijn economische activiteit te beëindigen. Tot zijn bedrijfsvermogen behoort een deel van een gebouw dat hij reeds geruime tijd geleden heeft laten bouwen en waarvoor hij gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek. De belastingplichtige stelt thans de vraag aan de orde of dit gedeelte van het gebouw niet van de belasting is uitgesloten omdat de bouw ervan al zo lang terug ligt. Dit betekent namelijk dat de periode voor een mogelijke herziening van de aftrek voor de aanschaf van het gedeelte van het gebouw reeds is verstreken. Wanneer een dergelijke herziening van de aftrek echter niet meer mogelijk is, bestaat er zijns inziens ook geen reden meer om deze alsnog indirect toe te passen door het betrokken deel van het gebouw bij beëindiging van de economische activiteit aan de btw te onderwerpen.

3. De onderhavige zaak heeft dus betrekking op de technieken voor de herziening van de aftrek van voorbelasting. Het btw-recht van de Unie kent in dit verband verschillende regelingen, die elkaar ten dele lijken te overlappen. Dit betekent dat de aandacht van het Hof dient uit te gaan naar de afbakening tussen die regelingen.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

II – Toepasselijke wetgeving

A – *Unierecht*

4. De btw-heffing in de Unie wordt geregeld door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn"). [3]

5. Volgens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

6. Artikel 18 van de btw-richtlijn voegt daaraan toe:

„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 [...] recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan."

7. Het genoemde artikel 19 van de btw-richtlijn bevat een regeling betreffende de „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap".

8. Artikel 168 van de btw-richtlijn verleent de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting:

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

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

[...]"

9. De artikelen 184 tot en met 192 van de btw-richtlijn hebben betrekking op de „Herziening van de aftrek". Artikel 185, lid 1, bepaalt in dit verband:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen [...]."

2 — PB L 347, blz. 1.

3 — Tot 31 december 2006 gold de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1). Daar de btw-richtlijn van 2006 in wezen slechts een herschikking van de Zesde richtlijn (zie overweging 3 van de btw-richtlijn) behelst, dient in casu ook de rechtspraak betreffende de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn in aanmerking te worden genomen.

10. Artikel 187 van de richtlijn voegt hieraan toe:

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

[...]

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

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op eenvijfde 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."

B – *Nationaal recht*

11. De Poolse wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten (geconsolideerde versie Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd) regelt de btw-heffing in de Republiek Polen. Artikel 14 van die wet bepaalt:

„1. Aan de belasting zijn onderworpen goederen die door de belastingplichtige zelf zijn vervaardigd [...], indien

[...]

2) een in artikel 15 bedoelde belastingplichtige natuurlijke persoon [...] het verrichten van belastbare activiteiten beëindigt.

[...]

4. De leden 1 en 3 zijn van toepassing op goederen waarvoor recht op vermindering 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 is de belastingplichtige gehouden op de dag van [...] beëindiging van zijn belaste activiteiten een inventaris op te stellen (hierna: ‚inventaris'). De gegevens over de opgestelde inventaris [...] worden gehecht aan de belastingaangifte [...].

[...]"

12. Met betrekking tot de herziening van de aftrek voorziet artikel 91, lid 2, van de Poolse wet in een periode van 10 jaar in het geval van onroerende zaken.

III – Hoofdgeding

13. In het hoofdgeding gaat het om een uitleggingsvraag over het btw-recht die verzoeker, J. Mateusiak, in 2013 heeft voorgelegd aan de Poolse belastingdienst.

14. Mateusiak heeft in de jaren 1997 tot en met 1999 een gebouw voor zakelijk en woongebruik gebouwd. Hij maakte van dit gebouw van meet af aan ten dele gebruik voor privédoeleinden en ten dele voor zijn activiteit als notaris. Mateusiak heeft slechts voor de leveringen en diensten betreffende de bouw van het zakelijk gebruikte deel aanspraak op aftrek van voorbelasting gemaakt.

