CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
C. STIX-HACKL
van 15 september 2005 [1]

I — Inleidende opmerkingen

1. In deze zaak vraagt de Finse Korkein Hallinto-oikeus om uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad) [2] (hierna: „Zesde richtlijn") met betrekking tot de herziening van de aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen in de vorm van onroerende goederen.

2. Kern van de vraag is, of in het licht van de Zesde richtlijn herziening van de aftrek van de als voorbelasting over investeringsgoederen betaalde BTW moet worden toegestaan in een geval waarin een onroerend goed eerst is gebruikt voor een belastingvrije handeling en vervolgens voor een belastbare handeling.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — 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).

II — Juridisch kader

A — *Zesde richtlijn*

3. Artikel 5, lid 6, bepaalt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd."

4. Artikel 6, dat het opschrift „Diensten" draagt, luidt, voor zover hier van belang:

„2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden."

5. Artikel 13, dat het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland" draagt, bepaalt voor zover hier van belang:

„B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen

[...]

C. Keuzerecht

De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

[...]

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

6. Artikel 17, dat het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek" draagt, luidt voor zover hier van belang:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde , welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

7. Artikel 20, met het opschrift „Herziening van de aftrek" bepaalt voor zover hier van belang:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal,

alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten 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 20 jaar worden verlengd.

[...]

5. Indien in een lidstaat het praktisch effect van de toepassing van de leden 2 en 3 onbeduidend is, kan die lidstaat, onder voorbehoud van de raadpleging van artikel 29, afzien van de toepassing van deze leden, rekening houdend met de totale belastingdruk in de betrokken lidstaat en de noodzaak van administratieve vereenvoudiging en mits zulks niet tot concurrentievervalsing leidt." [3]

B — *Nationaal recht*

8. De richtlijn is in Finland bij de Finse BTW-wet — Arvonlisäverolaki (hierna: „AVL") — omgezet. De bepalingen betreffende de fiscale behandeling van de overdracht van onroerend goed zijn neergelegd in de paragrafen 27 tot en met 30 AVL. Volgens § 27, lid 1, AVL zijn vervreemding van onroerend goed en vestiging van een pachtrecht, huurrecht, erfdienstbaarheid of andere vergelijkbare rechten op een onroerend goed, van de belasting vrijgesteld. [4] In afwijking daarvan bepaalt § 30 AVL dat een belastingplichtige kan verzoeken om voor de verlening van een gebruiksrecht op een onroerend goed aan de BTW te worden onderworpen.

3 — Aantekening bij artikel 20 van de Zesde richtlijn: De mogelijkheid om de herzieningsperiode voor gebouwen tot twintig jaar te verlengen, is pas ingevoerd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde-werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18). Voordien was in de Zesde richtlijn slechts een periode van tien jaar voorzien.

4 — § 28, lid 1, definieert „onroerend goed" als een afgebakend deel van het aardoppervlak, een gebouw of een duurzame constructie of een deel daarvan.

9. Volgens § 106 AVL, dat gaat over het recht op aftrek met betrekking tot bouwdiensten, mag de eigenaar van een onroerend goed die overeenkomstig § 30 een verzoek indient om als belastingplichtige te worden behandeld, de voorbelasting aftrekken voor de diensten of goederen die hij ten behoeve van de aan de belasting onderworpen overdracht van dit onroerend goed heeft verworven vóór indiening van het verzoek om behandeling als belastingplichtige. Voorwaarde hiervoor is, dat de eigenaar van het onroerend goed zijn verzoek om behandeling als belastingplichtige binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerend goed heeft ingediend. Het recht op aftrek op grond van deze bepaling geldt enkel voor nieuwbouw of een ingrijpende renovatie van het onroerend goed.

10. Volgens de AVL is herziening van de aftrek voor verwerving van een onroerend goed of van een nieuw gebouw en voor ingrijpende renovaties, of elke andere herziening ten gunste van de belastingplichtige niet mogelijk. Dit geldt ook voor een geval als het onderhavige, waarin het verzoek om als belastingplichtige te worden behandeld na het genoemde tijdstip is gedaan en het onroerend goed eerst voor belastingvrije en vervolgens voor belaste handelingen is gebruikt.

III — Feiten, procesverloop en prejudiciele vragen

11. De stad Uusikaupunki (hierna: „Uusikaupunki) heeft een aan haar in eigendom toebehorend gebouw gerenoveerd en vervolgens deels vanaf 1 juni 1995 en deels vanaf 1 september 1995 aan de Finse staat verhuurd. Verder heeft de stad een door haar gebouwde fabriekshal vanaf 31 augustus 1995 aan een BTW-plichtige onderneming verhuurd.

12. Uusikaupunki diende bij de regionale belastingdienst van zuidwest Finland overeenkomstig § 30 AVL een verzoek in om voor deze transacties als BTW-plichtige te worden aangemerkt. Als begindatum voor de belastingplichtigheid vulde de belastingdienst de datum van indiening van het verzoek in — 4 april 1996 — omdat het verzoek meer dan zes maanden na het moment waarop de onroerende goederen na voltooiing van de bouwwerkzaamheden voor gebruik waren vrijgegeven, was ingediend.

13. Met twee verzoeken van respectievelijk 8 september 1998 en 30 maart 2000 verzocht Uusikaupunki de belastingdienst op grond van artikel 20 van de Zesde richtlijn om teruggaaf van de in de renovatie- en bouwkosten begrepen BTW voor de boekjaren 1996, 1997, 1998 en 1999. Het verzochte bedrag beloopt 1 651 653 FIM, vermeerderd met de wettelijke rente.

