ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

30 maart 2006 *

In zaak C-184/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 16 april 2004, ingekomen bij het Hof op 19 april 2004, in de procedure die aldaar aanhangig is gemaakt door

Uudenkaupungin kaupunki,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Schiemann (rapporteur), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 juni 2005,

* Procestaal: Fins.

gelet op de opmerkingen van:

— Uudenkaupungin kaupunki, vertegenwoordigd door M. Pikkujämsä, asianajaja,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä en E. Bygglin als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en I. Koskinen als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 september 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 13, C, tweede alinea, 17, lid 6, tweede alinea, en 20 van 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Het verzoek heeft in wezen betrekking op de vraag of in het licht van de Zesde richtlijn een herziening van de aftrek van de als voorbelasting over investeringsgoederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") moet worden toegekend wanneer een onroerend goed eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, om vervolgens na de uitoefening van het keuzerecht in de zin van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn te worden bestemd voor een belastbare activiteit.

3 Dit verzoek is ingediend in het kader van een hogere voorziening die is ingesteld door Uudenkaupungin kaupunki (de stad Uusikaupunki; hierna: „Uusikaupunki") tegen een uitspraak van de Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank van Helsinki) waarbij deze het beroep heeft verworpen dat door Uusikaupunki was ingesteld tegen twee beslissingen van de Lounais-Suomen verovirasto (de belastingdienst voor Zuidwest-Finland) inzake door Uusikaupunki ingediende verzoeken om herziening van de aftrek en teruggaaf van BTW.

Rechtskader

Zesde richtlijn

4 Artikel 5, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„6. 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.

7. De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

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 belasting over de toegevoegde waarde;

b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de aanschaffing van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

c) met uitzondering van de in lid 8 genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening van zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de aanschaffing van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan."

5 Artikel 6, leden 2 en 3, van deze richtlijn bepaalt:

„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.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.

3. Ter voorkoming van concurrentievervalsing kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde."

6 Overeenkomstig artikel 13, B, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling van BTW voor de verhuur van onroerende goederen. Krachtens artikel 13, C, van deze richtlijn kunnen de lidstaten in geval van verhuur van onroerende goederen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen. Volgens de tweede alinea van dit artikel kunnen de lidstaten evenwel de omvang van dit keuzerecht beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vaststellen.

7 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", luidt als volgt:

„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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve 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."

8 Bij gebrek aan overeenstemming binnen de Raad over de kosten waarvoor in een uitsluiting van het recht op aftrek van BTW kan worden voorzien, zijn tot op vandaag de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde communautaire regels nog niet vastgesteld.

9 Artikel 18, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn noemt bepaalde vereisten met betrekking tot de wijze van uitoefening van het recht op aftrek. Lid 3 van dit artikel bepaalt dienaangaande dat de lidstaten de voorwaarden en voorschriften vaststellen volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

10 Artikel 20 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Herziening van de aftrek", bepaalt:

„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.

[...]

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

— het begrip investeringsgoederen definiëren;

— het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen, nader bepalen;

— alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt;

— administratieve vereenvoudigingen toestaan.

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 lidstaten en de noodzaak van administratieve vereenvoudiging en mits zulks niet tot concurrentievervalsing leidt.

[...]"

11 Artikel 29 van de Zesde richtlijn heeft een „Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde" ingesteld, dat is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie, en dat bevoegd is aangelegenheden te onderzoeken die betrekking hebben op de toepassing van de communautaire bepalingen inzake de BTW.

Nationale regeling

12 De bepalingen met betrekking tot de fiscale behandeling van de verhuur van onroerende goederen zijn neergelegd in de §§ 27 tot en met 30 van de BTW-wet (arvonlisäverolaki, wet nr. 1501 van 30 december 1993; hierna: „AVL"). Volgens § 27, lid 1, AVL is de verhuur van onroerende goederen vrijgesteld van BTW. § 30, lid 1, AVL verleent de belastingplichtigen het recht om te kiezen voor belastingheffing

over de verhuur van onroerende goederen, mits het onroerend goed wordt gebruikt door de staat of duurzaam wordt gebruikt voor activiteiten met recht op aftrek, met andere woorden in het kader van belastbare activiteiten.