15. Thans wenst Mateusiak van de Poolse belastingdienst te vernemen of in het geval dat hij zijn activiteit als notaris beëindigt, het zakelijk gebruikte deel van het gebouw aan de btw is onderworpen. Hij is van mening dat een dergelijke belastingheffing na het verstrijken van de periode voor herziening van de aftrek met betrekking tot het gebouw niet meer rechtmatig is. Daar de Poolse belastingdienst een andere mening is toegedaan, heeft Mateusiak beroep ingesteld.

IV – Procedure bij het Hof

16. De hoogste Poolse bestuursrechter (Naczelny Sąd Administracyjny), bij wie de zaak inmiddels aanhangig is, acht het Unierecht beslissend voor de beslechting van het geding en heeft op 19 mei 2015 krachtens artikel 267 VWEU de volgende vraag voorgelegd aan het Hof:

„Moet artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn [2006/112] 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 zijn belast en niet hoeven te worden opgenomen in de liquidatie-inventaris, als de bij wet vastgelegde periode voor de herziening van de voorbelasting op 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 zijn onderworpen?”

17. In de procedure bij het Hof hebben Mateusiak, de Helleense Republiek, de Republiek Polen en de Europese Commissie in september 2015 schriftelijke opmerkingen ingediend.

V – Juridische beoordeling

18. De verwijzende rechter wenst met zijn vraag in wezen te vernemen of artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn ook van toepassing is op goederen die moeten worden beschouwd als investeringsgoederen in de zin van artikel 187 van die richtlijn en waarvoor de periode van lid 1 van die bepaling reeds is verstreken, zodat herziening van de aftrek van de voorbelasting niet meer mogelijk is.

19. Mijns inziens moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Het verstrijken van de herzieningsperiode voor een goed in de zin van artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn heeft geen invloed op de belasting van dat goed uit hoofde van artikel 18, aanhef en onder c).

20. De tekst van artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn stelt geen beperking in de tijd aan de belastingheffing, noch wordt hierin naar artikel 187 verwezen. Dit is des te belangrijker aangezien artikel 168 bis, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn met betrekking tot de belasting van het privégebruik van een onroerende zaak overeenkomstig artikel 26 juist uitdrukkelijk verwijst naar de regels van de artikelen 184 tot en met 192.

21. Ik zal hieronder uiteenzetten dat er overigens ook geen reden is om artikel 187 in het kader van artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn analoog toe te passen.

1. Overeenkomsten tussen de regelingen

22. Er bestaan zeker bepaalde overeenkomsten tussen de regelingen inzake de herziening van de aftrek, waartoe artikel 187 van de btw-richtlijn behoort, en de bepalingen inzake de belasting van het privégebruik van goederen, waaronder artikel 18, aanhef en onder c), valt.

23. Beide regelingen dienen namelijk te voorkomen dat een belastingplichtige goederen op grond van een reeds toegekende aftrek van voorbelasting onbelast kan gebruiken, hoewel de latere aard van het gebruik geen recht op aftrek van voorbelasting geeft. Volgens de rechtspraak dient op deze wijze te worden voorkomen dat een belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een eindverbruiker, en wordt door de twee regelingen de samenhang tussen de aftrek van voorbelasting en de btw-heffing gewaarborgd. [4]

24. De bepalingen inzake de herziening van de aftrek van de voorbelasting van de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn haken derhalve rechtstreeks aan bij de aftrek zelf. Het recht op aftrek ontstaat overeenkomstig artikel 167 juncto artikel 63 van de btw-richtlijn normaliter op het tijdstip van verwerving van een goed, uitgaande van het *voorgenomen* gebruik ervan. Welke vormen van gebruik recht op aftrek doen ontstaan, is geregeld in de artikelen 168 en 169 van de btw-richtlijn. In de regel dient de belastingplichtige het aangeschafte goed te gebruiken voor belaste handelingen. De herzieningsregels hebben volgens de rechtspraak tot doel de precisie van de aftrek te vergroten doordat na het tijdstip van verwerving van een goed wordt gecontroleerd in hoeverre de belastingplichtige dit goed ook *daadwerkelijk* gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven. [5] Voor investeringsgoederen bedraagt de duur van deze controle volgens artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn tussen de 5 en de 20 jaar.