14. Bij beslissing van 3 mei 2000 wees de regionale belastingdienst de verzoeken van Uusikaupunki af met het argument, dat de aftrek niet op grond van artikel 20 van de Zesde richtlijn kon worden herzien. De eigenaar van een onroerend goed die op

grond van § 30 AVL heeft verzocht om als belastingplichtige te worden behandeld, kan op grond van § 106 AVL voor diensten en goederen die hij vóór indiening van het verzoek ten behoeve van de belastbare overdracht van het onroerende goed heeft betrokken, respectievelijk ontvangen, enkel de voorbelasting aftrekken, respectievelijk de belasting die hij voor door hem zelf met dit doel verrichte bouwactiviteiten heeft betaald, enkel aftrekken wanneer hij het verzoek om als belastingplichtige te worden behandeld binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerend goed heeft ingediend.

15. Tegen deze beslissing van de regionale belastingdienst stelde Uusikaupunki bij de Hallinto-oikeus, de administratieve rechtbank van Helsinki, beroep in, dat werd afgewezen. Tegen deze uitspraak stelde Uusikaupunki hogere voorziening in bij de Korkein Hallinto-oikeus, het Finse administratieve gerechtshof.

16. Volgens de uiteenzetting van de Korkein Hallinto-oikeus gaat het in deze zaak om de vraag, of de bepalingen van de AVL inzake het verzoek om met betrekking tot de verlening van een gebruiksrecht op onroerende goederen als belastingplichtige te worden behandeld, in strijd is met de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de aftrek van voorbelasting. Voor de uitspraak van de verwijzende rechter in deze zaak is uitlegging nodig van de Zesde richtlijn en in het bijzonder van artikel 20, dat over de herziening van de aftrek gaat. Volgens de verwijzende rechter wordt niet betwist, dat de stad Uusikaupunki bij de aanschaffingen in verband met de ingrijpende renovatie van de onroerende goederen en de nieuwbouw als belastingplichtige heeft gehandeld en dat de aanschaffingen zijn gedaan in het kader van een economische activiteit van de stad.

17. Tegen deze achtergrond heeft de Korkein Hallinto-oikeus het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen bij beslissing van 16 april 2004, ingekomen ter griffie van het Hof op 19 april 2004, verzocht om een prejudiciële beslissing op de volgende vragen:

„1) Dient artikel 20 van richtlijn 77/388/EEG aldus te worden uitgelegd dat een herziening van de aftrek in de zin van dit artikel met betrekking tot investeringsgoederen voor de lidstaten verplicht is, behoudens het bepaalde in lid 5 van dit artikel?

2) Dient artikel 20 van de richtlijn aldus te worden uitgelegd dat de herziening van de aftrek in de zin van dit artikel ook van toepassing is ingeval het investeringsgoed, in casu het onroerend goed, eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor aanvankelijk geen aftrek kon worden toegepast, en pas later in de herzieningsperiode voor een belastbare activiteit?

3) Kan artikel 13, C, tweede alinea, van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat een lidstaat aanschaffingen met betrekking tot beleggingen in onroerend goed van de aftrekregeling kan uitsluiten, zoals in de Finse BTW-wet is voorzien, waarbij voor een situatie als de onderhavige het recht op aftrek geheel wordt verhinderd?

4) Kan artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat een lidstaat aanschaffingen met betrekking tot beleggingen in onroerend goed van de aftrekregeling kan uitsluiten, zoals in de Finse BTW-wet is voorzien, waarbij voor een situatie als de onderhavige het recht op aftrek geheel wordt verhinderd?"

IV — De eerste vraag

18. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de lidstaten op grond van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn en behoudens het bepaalde in lid 5 van dat artikel, verplicht zijn met betrekking tot investeringsgoederen te voorzien in een herziening van de aftrek van voorbelasting, dan wel of de Zesde richtlijn dit enkel facultatief bepaalt.

19. Als achtergrondinformatie merk ik nog op, dat volgens de uiteenzetting van de verwijzende rechter in de verwijzingsbeslissing in de AVL geen herzieningsprocedure voor investeringsgoederen is voorzien.

A — *Belangrijkste argumenten*

20. De Finse regering is van mening dat de mogelijkheid tot herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn om verschillende redenen niet als dwingend recht kan worden aangemerkt. In de eerste plaats moet de herziening overeenkomstig artikel 20 worden gezien als een alternatief voor het bepaalde in de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn inzake de belasting van goederenleveringen en dienstverrichtingen door een belastingplichtige voor privédoeleinden. Deze twee belastingmechanismen dienen in grote lijnen dezelfde doeleinden en kunnen ook niet gelijktijdig op eenzelfde feitelijke constellatie worden toegepast. In de tweede plaats kunnen de lidstaten op grond van artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn het begrip „investeringsgoederen" zelf definiëren, en niets in de richtlijn wijst erop dat bouwdiensten noodzakelijkerwijs onder het begrip „investeringsgoederen" moeten vallen. In de derde plaats biedt artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden, die zich in Finland voordeden, de bepalingen betreffende de herziening van de aftrek niet toe te passen.

21. Uusikaupunki, de Commissie en de Italiaanse regering zijn van mening, dat artikel 20 van de Zesde richtlijn dwingend bepaalt, dat in een herzieningsprocedure voor investeringsgoederen moet worden voorzien.

B — *Beoordeling*

22. Allereerst zij eraan herinnerd, dat een richtlijn ingevolge artikel 249, derde alinea, EG, voor elke lidstaat waarvoor zij is bestemd, verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat en dat de lidstaten volgens vaste rechtspraak [5] verplicht zijn, in hun nationale rechtsorde alle maatregelen te treffen die nodig zijn om de volle werking van die richtlijn overeenkomstig het ermee beoogde doel te verzekeren.

23. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat „voor investeringsgoederen [...] de herziening [wordt] gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen."

24. Zoals Uusikaupunki, de Italiaanse regering en de Commissie terecht opmerken, laat deze formulering niet de conclusie toe, dat het de lidstaten vrijstaat om af te zien van een herzieningsprocedure voor investeringsgoederen. Ook het feit dat artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn nauwkeurige voorwaarden stelt waaronder lidstaten bij wijze van uitzondering kunnen afzien van de toepassing van de leden 2 en 3 van dat artikel, die over de herziening voor investeringsgoederen gaan, versterkt deze conclusie.

25. Bovendien kan de redenering van de Finse regering met betrekking tot de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn niet worden gevolgd. Uit het feit dat, zoals de Finse regering opmerkt, deze bepalingen over de onttrekking van goederen aan het bedrijf en het verrichten van diensten voor eigen gebruik van de ondernemer, ten dele dezelfde doelen nastreven als de herziening en onder omstandigheden ook op dezelfde feiten betrekking kunnen hebben, volgt nog niet, dat een lidstaat van de vaststelling van een herziening voor investeringsgoederen af kan zien. De beide mechanismen overlappen elkaar niet zo volledig dat ze als alternatieve mechanismen kunnen worden beschouwd. Overlappingen zijn enkel bij bepaalde vormen van eigen gebruik van goederen en diensten denkbaar.

26. Voor zover er op grond van mogelijke overlappingen praktische toepassingsproblemen ontstaan, zoals de Finse regering stelt, moeten deze voor zover mogelijk worden

5 — Zie onder meer arresten van 7 mei 2002, Commissie/Zweden (C-478/99, Jurispr. blz. I-4147, punt 15) en 26 juni 2003, Commissie/Frankrijk (C-233/00, Jurispr. blz. I-6625, punt 75).

opgelost met inachtneming van de beginselen die aan de Zesde richtlijn ten grondslag liggen, zoals de fiscale neutraliteit van de BTW. Dergelijke moeilijkheden ontslaan de lidstaat echter niet eenvoudigweg van de verplichting om in een herzieningsprocedure voor investeringsgoederen als bedoeld in artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn te voorzien.

27. Bovendien moet de herziening van de aftrek van voorbelasting als bedoeld in artikel 20 van de Zesde richtlijn, anders dan de bepalingen over de belasting van het onttrekken van goederen en het gebruik van diensten voor privédoeleinden, worden gezien als een noodzakelijke aanvulling op het recht op aftrek bedoeld in artikel 17 van de Zesde richtlijn, dat ertoe dient om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, en daarmee de neutraliteit van de BTW te verzekeren. [6]

28. Doordat de herzieningsprocedure namelijk onder meer de mogelijkheid biedt om rekening te houden met veranderingen met betrekking tot factoren waarvan bij de oorspronkelijke vaststelling van de aftrek van voorbelasting was uitgegaan — wat in het bijzonder van belang is bij investeringsgoederen, die gedurende langere tijd deel uitmaken van het bedrijfsvermogen — , draagt de herzieningsprocedure bij tot een grotere nauwkeurigheid van de aftrek [7].

29. Met betrekking tot artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn zij tenslotte opgemerkt, dat de eerste prejudiciële vraag duidelijk als zodanig geen betrekking heeft op de vraag of de voorwaarden voor de toepassing van deze uitzonderingsbepaling zich in casu voordoen.

30. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging om op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 20 van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd, dat het de lidstaten ertoe verplicht te voorzien in een herziening van de aftrek van de BTW met betrekking tot investeringsgoederen, behoudens het bepaalde in lid 5 van dit artikel.

V — De tweede vraag

31. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat herziening ook moet

6 — Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19) en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 tot en met C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 44).

7 — Zie punt 37 van de conclusie van advocaat-generaal Lenz van 15 februari 1996 in de zaak Régie dauphinoise (arrest van 11 juli 1996, C-306/94, Jurispr. blz. I-3695).

plaatsvinden in een geval waarin het investeringsgoed — in casu een onroerend goed — eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen aftrek kan worden toegepast, en later voor een belastbare activiteit, zodat de BTW die in het investeringsgoed is begrepen, kan worden afgetrokken.

A — *Belangrijkste argumenten*

32. Uusikaupunki en de Commissie zijn van mening dat in casu herziening van de aftrek moet plaatsvinden. Volgens de rechtspraak van het Hof en in het bijzonder het arrest Lennartz [8] is beslissend of de goederen en diensten met betrekking tot een investeringsgoed door iemand zijn betrokken in de hoedanigheid van belastingplichtige. Voor de toepassing van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn is niet vereist dat de goederen onmiddellijk voor een belaste activiteit worden gebruikt. In casu zijn de renovatie- en bouwwerkzaamheden ten behoeve van een belastingplichtige verricht, ook al waren de betrokken handelingen aanvankelijk van belasting vrijgesteld.

33. Volgens de Finse regering heeft het arrest Lennartz [9] slechts betrekking op een situatie waarin een lidstaat herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn toepast. Het Hof heeft zich echter niet uitgelaten over de vraag of aftrek mogelijk is in een geval waarin in een lidstaat uitsluitend artikel 17, betreffende het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek, wordt toegepast en niet artikel 20, betreffende de herziening daarvan, zoals in Finland het geval is. In dergelijke omstandigheden moet het recht op aftrek uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de situatie op het moment dat de prestatie werd ontvangen. Is zij ontvangen in verband met een belastingvrije activiteit, dan is er geen recht op aftrek.