13 Volgens § 33 AVL worden werkzaamheden in verband met de bouw of de renovatie van een onroerend goed beschouwd als een levering voor eigen gebruik, ook wanneer de ondernemer het onroerend goed verkoopt of voor een andere activiteit gebruikt dan waarvoor een recht op aftrek bestaat, indien de dienstverlening of de verwerving van het onroerend goed aanleiding heeft gegeven tot aftrek, of de dienst zelf is verricht in het kader van een activiteit waarvoor recht op aftrek bestaat.

14 De bepalingen betreffende het recht op aftrek zijn opgenomen in de §§ 102 tot en met 118 AVL. Volgens § 102, lid 1, eerste alinea, AVL, die betrekking heeft op het algemene recht op aftrek, mag de belastingplichtige in het kader van een belastbare activiteit de belasting aftrekken die drukt op een door een andere belastingplichtige geleverd goed of verrichte dienst. Volgens § 106 AVL, betreffende de aftrek met betrekking tot bouwdiensten, mag de eigenaar van een onroerend goed, die verzoekt om aan de BTW te worden onderworpen in de zin van § 30 van deze wet, in beginsel de aftrek toepassen bedoeld in § 102 AVL voor diensten of goederen die hij heeft verworven ten behoeve van de belastbare verhuur van dit onroerend goed.

15 De aftrek van de BTW over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van het keuzerecht zijn gedaan, is echter enkel mogelijk wanneer binnen zes maanden na de ingebruikname van het betrokken onroerend goed voor onderwerping aan de belasting is gekozen. De AVL staat geen bijstelling of herziening toe van de aftrek voor renovatie, nieuwbouw of verwerving van een onroerend goed, ten gunste van de belastingplichtige, ingeval het verzoek om onderwerping aan de belasting is ingediend na het verstrijken van voormelde termijn, wanneer het onroerend goed oorspronkelijk in gebruik is genomen in het kader van een van BTW vrijgestelde activiteit alvorens voor een belastbare activiteit te zijn bestemd.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Uusikaupunki heeft een gebouw waarvan zij eigenares is, gerenoveerd en bepaalde ruimten in dit gebouw aan de Finse staat verhuurd, een deel met ingang van 1 juni 1995 en een deel met ingang van 1 september van dat jaar. Uusikaupunki heeft eveneens met ingang van 31 augustus 1995 een door haar gebouwde fabriekshal verhuurd aan een BTW-plichtige onderneming. In de kosten voor beide projecten was een bedrag van 2 206 224 FIM aan BTW begrepen.

17 Op 4 april 1996 heeft Uusikaupunki bij de Turun lääninverovirasto (regionale belastingkantoor van Turku) op de grondslag van § 30 AVL een verzoek ingediend om onderwerping aan de BTW over de verhuur van de twee onroerende goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn. De belastingadministratie heeft dit verzoek ingewilligd voor het tijdvak vanaf de datum van indiening ervan, aangezien het niet binnen de bij § 106 AVL vastgestelde termijn van zes maanden vanaf de ingebruikneming van het onroerend goed was ingediend.

18 Met twee verzoeken van 8 september 1998 en 30 maart 2000 heeft Uusikaupunki op de grondslag van artikel 20 van de Zesde richtlijn de Lounais-Suomen verovirasto verzocht om herziening van de belastingaftrek en om teruggaaf van een deel van de in het kader van de bouw en de renovatie betaalde BTW voor het tijdvak van 1996 tot 1999. Het gevraagde bedrag bedroeg 1 651 653 FIM, vermeerderd met de wettelijke rente.

19 Bij beslissingen van 3 mei 2000 heeft de Lounais-Suomen verovirasto deze verzoeken afgewezen op grond dat een aftrek van in het kader van de bouw en renovatie betaalde BTW krachtens § 106 AVL enkel mogelijk was wanneer de keuze voor onderwerping aan deze belasting binnen zes maanden na ingebruikneming van het onroerend goed was gemaakt.

20 Uusikaupunki heeft bij de Helsingin hallinto-oikeus een beroep tot nietigverklaring van deze beslissingen ingesteld, dat werd verworpen. Verzoekster in het hoofdgeding heeft vervolgens bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste administratief gerechtshof) tegen deze uitspraak hogere voorziening ingesteld.

21 De Korkein hallinto-oikeus vraagt zich af of de voorwaarden waarvan de AVL het recht op aftrek van BTW afhankelijk stelt, strijdig zijn met de Zesde richtlijn, aangezien het naar Fins recht onmogelijk is om de BTW-aftrek in het kader van de verhuur van een onroerend goed te herzien wanneer het onroerend goed aanvankelijk in gebruik was genomen in het kader van een activiteit die van BTW is vrijgesteld, alvorens voor een belastbare activiteit te worden bestemd, tenzij het verzoek om onderwerping aan de belasting over de verhuur binnen zes maanden na de ingebruikneming van het onroerend goed is ingediend.

22 Volgens de verwijzende rechter kan niet worden betwist dat Uusikaupunki in het kader van de aanschaffingen met betrekking tot de betrokken renovatie en nieuwbouw, als belastingplichtige heeft gehandeld en dat deze aanschaffingen zijn gedaan met het oog op een economische activiteit van verzoekster.

23 In deze omstandigheden heeft de Korkein hallinto-oikeus besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Dient artikel 20 van de [Zesde richtlijn] 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 [Zesde 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 [Zesde] 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 [Zesde] 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?"

Beantwoording van de eerste vraag

24 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens de logica van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierover in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden

25 De periode voor herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn maakt het mogelijk onjuistheden in de berekening van de aftrek en voordelen of ongerechtvaardigde nadelen voor de belastingplichtige te vermijden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. De waarschijnlijkheid van dergelijke wijzigingen is bijzonder groot bij investeringsgoederen die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen. De Zesde richtlijn voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek.

26 Het stelsel voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op investeringsgoederen, waar het in het hoofdgeding om gaat, is overigens opgesteld in bewoordingen die geen twijfel laten over het verbindende karakter ervan.

27 Daar beperkingen van het recht op aftrek, en dus herzieningen van de aftrek, in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden, zijn volgens vaste rechtspraak afwijkingen bovendien slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn zijn voorzien (zie in die zin arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27). Dat artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn zeer specifieke voorwaarden stelt waaraan moet zijn voldaan opdat een lidstaat bij wijze van uitzondering mag afzien van de toepassing van lid 2 van dit artikel, versterkt nog het verbindende karakter van deze laatste bepaling. Hierbij moet worden opgemerkt dat ter terechtzitting is gebleken van een meningsverschil tussen de Finse regering en de Commissie over de vraag of het bij artikel 29 van de Zesde richtlijn ingestelde Comité was geraadpleegd, zoals artikel 20, lid 5, van deze richtlijn bepaalt, en wat hiervan het resultaat was. De door de nationale rechter gestelde vragen hebben evenwel kennelijk niet tot doel na te gaan of de toepassingsvoorwaarden voor deze uitzonderingsbepaling in casu vervuld zijn.

28 Wat betreft het argument van de Finse regering dat artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn het de lidstaten toestaat het begrip „investeringsgoederen" te definiëren en dat de leveringen van bouwdiensten niet noodzakelijkerwijs onder dit begrip hoefden te vallen, volstaat het vast te stellen dat deze regering erkent dat het Finse recht geen enkele definitie van dit begrip bevat, daar de procedure van artikel 20, leden 2 tot en met 5, van de Zesde richtlijn niet in nationaal recht is omgezet. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een lidstaat die de bepalingen van een richtlijn niet in nationaal recht heeft omgezet, aan gemeenschapsonderdanen geen beperkingen kan tegenwerpen die krachtens deze bepalingen hadden kunnen worden opgelegd (zie in die zin arresten van 19 november 1991, Francovich e.a., C-6/90 en C-9/90, Jurispr. blz. I-5357, punt 21, en 14 juli 2005, Aslanidou, C-142/04, Jurispr. blz. I-7181, punt 35).

29 In tegenstelling tot wat de Finse regering betoogt, vormt bovendien de herziening van de aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 20 van de Zesde richtlijn niet louter een alternatief voor de toepassing van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van deze richtlijn, betreffende de belasting over onttrekkingen en dienstverrichtingen door een belastingplichtige voor privédoeleinden, en hebben de lidstaten dan ook geen keuze tussen de omzetting van het herzieningsmechanisme en het mechanisme met betrekking tot de onderwerping aan de belasting van onttrekkingen voor privédoeleinden, aangezien beide verplicht zijn.

30 Hoewel zowel artikel 20 als de artikelen 5 en 6 volgens de bewoordingen ervan in beginsel kunnen worden toegepast op een situatie waarin een goed waarvan het gebruik recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek geeft, en hoewel beide mechanismen in deze situatie hetzelfde economische effect hebben (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 90), geldt dit echter niet in de omgekeerde situatie, die in het hoofdgeding aan de orde is, waarin een goed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat hierop wel recht geeft. Een recht op herziening van de aftrek ten gunste van de belastingplichtige, waarom het in de tweede situatie gaat, kan

immers enkel worden gebaseerd op artikel 20 van de Zesde richtlijn en niet op de artikelen 5 en 6 ervan. In dergelijke gevallen is de toepassing van artikel 20 van de richtlijn dan ook absoluut noodzakelijk, los van de toepassing in het nationaal recht van de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn.

31 Zelfs met betrekking tot de situaties waarin een goed een nieuwe bestemming krijgt, van een gebruik dat recht op aftrek geeft naar een gebruik dat hierop geen recht geeft, en waarin er bijgevolg een risico van overlapping van deze bepalingen bestaat, volgt hieruit, in tegenstelling tot wat de Finse regering betoogt, geen enkele tegenstrijdigheid die kan rechtvaardigen dat de procedure van herziening van de aftrek van artikel 20 van de Zesde richtlijn niet wordt uitgevoerd.

32 Ter terechtzitting heeft de Finse regering een casus aangehaald waarin een onroerend goed dat in het kader van belastbare activiteiten was verworven, een jaar na de verwerving ervan wordt bestemd voor een vrijgestelde activiteit gedurende de vier hierop volgende jaren. Zij merkt op dat in beginsel zowel artikel 20 van de Zesde richtlijn als de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, ervan op een dergelijke situatie van toepassing zijn, maar dat de toepassing van deze artikelen zou leiden tot uiteenlopende en onverzoenbare resultaten. Overeenkomstig artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn zou een herziening van de aftrek van de BTW over de aankoopprijs vanaf het tweede jaar ertoe leiden dat de aftrekbare belasting op 1/5 van het bedrag ervan wordt gehandhaafd, welk deel overeenkomt met het eerste jaar van het gebruik van het onroerend goed. Toepassing van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn zou evenwel leiden tot belastingheffing over de volledige waarde van het onroerend goed op het moment van de wijziging van de bestemming ervan.

33 Dienaangaande moet meteen worden opgemerkt dat de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, enkel kunnen worden toegepast wanneer het betrokken goed een nieuwe bestemming voor privégebruik krijgt, maar niet wanneer het een nieuwe bestemming voor een vrijgestelde activiteit krijgt.

34 Welke van de betrokken bepalingen van toepassing is, hangt dan af van de vraag of de belastingplichtige daadwerkelijk heeft beslist om het betrokken onroerend goed duurzaam voor privégebruik te bestemmen, dan wel of hij de mogelijkheid van een toekomstig gebruik voor bedrijfsdoeleinden voor ogen heeft en bijgevolg beslist om het in het bedrijfsvermogen te behouden. In het eerste geval zullen de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing zijn en in het tweede geval artikel 20 van de richtlijn. Dat een belastingplichtige voor de toepassing van de Zesde richtlijn de keuze heeft het gedeelte van een goed dat voor privédoeleinden wordt gebruikt, al dan niet voor zijn onderneming te bestemmen, volgt uit vaste rechtspraak (zie met name arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 20, en 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 23). In de door de Finse regering aangehaalde casus bestaat er dan ook geen werkelijk conflict.

35 Gelet op wat voorafgaat, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten ertoe verplicht te voorzien in een herziening van de BTW-aftrek met betrekking tot investeringsgoederen, behoudens het bepaalde in lid 5 ervan.

Beantwoording van de tweede vraag

36 De tweede vraag houdt in of het feit dat de relevante activiteit aanvankelijk was vrijgesteld en bijgevolg de aftrek volledig was uitgesloten, van invloed is op deze herziening.

37 Zoals de advocaat-generaal in de punten 36 en 37 van haar conclusie heeft opgemerkt, hangt de toepassing van het herzieningsmechanisme af van de vraag of er een recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn is ontstaan.

38 Ingevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek") ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt (arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 8).

39 Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat het daadwerkelijke gebruik van het investeringsgoed enkel bepalend is voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes, maar niet van invloed is op het ontstaan van het recht op aftrek. Bijgevolg is het onmiddellijke gebruik van het goed voor belaste handelingen op zich geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel voor herziening van de aftrek (arrest Lennartz, reeds aangehaald, punten 15 en 16).

40 Ten slotte en in tegenstelling tot wat de Italiaanse regering betoogt, is de herziening van de aftrek krachtens artikel 20 van de Zesde richtlijn noodzakelijkerwijs ook van toepassing wanneer de wijziging van het recht op aftrek afhangt van een vrijwillige keuze van de belastingplichtige, zoals de uitoefening van het keuzerecht van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn. De uitoefening van dit keuzerecht heeft geen enkele invloed op het ontstaan van het recht op aftrek, dat, zoals zonet in herinnering is gebracht, wordt geregeld door artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn. Aangezien de verhuur van een onroerend goed wordt belast nadat van de mogelijkheid tot het kiezen voor belastingheffing gebruik is gemaakt, wordt een herziening van de aftrek noodzakelijk om een dubbele belasting van de in een eerder stadium gedane uitgaven te vermijden, en wel onafhankelijk van het feit dat belastingheffing het gevolg is van de vrijwillige keuze van de belastingplichtige.

41 Het door de Italiaanse regering aangehaalde artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn is in dit kader niet relevant, aangezien dit lid doelt op het geval waarin een belastingplichtige heeft nagelaten de aftrek te verrichten die hij had kunnen toepassen, wat zich niet kan voordoen vooraleer van het in artikel 13, C, van de Zesde richtlijn neergelegde keuzerecht gebruik is gemaakt. Aangezien de omvang van de aanvankelijke aftrek nul was, verkrijgt het recht op aftrek van de belastingplichtige immers slechts na uitoefening van dit keuzerecht een reële waarde die het voorwerp van een aftrek kan vormen.

42 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 20 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in dit artikel voorziene herziening ook van toepassing is ingeval een investeringsgoed eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek bestond, en vervolgens in de herzieningsperiode is gebruikt voor een aan de BTW onderworpen activiteit.

Beantwoording van de derde vraag

43 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, de aftrek van de BTW over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.

44 Zoals is vastgesteld in punt 24 van het onderhavige arrest, moeten volgens de logica van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. Aangezien de belastingplichtigen krachtens artikel 13, C, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, moet de uitoefening van dit keuzerecht bijgevolg niet alleen leiden tot de belastingheffing over de verhuur, maar ook tot de aftrek van de desbetreffende belastingen die in een eerder stadium over dit onroerend goed zijn geheven.

45 De lidstaten zijn stellig bevoegd om de procedurele voorwaarden vast te stellen waaronder een keuzerecht kan worden uitgeoefend, wat de mogelijkheid inhoudt om te bepalen dat de belasting enkel wordt geheven na de indiening van het verzoek, en dat het pas na die datum mogelijk is om in eerder stadium betaalde belastingen af te trekken (arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Jurispr. blz. I-8067, punt 23). Dergelijke bepalingen mogen echter niet

ertoe leiden dat het recht op de met de belaste handelingen verbonden aftrek wordt beperkt wanneer het keuzerecht in overeenstemming met deze bepalingen rechtsgeldig is uitgeoefend. In het bijzonder mag de toepassing van de nationale procedureregels niet ertoe leiden dat de periode waarin aftrek kan plaatsvinden, korter wordt dan die welke de Zesde richtlijn voor de herziening van de aftrek heeft vastgesteld.

46 Bovendien zou een beperking van de aftrek in verband met belaste handelingen na de uitoefening van het keuzerecht niet de „omvang" van het keuzerecht bedoeld in artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn betreffen, maar de gevolgen van de uitoefening van dit recht. Deze bepaling machtigt de lidstaten bijgevolg niet om het in artikel 17 van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek of de noodzaak om deze aftrek te herzien overeenkomstig artikel 20 van deze richtlijn, te beperken.

47 Op de derde vraag moet dan ook worden geantwoord dat artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, op grond van die bepaling de aftrek van de BTW over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, niet mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot de uitoefening van dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.

Beantwoording van de vierde vraag

48 Met deze laatste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, de aftrek van de BTW over beleggingen in

onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.

49 Uit een analyse van de ontstaansgeschiedenis van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn blijkt dat de door de tweede alinea van deze bepaling aan de lidstaten geboden mogelijkheid enkel van toepassing is op de handhaving van de uitsluitingen van de aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden bepaald op grond van de aard van het ontvangen goed of de ontvangen dienst en niet op grond van de bestemming die eraan wordt gegeven of de wijze waarop deze bestemming geschiedt (zie in die zin arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punten 21-25).

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 79 van haar conclusie heeft opgemerkt, voorziet § 102, lid 1, eerste alinea, AVL uitdrukkelijk in de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden de BTW over investeringen met betrekking tot onroerend goed, zoals bouw- en aankoopkosten in verband met dit onroerend goed, af te trekken. De betrokken uitsluiting van de kosten die werden gemaakt vóór de uitoefening van het keuzerecht om aan de BTW te worden onderworpen, valt dus niet onder de uitzondering van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

51 Bijgevolg moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, op grond van die bepaling de aftrek van de BTW over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, niet mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.

Beperking van de werking van het onderhavige arrest in de tijd

52 De Finse regering heeft het Hof verzocht om, zo het haar betoog niet zou volgen, de werking van het onderhavige arrest in de tijd te beperken tot de periode na de uitspraak ervan.

53 Het is vaste rechtspraak dat de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 234 EG verleende bevoegdheid aan een voorschrift van gemeenschapsrecht geeft, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast, zo nodig 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 (zie onder meer arresten van 2 februari 1988, Blaizot, 24/86, Jurispr. blz. 379, punt 27, en 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 141).

54 Eveneens volgens vaste rechtspraak hebben particulieren recht op terugbetaling van heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn toegepast (zie onder meer arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12, en 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20).

55 Slechts bij uitzondering kan het Hof, met toepassing van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, aanleiding vinden om voor iedere belanghebbende beperkingen te stellen aan de mogelijkheid om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen

rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Om tot een dergelijke beperking te kunnen besluiten, moet zijn voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar van ernstige verstoringen (zie onder meer arresten van 28 september 1994, Vroege, C-57/93, Jurispr. blz. I-4541, punt 21, en 10 januari 2006, Skov en Bilka, C-402/03, Jurispr. blz. I-199, punt 51).

56 Zoals de advocaat-generaal in punt 87 van haar conclusie terecht heeft opgemerkt, moet in casu worden vastgesteld dat de Finse regering zich uitsluitend baseert op praktische moeilijkheden waarmee zij rekening zou dienen te houden wanneer de werking van dit arrest niet in de tijd werd beperkt.

57 Voorts moet in dit verband worden opgemerkt dat de Finse regering heeft laten weten dat zij de in artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn neergelegde uitzondering heeft ingeroepen. Volgens de tekst zelf ervan was deze bepaling evenwel met name toepasselijk op voorwaarde dat het „praktisch effect" van de toepassing van het stelsel voor herziening van de aftrek „onbeduidend is". Ongeacht de vraag of de in artikel 29 van de Zesde richtlijn voorziene raadplegingen hebben plaatsgevonden, kan worden vastgesteld dat het beroep van de Finse regering op artikel 20, lid 5, van deze richtlijn juist aanleiding kan geven om te betwijfelen of een retroactieve toepassing van het stelsel voor herziening van de aftrek ernstige gevolgen zou hebben.

58 Zoals reeds is vastgesteld in punt 26 van onderhavig arrest, kan bovendien worden opgemerkt dat artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, inzake de herziening van de betrokken aftrek, is opgesteld in bewoordingen die geen twijfel laten over het verbindend karakter ervan. Het argument van de Finse regering dat de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn onduidelijk zijn en leiden tot onzekerheid met betrekking tot de toepassing ervan, moet dan ook worden verworpen.

59 Bijgevolg behoeft de werking van onderhavig arrest niet in de tijd te worden beperkt.

Kosten

60 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 20 van 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, moet aldus 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 richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat de in dit artikel voorziene herziening ook van toepassing is ingeval een investeringsgoed eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit, waarvoor geen recht op aftrek bestond, en vervolgens in de herzieningsperiode is gebruikt voor een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteit.**

3) **Artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, op grond van die bepaling de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, niet mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.**

4) **Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die aan zijn belastingplichtigen het recht verleent om te kiezen voor belastingheffing over de verhuur van een onroerend goed, op grond van die bepaling de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over beleggingen in onroerend goed die vóór de uitoefening van dit keuzerecht zijn gedaan, niet mag uitsluiten wanneer het verzoek met betrekking tot dit keuzerecht niet is ingediend binnen zes maanden na ingebruikneming van dit onroerend goed.**

ondertekeningen