25. De regels inzake de belasting van het privégebruik van goederen haken daarentegen niet aan bij het aftrekrecht, maar onderwerpen – zonder een eenmaal toegekende aftrek aan te tasten – het privégebruik aan de btw. Daarbij dekt artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn het gebruik van een tot het bedrijfsvermogen behorend goed voor privédoeleinden [6], terwijl de overgang van een goed van het bedrijfsvermogen naar het privévermogen van een belastingplichtige belastbaar is uit hoofde van artikel 16 en artikel 18, aanhef en onder c). In de loop van de normale bedrijfsvoering zijn dergelijke overgangen overeenkomstig artikel 16 van de btw-richtlijn als onttrekkingen per definitie belast. Artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn biedt de lidstaten bovendien de mogelijkheid om ook naar aanleiding van de beëindiging van de economische activiteit belasting te heffen op de overgang van een goed van het bedrijfs- naar het privévermogen. [7]

4 — Arrest Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punten 35 en 36); zie ook het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting [COM(73) 950 def.], blz. 7, aangaande artikel 5, lid 3, waarin beide regelingen in zeker opzicht als uitwisselbaar worden beschouwd.

5 — Zie in die zin arresten Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punt 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punt 34) en FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50); zie ook mijn conclusie in de zaak TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punten 27 en 28).

6 — Een uitzondering geldt sinds kort voor gewijzigd privégebruik van een onroerende zaak die van meet af aan voor zowel privé- als bedrijfsdoeleinden is gebruikt. Dit is geregeld in artikel 168 bis, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, ingelast bij artikel 1, lid 12, van richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 10, blz. 14).

7 — Aangezien de Republiek Polen gebruik heeft gemaakt van de optie van artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn, behoeft in casu niet te worden ingegaan op de vraag of artikel 16 ondanks die specifieke bepaling ook van toepassing is op onttrekkingen bij beëindiging van de activiteit. Zie in dit verband het arrest Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 87) en de conclusie van advocaat Jacobs in de gevoegde zaken Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2000:700, punt 83).

2. Verschillen tussen de regelingen

26. Beide regelingen – de herziening van de voorbelastingaftrek en de belasting van privégebruik – streven hun vergelijkbare doelstellingen echter op uiteenlopende wijze na. Want hoewel het Hof heeft geoordeeld dat beide regelingen dezelfde economische effecten hebben [8], zijn zij zowel wat voorwaarden als wat rechtsgevolgen betreft niet identiek.

27. Enerzijds heb ik reeds elders nader uiteengezet dat de regels inzake de belasting van gebruik voor privédoeleinden in verhouding tot de herziening van de aftrek de specifiekere bepalingen vormen. [9]

28. Anderzijds is de herziening van de aftrek een op het verleden gericht correctief, terwijl de belasting van het privégebruik ook rekening houdt met ontwikkelingen van de waarde van het bedrijfsvermogen tussen het tijdstip van verwerving van een goed en het tijdstip van ingebruikneming ervan voor privédoeleinden. Want volgens artikel 74 van de btw-richtlijn is de maatstaf van heffing bij onttrekking (artikel 16) en beëindiging van de economische activiteit [artikel 18, aanhef en onder c)] de waarde van het goed op het tijdstip van onttrekking [10] respectievelijk van beëindiging van de activiteit. [11]

29. De reden hiervoor is dat met de belasting in die gevallen een doel wordt nagestreefd dat nog verder gaat dan dat van de herziening van de aftrek. Volgens de rechtspraak beoogt de belastingheffing uit hoofde van artikel 16 van de btw-richtlijn te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed onder andere voor eigen privédoeleinden onttrekt, op dezelfde wijze wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed van dezelfde soort verkrijgt. [12] Met betrekking tot artikel 18, aanhef en onder c), stelde het Hof op soortgelijke wijze vast dat de belastingheffing ertoe strekt te voorkomen dat het eindverbruik van goederen na beëindiging van de belastbare economische activiteit onbelast blijft. [13] Een belastingplichtige die voor zijn privé-eindverbruik een goed uit zijn bedrijf verkrijgt, dient hierover op dezelfde wijze btw te betalen als wanneer hij een dergelijk goed van een andere belastingplichtige zou verwerven. De levering door een derde en de levering aan zichzelf worden zodoende gelijkgesteld.