34. Volgens de Italiaanse regering moet de in artikel 20 van de Zesde richtlijn bedoelde herziening van de aftrek in een geval als het onderhavige niet worden toegepast. De lidstaten kunnen een dergelijke herziening immers uitsluiten, indien de verandering van het recht op aftrek kan worden toegeschreven aan een bewuste keuze van de belastingplichtige.

B — *Beoordeling*

35. Allereerst moet worden gewezen op de samenhang tussen het ontstaan van het recht op aftrek enerzijds en de toepassing van de herziening van de aftrek anderzijds.

8 — Arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795).

9 — Aangehaald in voetnoot 8.

36. Zoals het Hof heeft uitgemaakt, volgt uit het systeem van de Zesde richtlijn en uit de bewoordingen van artikel 20, lid 2, dat deze bepaling zich ertoe beperkt de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen. Zij kan derhalve geen recht op aftrek in het leven roepen en evenmin de door de belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belasting omzetten in een aftrekbare belasting in de zin van artikel 17. [10]

37. Of het herzieningsmechanisme wordt toegepast, hangt dus af van de vraag of er op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn een recht op aftrek is ontstaan.

38. Volgens artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn komt dat tijdstip overeen met het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [11]

39. Of er een recht op aftrek bestaat, hangt volgens vaste rechtspraak af van de vraag of degene die goederen of diensten ontvangt, dit op dat tijdstip in zijn hoedanigheid van belastingplichtige doet, dat wil zeggen dat hij de goederen of diensten heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Of dit zo is, is een feitelijke vraag die van geval tot geval moet worden beoordeeld. [12]

40. Volgens de verwijzende rechter is in casu in ieder geval niet betwist, dat Uusikaupunki de bouw- en restauratiewerkzaamheden aan het betrokken investeringsgoed heeft laten verrichten in het kader van haar economische activiteiten als belastingplichtige.

41. In zoverre is dus voldaan aan de voorwaarde voor het ontstaan van een recht op aftrek — waarvan de toepassing van het herzieningsmechanisme afhangt — dat de betrokkene belastingplichtig is.

42. De voor leveringen en diensten betaalde BTW kan bovendien enkel worden afgetrokken voor zover de betrokken goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. [13]

43. Het feit dat het investeringsgoed met betrekking waartoe de bouw- en restauratiewerkzaamheden hebben plaatsgevonden, aanvankelijk voor vrijgestelde handelingen

10 — Arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 8), punten 11 en 12, en arrest van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws-Vlaanderen (C-378/02, Jurispr. blz. I-4685, punt 38).

11 — Arrest Waterschap Zeeuws-Vlaanderen (aangehaald in voetnoot 10), punt 31.

12 — Zie arresten Lennartz (aangehaald in voetnoot 8), punten 8, 15 en 21, en Waterschap Zeeuws-Vlaanderen (aangehaald in voetnoot 10), punten 31 en 32.

13 — Arrest van 29 april 2004, Faxworld (C-137/02, Jurispr. blz. I-5547), punt 24.

is gebruikt en pas later, op grond van de uitoefening van het keuzerecht, voor belaste handelingen, staat echter mijns inziens niet in de weg aan het recht op aftrek en daarmee aan de mogelijkheid tot herziening van een aanvankelijke aftrek.

44. Zoals het Hof in het arrest Lennartz overweegt, moet het daadwerkelijke of beoogde gebruik van de goederen of diensten namelijk worden onderscheiden van de verwerving daarvan door een als zodanig handelende belastingplichtige, en is het eerste enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 mag aftrekken en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes. Zoals het Hof eveneens in dit arrest overweegt, volgt daaruit „dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde handelingen op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van artikel 20, lid 2" [14].

45. Ik ga er daarom vanuit, dat herziening op grond van dat artikel in beginsel ook kan worden toegepast in een geval als het onderhavige, waarin een investeringsgoed eerst in het kader van een vrijgestelde activiteit wordt gebruikt en vervolgens in het kader van een belaste activiteit, voor zover de aanvankelijke prestaties — dat wil zeggen de goederen en diensten die ten behoeve van het investeringsgoed zijn betrokken — in de hoedanigheid van belastingplichtige zijn ontvangen. [15]

46. Omdat het investeringsgoed waarin de BTW besloten ligt die Uusikaupunki voor de bouw- en restauratiewerkzaamheden heeft betaald, aanvankelijk zelfs niet ten dele werd gebruikt voor belaste handelingen, moest de omvang van de oorspronkelijke aftrek op nul worden vastgesteld. Met de wijzigingen die zich nadien hebben voorgedaan in de elementen die aanvankelijk in aanmerking waren genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, te weten het gebruik voor belastbare handelingen, moet dus overeenkomstig de voorgaande opmerkingen rekening worden gehouden door middel van de herziening, zodat een zo groot mogelijke overeenstemming wordt bereikt tussen de omvang van de aan de BTW onderworpen handelingen en het recht op aftrek. Deze oplossing sluit aan bij het reeds vermelde doel van de aftrekregeling om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, en daarmee de neutraliteit van de BTW te verzekeren. [16]

14 — Arrest Lennartz (aangehaald in voetnoot 8), punten 15 en 16.

15 — In die zin ook advocaat-generaal Jacobs, die in zijn conclusie van 30 april 1991 in de zaak Lennartz (aangehaald in voetnoot 8) tot de conclusie komt, dat „artikel 20, lid 2, zelfs toepassing kan vinden [...] wanneer een belastingplichtige goederen oorspronkelijk verwerft met het oog op economische activiteiten die volgens artikel 17, leden 2 en 3, geen recht geven op aftrek (bijvoorbeeld vrijgestelde leveringen), maar die goederen later, tijdens de herzieningsperiode, bezigt voor activiteiten waarvoor BTW kan worden afgetrokken."

16 — Zie punt 27 van deze conclusie.

47. Wanneer het herzieningsmechanisme niet werd toegepast in een geval waarin een investeringsgoed aanvankelijk voor een vrijgestelde en vervolgens voor een belaste handeling wordt gebruikt, zou dit ertoe leiden dat verworven goederen en diensten, waarvan de waarde in het investeringsgoed besloten ligt, in strijd met het neutraliteitsbeginsel meer dan eens met BTW worden belast.

48. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging om op de tweede vraag te antwoorden dat artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de herziening van de aftrek ook plaats moet vinden in geval een investeringsgoed, in casu een onroerend goed, eerst wordt gebruikt in het kader van een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek ontstaat, en later in het kader van een belaste activiteit.

VI — De derde vraag

49. De derde vraag moet worden gezien tegen de achtergrond dat volgens de AVL aftrek van de BTW die in verband met investeringen in onroerend goed is betaald voordat een verzoek is ingediend, is uitgesloten, indien het desbetreffende verzoek niet binnen zes maanden is ingediend.

50. De kern van de derde vraag is dus of artikel 13 C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd, dat het een lidstaat die zijn belastingplichtigen het recht verleent om met betrekking tot de exploitatie van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen, is toegestaan de aftrek van de BTW die voor de investering in een onroerend goed is betaald voordat het verzoek was ingediend om de verhuur van dat onroerend goed als belaste handeling aan te merken, geheel uit te sluiten wanneer dit verzoek niet binnen zes maanden wordt ingediend.

A — *Belangrijkste argumenten*

51. De Finse en de Italiaanse regering zijn van mening, dat artikel 13 C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een beperking van het recht op aftrek als die van de Finse wettelijke regeling toestaat.

52. Volgens de Finse regering mogen de lidstaten het recht op aftrek op grond van de tekst van artikel 13 C, tweede alinea, beperken. De mogelijkheid om voor belastingplichtigheid te kiezen, is ingegeven door de gedachte dat de voorbelasting over kosten in verband met onroerende goederen moet kunnen worden afgetrokken. De mogelijkheid van de lidstaten om de omvang van het keuzerecht te beperken, is noodzakelijkerwijs van invloed op het recht van aftrek van voorbelasting over kosten in verband met onroerende goederen.

53. De Italiaanse regering gaat ervan uit, dat het keuzerecht met betrekking tot de belastingplichtigheid niet impliceert, dat de betrokkene recht op aftrek van voorbelasting heeft ten aanzien van verwervingen in het verleden. Het heeft enkel betrekking op verwervingen in de toekomst. De lidstaten hebben echter op grond van artikel 13 C en in het bijzonder artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn de mogelijkheid om te bepalen dat het keuzerecht betreffende de belasting van de verhuur van onroerende goederen terugwerkende kracht heeft. Hiertoe zijn zij echter niet verplicht.

56. De Commissie sluit zich hier in grote lijnen bij aan en verklaart dat, zodra de belastingplichtige zijn recht op aftrek overeenkomstig het nationale recht heeft uitgeoefend, automatisch de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn van toepassing zijn. Gelet op de vaste rechtspraak van het Hof kunnen de lidstaten het recht op aftrek in dat geval niet verder beperken.

B — *Beoordeling*

54. Uusikaupunki en de Commissie stellen zich op het standpunt, dat artikel 13 C de lidstaten niet toestaat om het recht op aftrek van voorbelasting in verband met investeringen in onroerend goed zodanig te beperken dat het in bepaalde omstandigheden volledig wordt uitgesloten.

57. In hoofdstuk X (artikelen 13 tot en met 16) vermeldt de Zesde richtlijn een aantal handelingen die van belasting zijn vrijgesteld, waaronder de verhuur en verpachting van onroerende goederen (artikel 13 B, sub b).

55. Uusikaupunki maakt bij haar uitlegging van artikel 13 C van de Zesde richtlijn onderscheid tussen enerzijds de mogelijkheid voor de lidstaten om de omvang van het keuzerecht te beperken en anderzijds de mogelijkheid om de wijze van uitoefening daarvan te bepalen. In casu is de vraag betreffende de omvang van het keuzerecht inzoverre irrelevant dat vaststaat dat Uusikaupunki een keuzerecht had en dit heeft uitgeoefend. De mogelijkheid om de wijze van uitoefening van dat recht te bepalen staat Finland niet toe om het recht op aftrek van voorbelasting zodanig te beperken dat het volkomen uitgesloten is.

58. Artikel 13 C, eerste alinea, sub a, geeft de lidstaten echter de bevoegdheid om de belasting „opnieuw in te voeren" door aan hun belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen.

59. Op grond van artikel 13 C, tweede alinea, kunnen de lidstaten de omvang van dit keuzerecht beperken en de bepalingen voor de uitvoering ervan vaststellen.

60. Het Hof heeft uitgemaakt, dat de lidstaten krachtens deze bevoegdheid de belastingplichtigen die onder de belastingvrijstelling van de Zesde richtlijn vallen, de mogelijkheid kunnen bieden hetzij in alle gevallen, hetzij binnen bepaalde grenzen, hetzij onder bepaalde voorwaarden van de vrijstelling af te zien. [17]

61. Volgens de rechtspraak van het Hof volgt hieruit dat de lidstaten in het kader van artikel 13 B en C van de Zesde richtlijn over een ruime beoordelingsmarge beschikken. [18]

62. Allereerst lijkt het mij in dit verband van belang om te bedenken dat de bevoegdheid die artikel 13 C de lidstaten verleent en de daarmee verbonden beoordelingsmarge betrekking hebben op de mogelijkheid om hun belastingplichtigen het recht te verlenen om al dan niet voor belastingheffing te kiezen. [19]

63. De Commissie moet op dit punt worden nagegeven dat artikel 13 C, dat betrekking heeft op de belastingheffing, de lidstaten daarmee in principe geen grondslag kan bieden om de omvang van andere regelingen van de Zesde richtlijn of van rechten als het recht op aftrek rechtstreeks te beperken.

64. In de onderhavige zaak betwijfel ik reeds of de volledige uitsluiting van de mogelijkheid om de BTW af te trekken die is betaald over investeringen in het betrokken onroerende goed voordat het keuzerecht was uitgeoefend en nadat er sinds de ingebruikneming van het onroerende goed een termijn van zes maanden is verstreken, nog valt binnen de bevoegdheid van de lidstaten om de omvang van het keuzerecht te beperken of de bepalingen voor de uitvoering ervan vast te stellen, als bedoeld in artikel 13 C, tweede alinea.

65. De lidstaten kunnen in dit kader de indiening van verzoeken regelen en een goedkeuringsprocedure vaststellen [20]; ook kunnen zij bepalen dat de verhuur of verpachting van een onroerend goed pas na een daartoe strekkend verzoek wordt belast en niet met terugwerkende kracht als belastbare handeling wordt behandeld. Doch wanneer volledig wordt uitgesloten dat de BTW die vóór de indiening van het verzoek over investeringen in onroerende goederen is betaald, kan worden afgetrokken, in het bijzonder via een herzieningsprocedure, hebben wij mijns inziens niet meer te maken met de belasting van verhuur en verpachting van onroerende goederen, respectievelijk de bepaling van de omvang van het recht om voor belastingheffing te kiezen of de vaststelling van bepalingen voor de uitoefening van dat recht.

66. Maar zelfs als men ervan uitgaat dat deze uitsluiting moet worden aangemerkt als een beperking van de omvang van het keuzerecht of als een bepaling voor de uitoefening van

17 — Arresten van 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 16), en 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 38).

18 — Arrest Belgocodex (aangehaald in voetnoot 17), punten 16 en 17.

19 — Ibidem, punt 17.

20 — Zie arrest van 9 september 2004, Objekt Kirchberg (C-269/03, Jurispr. blz. I-8067, punt 23).

dat recht in de zin van artikel 13 C, tweede alinea, moet worden verzekerd dat aan het recht van aftrek als zodanig op grond van deze bepaling niet onnodig afbreuk wordt gedaan [21].

67. Daarbij moet worden bedacht dat het een fundamenteel kenmerk van het BTW-stelsel is, dat bij elke transactie slechts BTW verschuldigd is onder aftrek van het bedrag aan BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen en diensten rechtstreeks zijn belast. [22]

68. In het licht hiervan valt het mijns inziens binnen de beoordelingsmarge van een lidstaat om de keuze voor belastingheffing niet met terugwerkende kracht mogelijk te maken, voor zover het niet mogelijk is om achteraf de voorbelasting voor de periode vóór de uitoefening van het keuzerecht af te trekken. Wanneer het echter niet op zijn minst mogelijk is om de BTW die is betaald over investeringen in onroerende goederen die vóór de uitoefening van het keuzerecht zijn gedaan, in de na de keuze resterende herzieningsperiode en in de in artikel 20, lid 2, neergelegde herzieningsomvang af te trekken, is er mijns inziens sprake van een buitensporige beperking van het recht op aftrek en schending van het beginsel van de fiscale neutraliteit.

21 — Ibidem, punt 24.

22 — Zie onder meer arrest Rompelman (aangehaald in voetnoot 6), punt16.

69. Op grond daarvan geef ik het Hof in overweging om op de derde vraag te antwoorden, dat artikel 13, C, tweede alinea, niet aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over het gebruik van een onroerend goed, volledig mag uitsluiten dat de BTW die over investeringen in een onroerend goed is betaald vóór indiening van het verzoek om de verhuur van dat onroerend goed als belaste handeling te beschouwen, wordt afgetrokken, indien het verzoek niet binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerende goed is ingediend.

VII — De vierde vraag

70. De kern van de vierde vraag is, of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat een lidstaat die zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over het gebruik van een onroerend goed, volledig mag uitsluiten dat de BTW die over investeringen in een onroerend goed is betaald vóór indiening van het verzoek om de verhuur van dat onroerend goed als belaste handeling te beschouwen, wordt afgetrokken, indien het verzoek niet binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerende goed is ingediend.

A — *Belangrijkste argumenten*

71. Volgens de Finse regering staat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn de lidstaten toe om het recht op aftrek van voorbelasting in verband met investeringen in onroerende goederen zo vergaand te beperken dat het — zoals in casu door het AVL — geheel wordt uitgesloten. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn enkel die beperkingen onverenigbaar met de Zesde richtlijn die heel algemeen betrekking hebben op alle goederen en diensten.

72. Volgens Uusikaupunki en de Commissie daarentegen is artikel 17, lid 6, niet op de onderhavige casus van toepassing. De Finse bepalingen komen eerder neer op een weigering om de aftrek te herzien overeenkomstig artikel 20 dan op een uitsluiting van het recht op aftrek op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn.

73. De Italiaanse regering beroept zich op hetgeen zij met betrekking tot de tweede vraag heeft opgemerkt, namelijk dat Finland de belastingplichtigen in artikel 106 AVL een recht op aftrek toekent waarin de richtlijn eigenlijk niet voorziet. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is enkel van toepassing op beperkingen van het recht op aftrek en niet op uitbreidingen daarvan, zodat deze bepaling in casu irrelevant is.

B — *Beoordeling*

74. Volgens artikel 17, lid 6, tweede alinea kunnen de lidstaten „totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden, elke uitsluiting handhaven" waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag. Het begrip „uitsluiting" in deze alinea knoopt dus aan bij artikel 17, lid 6, eerste alinea [23].

75. Deze alinea voorziet in de vaststelling van bepalingen door de Raad die voorschrijven „voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat". Volgens de tweede volzin van deze alinea zijn „uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weeldeuitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie [...] in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten."

23 — Arrest van 18 juni 1998, Commissie/Frankrijk (C-43/96, Jurispr. blz. I-3903, punten 17 en 18).

76. Artikel 17, lid 6, eerste alinea, heeft dus betrekking op bepaalde categorieën, respectievelijk soorten uitgaven en wel in het bijzonder, doch niet uitsluitend, uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben [24].

77. De wetshistorische achtergrond van artikel 17, lid 6, wordt enerzijds gevormd door het door de Commissie in haar toelichting op het voorstel vermelde feit dat het moeilijk is bepaalde uitgaven die in het kader van de normale bedrijfsuitoefening worden gedaan, op te splitsen in een „bedrijfsdeel" en een „particulier deel", terwijl anderzijds blijkt, dat de lidstaten bij de vaststelling van de Zesde richtlijn geen overeenstemming hebben kunnen bereiken over de uitgaven voor personenvervoer [25].

78. De in artikel 17, lid 6, tweede alinea, neergelegde bevoegdheid van de lidstaten houdt dus in, dat zij uitsluitingen van het recht op aftrek voorlopig mogen handhaven met betrekking tot bepaalde soorten uitgaven, te weten de uitgaven die onder de door de Raad op grond van artikel 17, lid 6, eerste alinea, vast te stellen regeling vallen.

79. Met de Commissie en Uusikaupunki acht ik daarom de „uitsluiting van voorbelasting" waarop deze bepaling betrekking heeft, in casu niet relevant en ben ik van mening dat die bepaling daarom een soort uitsluiting als hier aan de orde, niet kan rechtvaardigen. Volgens de AVL zijn investeringen in onroerend goed en bouw en verwervingskosten in verband met een onroerend goed namelijk geen soorten uitgaven die principieel niet kunnen worden afgetrokken. Want volgens § 102, lid 1, eerste alinea, AVL zijn investeringen in verband met onroerende goederen aftrekbaar, indien de verwerving plaatsvindt ten behoeve van een belaste activiteit en wel op het moment waarop deze activiteit wordt uitgeoefend. In casu geldt de volledige uitsluiting enkel voor de BTW die vóór indiening van het verzoek is geheven, voor zover dit verzoek niet binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerend goed is ingediend. Zoals uit mijn betoog met betrekking tot de eerste drie vragen naar voren komt, gaat het hier dus primair om de regeling betreffende herziening van artikel 20 van de Zesde richtlijn en niet om de regeling van de aftrek van voorbelasting als zodanig van artikel 17 van de Zesde richtlijn.

80. Op de vierde vraag moet daarom mijns inziens worden geantwoord, dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn niet in die zin moet worden uitgelegd dat een lidstaat die zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over het gebruik van een onroerend goed, volledig mag uitsluiten dat de BTW die over investeringen in een onroerend goed is betaald vóór indiening van het verzoek van de belasting-

24 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 13 november 1997 in de zaak Commissie/Frankrijk (arrest aangehaald in voetnoot 23), punt 12.

25 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 23), punt 19.

plichtige om de verhuur van dat onroerend goed als belaste handeling aan te merken, wordt afgetrokken, indien het verzoek niet binnen zes maanden is ingediend.

VIII — Beperking van het arrest in de tijd

A — *Belangrijkste argumenten*

81. Voor het geval het Hof haar niet in haar opvattingen mocht volgen, verzoekt de Finse regering het Hof om de werking van zijn arrest in de tijd te beperken tot het tijdvak na de datum van de uitspraak. Zij wijst op de onduidelijkheid van de betrokken bepalingen en de praktische bezwaren die aan een toepassing met terugwerkende kracht zijn verbonden. Tijdens de mondelinge behandeling heeft zij in het bijzonder aangevoerd dat zij geheel te goeder trouw heeft gehandeld. Zij heeft het Hof hierbij in overweging gegeven dat de Finse regeling in 1995 in het kader van zittingen van het BTW-comité is besproken en dat noch de Commissie noch de andere lidstaten bezwaren hebben gemaakt tegen de regeling.

82. De Commissie ziet geen reden om de werking van het arrest in de tijd te beperken. De Commissie bevestigt echter dat de Finse regeling tijdens twee zittingen in 1995 ter sprake is gekomen. Ten minste een aantal lidstaten heeft tijdens die zitting twijfel geuit over de verenigbaarheid van de Finse aftrekregeling voor investeringsgoederen met het gemeenschapsrecht. Volgens de Commissie was het de Finse regering bekend, dat de Commissie de Finse regeling niet in overeenstemming achtte met de Zesde richtlijn.

B — *Beoordeling*

83. Allereerst zij erop gewezen, dat volgens vaste rechtspraak de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 234 EG verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van gemeenschapsrecht, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast, verklaart en preciseert. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het

arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht. [26]

84. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof slechts bij uitzondering krachtens een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid aanleiding vinden om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende, met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling, te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw aan de orde te stellen. [27]

85. Het Hof heeft een dergelijke beperking daarom slechts in zeer specifieke omstandigheden opgelegd, namelijk wanneer er een gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, vooral gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat de particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de communautaire regeling strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve en grote onzekerheid over de strekking van de communautaire voorschriften, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Commissie eventueel had bijgedragen [28].

86. Of het Hof tot een dergelijke beperking overgaat, hangt dus af van het gevaar voor ernstige economische gevolgen en de goede trouw van de betrokkenen. [29]

87. In casu heeft de Finse regering zich enkel beroepen op praktische problemen waarmee rekening zou moeten worden gehouden, indien de werking van het arrest niet in de tijd werd beperkt, zonder in detail aan te tonen dat het arrest ernstige economische gevolgen zou hebben.

88. Bovendien gaat het mij, ook gezien het uitzonderingskarakter dat een beslissing van het Hof om de werking van een arrest in de tijd te beperken, behoort te kenmerken, wel erg ver om op grond van de in casu

26 — Zie punt 60 van mijn conclusie van 8 juli 2004 in de gevoegde zaken C-453/02 en C-462/02, Linneweber en Akritidis, en punt 41 van het arrest in die zaak van 17 februari 2005 (Jurispr. blz. I-1131). Zie ook arresten van 11 augustus 1995, Roders e.a. (C-367/93–C-377/93, Jurispr. blz. I-2229, punt 42), en 3 oktober 2002, Barreira Pérez (C-347/00, Jurispr. blz. I-8191, punt 44).

27 — Zie onder meer arresten van 23 mei 2000, Buchner e.a. (C-104/98, Jurispr. blz. I-3625, punt 39) en Barreira Pérez (aangehaald in voetnoot 26), punt 45.

28 — Arresten van 20 september 2001, Grzelczyk (C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 53), en 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 69).

29 — Zie in die zin arrest van 13 december 2001, Heininger (C-481/99, Jurispr. blz. I-9945, punt 52).

verstrekte vage gegevens te oordelen dat de Finse regering te goeder trouw was.

89. Noch op grond van de, deels tegenstrijdige, mededelingen van de Commissie noch op grond van de opmerkingen van de Finse regering, die deze tegenstrijdigheid niet kunnen opheffen, kan met zekerheid worden vastgesteld tot welke resultaten de adviesprocedures in het BTW-comité hebben geleid. Ook de aantekening in de notulen die de Commissie desgevraagd heeft overgelegd, helpt ons niet verder. Met enige zekerheid kan enkel worden vastgesteld, dat de betrokken Finse regeling is besproken en dat een aantal lidstaten, naar het schijnt, bedenkingen heeft geuit. Dit ligt niet in de laatste plaats aan het „open" karakter van deze bijeenkomsten, waarin volgens de Commissie uiteenlopende thema's vrijelijk worden besproken. De conclusie dat een regering te goeder trouw van mening was dat haar nationale bepalingen in overeenstemming waren met het gemeenschapsrecht, vergt echter meer eenduidigheid dan de gestelde omstandigheid dat de Commissie en de andere lidstaten tijdens deze besprekingen geen bezwaren hebben geuit. Want anders zou een grote onzekerheidsfactor worden geïntroduceerd met betrekking tot de werking van de arresten van het Hof en zou die werking afhankelijk worden gemaakt van omstandigheden die door het Hof nauwelijks vast te stellen of te controleren zijn.

90. De onderhavige casus moet dus worden onderscheiden van die welke advocaat-generaal Jacobs heeft besproken in zijn conclusie in de zaak Banca Populare di Cremona, waarin de goede trouw van de lidstaat werd aangenomen op grond van een door een bevoegde directeur-generaal van de Commissie ondertekende en in ondubbelzinnige termen gestelde brief [30].

91. Op grond van bovenstaande overwegingen is er in deze zaak mijns inziens geen aanleiding om de werking van het arrest van het Hof in de tijd te beperken [31].

IX — Kosten

92. De kosten door de Finse en de Italiaanse regering alsmede de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

30 — Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 17 maart 2005 in de zaak Banca Populare di Cremona (C-475/03, nog niet gepubliceerd, punt 80).

31 — Er is daarom in casu ook geen aanleiding om in te gaan op de vraag die advocaat-generaal Jacobs heeft behandeld in zijn conclusie in zaak C-475/03 (aangehaald in voetnoot 30), te weten wat de juiste grens is voor de werking in de tijd.

X — Conclusie

93. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 20 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad (Zesde BTW-richtlijn) dient aldus te worden uitgelegd dat het de lidstaten ertoe verplicht te voorzien in een herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot investeringsgoederen, behoudens het bepaalde in lid 5 ervan.

2) Artikel 20 van de Zesde BTW-richtlijn dient aldus te worden uitgelegd dat de herziening ook van toepassing is ingeval een investeringsgoed, in casu een onroerend goed, eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en vervolgens voor een belaste activiteit.

3) De artikelen 13 C, tweede alinea, en 17, lid 6, van de Zesde BTW-richtlijn dienen niet in die zin te worden uitgelegd, dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over het gebruik van een onroerend goed, volledig mag uitsluiten dat de BTW die over investeringen in een onroerend goed is betaald vóór indiening van het verzoek om de verhuur van dat onroerend goed als belaste handeling aan te merken, wordt afgetrokken, indien het verzoek niet binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerend goed is ingediend."