3. Parallelle toepassing van de regelingen

30. Gezien die verschillen dienen de twee regelingen derhalve – zoals het Hof reeds heeft aangegeven [14] – parallel en los van elkaar te worden toegepast.

31. Desalniettemin moet – zoals advocaat-generaal Stix-Hackl reeds terecht heeft benadrukt [15] – worden gezorgd voor een zekere coördinatie tussen beide met het oog op de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel houdt onder meer in dat dubbele belasting moet worden voorkomen. [16]

8 — Arrest Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 30).

9 — Zie mijn conclusie in de zaak Van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, punt 25).

10 — Arrest Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 80).

11 — Arrest Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punt 33).

12 — Zie onder meer arresten De Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punt 15), Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 56) en BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 23).

13 — Arrest Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punt 27).

14 — Arrest Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 29); zie ook reeds de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punt 54).

15 — Conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, punt 26).

16 — Arresten Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76) en NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40).

32. Hieruit volgt bijvoorbeeld dat de in aftrek gebrachte voorbelasting voor werkzaamheden die aan een goed worden verricht, slechts kan worden herzien voor zover die werkzaamheden niet reeds zijn belast in het kader van de belasting van de onttrekking van een goed.[17] Zo niet, zou de belastingplichtige twee keer btw moeten afdragen. Hetzelfde geldt ook omgekeerd: de onttrekking van een goed mag slechts worden belast voor zover de verwerving en het onderhoud ervan ook recht op aftrek hebben doen ontstaan.[18]

33. In het onderhavige geval vereist het beginsel van fiscale neutraliteit echter niet dat de belastingheffing uit hoofde van artikel 18, aanhef en onder c), slechts binnen het tijdsbestek van de herzieningsperiode van artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn kan plaatsvinden. Er is namelijk kennelijk geen sprake van dubbele belasting.

34. Volgens de tekst van artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn kan slechts belasting worden geheven indien de verwerving van een goed recht op aftrek van voorbelasting heeft doen ontstaan, waardoor dit goed vrij van belasting deel uitmaakt van het bedrijfsvermogen. Voor zover het goed echter bij de beëindiging van de economische activiteit nog een restwaarde heeft, is het in het kader van de economische activiteit nog niet verbruikt en is het daaropvolgende gebruik voor privédoeleinden – voor het eerst – aan btw onderworpen, voor zover er geen vrijstelling geldt[19].

35. Overigens zal daarbij de situatie vanuit het oogpunt van de fiscale behandeling in beginsel niet anders zijn dan krachtens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn ongetwijfeld het geval zou zijn geweest indien Mateusiak het gebouw op hetzelfde tijdstip had verkocht. Dit betekent dat de belastingheffing volgens artikel 18, aanhef en onder c), van de btw-richtlijn, die losstaat van het verstrijken van de herzieningsperiode van artikel 187, lid 1, ook de neutraliteit van het btw-stelsel waarborgt voor zover zij niet van invloed is op de economische beslissingen van de belastingplichtige.

VI – Conclusie

36. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny als volgt te beantwoorden:

„Artikel 18, aanhef en onder c), van richtlijn 2006/112/EG is ook van toepassing op goederen waarvoor de in artikel 187, lid 1, van die richtlijn bepaalde periode voor herziening van de aftrek van voorbelasting ten tijde van de beëindiging van de economische activiteit reeds is verstreken.”

17 — Arrest Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 95).

18 — Arrest Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punten 74-76); zie ook, met betrekking tot de maatstaf van heffing van het huidige artikel 74 van de btw-richtlijn, arrest Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punt 42).

19 — Ik denk in dit geval aan artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn.