



De impact van het arrest Gmina Ryjewo in het fiscale landschap

Masterscriptie Fiscale Economie

Auteur: Youri Wijdeveld

Studentnummer: 432426

Begeleider: J. Gruson

Tweede beoordelaar: R.N.F. Zuidgeest

Datum: 08-12-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	5
1.1	Aanleiding	5
1.2	Onderzoeksvraag	6
1.3	Opzet	7
1.4	Afbakening	7
2.	De Europese btw	8
2.1	Unierecht	8
2.1.1	Primair Unierecht	8
2.1.2	Secundair Unierecht	8
2.1.2.1	Richtlijnen	9
2.1.2.2	Verordeningen	10
2.1.2.3	Besluiten	10
2.2	Nationaal recht	10
2.3	Uitgangspunten en beginselen.....	11
2.3.1	Algemene rechtsbeginselen	11
2.3.1.1	Vertrouwensbeginsel	11
2.3.1.2	Gelijkheidsbeginsel	12
2.3.1.3	Neutraliteitsbeginsel.....	12
2.4	Werking van de btw	13
2.4.1	Belastingplichtigen	14
2.4.1.1	Ieder.....	14
2.4.1.2	Bedrijf.....	15
2.4.1.3	Zelfstandig.....	16
2.4.2	Belastbare feiten	17
2.4.2.1	Levering van goederen	17
2.4.2.2	Verlening van diensten	18
2.4.3	Plaats van de prestatie	18
2.4.3.1	Plaats van levering.....	19
2.4.3.2	Plaats van dienst	19
2.4.4	Maatstaf van heffing.....	20
2.4.5	Tarieven.....	20
2.4.6	Aftrek van voorbelasting	21
2.5	Deelconclusie hoofdstuk 2	23
3.	Btw-aspecten HvJ Gmina Ryjewo.....	24
3.1	Publiekrechtelijke lichamen als ondernemer voor de btw	24
3.2	Vermogensetikettering	25
3.3	Aftrekrecht.....	26

3.3.1	Pre-pro rata	27
3.3.2	Pro rata	28
3.4	Herziening van aftrek	29
3.5	Deelconclusie hoofdstuk 3	32
4.	Relevante jurisprudentie voor HvJ Gmina Ryjewo	34
4.1	Armbrecht.....	34
4.2	Lennartz.....	35
4.3	Bakcsi	36
4.4	Waterschap Zeeuws Vlaanderen	37
4.5	Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie	38
4.6	VOF X.....	39
4.7	Gmina Międzyzdroje.....	41
4.8	Gemeente 's Hertogenbosch.....	42
4.9	Deelconclusie hoofdstuk 4	43
5.	HvJ Gmina Ryjewo	45
5.1	Casus	45
5.1.1	Relevante bepalingen.....	45
5.1.2	Hoofding	45
5.2	Prejudiciële vragen	47
5.3	Conclusie A-G Kokott.....	48
5.3.1	A. Artikel 168 btw-richtlijn als uitdrukking van het neutraliteitsbeginsel	48
5.3.2	B. Artikel 167 btw-richtlijn als mogelijke uitzondering op het neutraliteitsbeginsel....	49
5.3.3	C. Subsidiar: criteria voor het handelen als belastingplichtige	50
5.3.4	Eindoordeel A-G Kokott	51
5.4	Oordeel HvJ.....	52
5.5	Deelconclusie hoofdstuk 5	53
6.	Analyse van het arrest Gmina Ryjewo	56
6.1	Een verrassing	56
6.2	Een zo neutraal mogelijke heffing.....	57
6.2.1	Meer neutraliteit door HvJ Gmina Ryjewo?.....	57
6.2.2	Privé-ondernemingsfeer: HvJ Lennartz in het licht van HvJ Gmina Ryjewo.....	58
6.2.3	Een volgende stap.....	59
6.2.3.1	Gebruik als uitgangspunt: HvJ Iberdrola en HR 14 maart 2001, nr. 36257	59
6.2.3.2	De inbrengregeling van A-G Kokott	61
6.3	Kansen en mogelijkheden door HvJ Gmina Ryjewo.....	63
6.3.1	Verruiming “verwerving als belastingplichtige”	64
6.3.2	Gebruik blijkt impliciet uit de aard van de goederen: “zuivere” overheidsgoederen....	64
6.4	Aanpassing enkele besluiten.....	65

6.4.1	Besluit (...) compensatie omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen	65
6.4.2	Besluit aftrek van omzetbelasting	66
6.5	Deelconclusie hoofdstuk 6	66
7.	Relevante jurisprudentie na HvJ Gmina Ryjewo	68
7.1	Europese jurisprudentie	68
7.1.1	A-G-conclusie A-G Hogan bij Grup Servicii Petroliere SA	68
7.1.2	Związek Gmin Zagłębia Miedziowego	69
7.1.3	HF.....	69
7.1.4	Stichting Schoonzicht.....	69
7.1.5	Prejudiciële vragen in C-45/20 en C-46/20	70
7.1.5.1	Feitencomplex C-45/20	70
7.1.5.2	Feitencomplex C-46/20	71
7.1.5.3	Prejudiciële vragen C-45/20 en C-46/20	71
7.1.5.4	Analyse van en mogelijke antwoord op de eerste prejudiciële vraag.....	73
7.1.5.5	Analyse van en mogelijke antwoord op de tweede prejudiciële vraag.....	74
7.2	Nationale jurisprudentie	75
7.2.1	Beëindiging toepassing landbouwregeling.....	75
7.2.2	Verhuur multifunctionele accommodatie	76
7.2.3	Verhuur zolderkamer.....	77
7.2.4	Verhuur gymzalen	77
7.2.5	Zonnepanelen op eigen woning.....	79
7.3	Deelconclusie hoofdstuk 7	79
8.	Conclusie.....	81
9.	Toevoeging 15-12-2020: wijziging Besluit aftrek van omzetbelasting	84
10.	Bibliografie.....	85

Lijst met gebruikte afkortingen

NB: Afkortingen welke niet in deze lijst zijn benoemd, worden in de tekst zelf toegelicht.

A-G	Advocaat-Generaal
B2B	business-to-business
B2C	business-to-consumer
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting
De Raad	de Raad van de Europese Unie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VOF	vennootschap onder firma
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

In het noorden van Polen, in het *województwo Pomorskie*¹, in het *powiat Kwidzyński*², bevindt zich, liggend aan de rivier de Wisła, een kleine Poolse *pigmina wiejska*³, *Ryjewo*, kortweg *gmina*⁴ *Ryjewo* (hierna: “de gemeente”, “de gemeente Ryjewo” of “Ryjewo”). Ryjewo is een van de bijna 2500⁵ gemeentes in Polen, een ogenschijnlijk dertien in een dozijn gemeente. Aan deze anonimiteit van Ryjewo in “btw-land” is in 2019 een einde gekomen met de uitspraak van het HvJ in de zaak *Gmina Ryjewo*⁶ (hierna: “het arrest Ryjewo” of “de zaak Ryjewo”). Een uitspraak die door velen van mijn vakgenoten als een verassing werd gezien.⁷ Op grond van het arrest *Waterschap Zeeuws-Vlaanderen*⁸ leek de uitspraak namelijk een formaliteit.⁹

In het kort is het geschil als volgt: de gemeente Ryjewo laat in de jaren 2009 en 2010 een dorps huis bouwen en draagt na de voltooiing het beheer over aan het gemeentelijk cultureel centrum. In 2014 neemt de gemeente de onroerende zaak terug in beheer en is zij voornemens deze gedeeltelijk btw-belast te verhuren voor commerciële doeleinden. De gemeente verzoekt op grond van de btw-herziening ex artikel 184 van de btw-richtlijn om teruggaaf van een gedeelte van de btw over de bouwkosten van het dorps huis. Dit verzoek wordt afgewezen door de Poolse minister van financiën. De gemeente Ryjewo gaat tegen de uitspraak in beroep en wordt in het gelijk gesteld door de Poolse bestuursrechter. Tegen deze uitspraak wordt door de minister cassatie ingesteld, waarna de hoogste Poolse bestuursrechter een drietal prejudiciële vragen aan het HvJ besluit te stellen.

Zowel A-G Kokott en het HvJ zijn van mening dat de drie prejudiciële vragen samen dienen te worden beoordeeld.¹⁰ Hetgeen samengevat leidt tot de vraag of de gemeente Ryjewo recht op herziening van aftrek heeft in een situatie als beschreven in het hoofdgeding.¹¹ A-G Kokott beantwoordt in haar conclusie bij het arrest deze vraag positief. Het HvJ volgt de A-G grotendeels¹² in haar beantwoording en antwoordt ook positief. Evenals de A-G meent het HvJ dat de gemeente recht heeft op de herziening van de btw welke betaald is over de bouwkosten van het dorps huis.

¹ Het woiwodschap (of de provincie) Pommeren.

² Het district Kwidzyn.

³ De landgemeente.

⁴ De gemeente.

⁵ Exacte aantal is 2478, zie o.a. Statistics Poland 2018, pp. 26; Cymerman & Cymerman, *Folia Oeconomica Stetinensia*, volume 18 2018, pp. 43.

⁶ HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*).

⁷ Zie o.a. De Wit, BTW-bulletin 2019/34; Toet, NTFR 2018/1997.

⁸ HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

⁹ De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

¹⁰ Het HvJ spreekt over “dienen” (HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 r.o. 27 (*Gmina Ryjewo*)), A-G Kokott over “kunnen” (Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 20 (*Gmina Ryjewo*)).

¹¹ In hoofdstuk 5 zullen de prejudiciële vragen genuanceerder en in meer detail behandeld worden.

¹² Het HvJ neemt niet de gehele conclusie van A-G Kokott over. Zo stelt Kokott een wetswijziging voor die de neutraliteit van de omzetbelasting ten goede zou komen, welke niet door het HvJ wordt overgenomen.

Zoals hiervoor benoemd, wordt het arrest Ryjewo door velen als een verrassende uitspraak gezien. Linssen¹³ benoemt ook de sympathieke houding welke zowel de A-G als het HvJ tegenover de gemeente¹⁴ hebben aangenomen. Hiernaast geeft Linssen, net als onder anderen Gomes Vale Viga¹⁵ en Swinkels¹⁶, ook aan dat de uitspraak van HvJ kansen en mogelijkheden biedt. Swinkels ziet deze kansen vooral in casussen met een feitencomplex gelijkend op dat van het arrest Ryjewo. Gomes Vale Viga kijkt ruimer en dicht ook kansen toe aan de herziening van btw bij een ondernemer / natuurlijk persoon. Dit met het oog op in privé aangeschafte goederen welke na het verloop van tijd ook binnen de onderneming worden gebruikt, maar waar geen btw voor is afgetrokken. Het arrest Ryjewo biedt dus potentieel kansen voor een brede groep aan belastingplichtigen.

Verschillende aspecten van het arrest Ryjewo hebben uiteindelijk tot deze scriptie geleid. Zowel het verrassende element van de uitspraak, als de mogelijkheden en kansen die het arrest potentieel heeft gecreëerd, zijn enkele van deze aspecten. Hoewel de uitspraak en haar gevolgen in het fiscale landschap nog niet uitgekristalliseerd zijn, is het mijns inziens van belang de nu¹⁷ al bestaande kansen, mogelijkheden en invloed van het arrest Ryjewo in kaart te brengen. In deze scriptie tracht ik deze kansen, mogelijkheden en invloed van het arrest Ryjewo te analyseren en te presenteren. Dit is gedaan aan de hand van een uitgebreid jurisprudentieonderzoek bestaande uit jurisprudentie uit het verleden, het arrest Ryjewo zelf en arresten welke na de uitspraak in het arrest Ryjewo gewezen zijn. Parallel aan dit jurisprudentieonderzoek is ook een literatuuronderzoek verricht naar de onderliggende btw-aspecten van het arrest. In het literatuuronderzoek is ook plek ingeruimd voor de beschrijving en beoordeling van de opvattingen en meningen van vakgenoten over de uitspraak in het zaak Ryjewo. Deze twee onderzoeken vormen samen met mijn eigen kennis, opvattingen en mening deze masterscriptie.

1.2 Onderzoeksvraag

De analyse uit paragraaf 1.1 zal aan de hand van de onderstaande onderzoeksvraag worden uitgevoerd:

Welke invloed heeft de uitspraak in het arrest van 25 juli 2018 van het Hof van Justitie (Gmina Ryjewo) op de Nederlandse wet- en regelgeving in het kader van de omzetbelasting?

De invloed als beschreven in de onderzoeksvraag wordt in de scriptie ruim opgevat. Deze bevat onder meer de in paragraaf 1.1 benoemde mogelijkheden en kansen die het arrest potentieel heeft gecreëerd, maar ook de implicaties die de uitspraak mogelijk heeft voor toekomstige jurisprudentie.

¹³ Linssen, BtwBrief 2018/71.

¹⁴ Mede een sympathieke houding tegenover overheidslichamen in het algemeen.

¹⁵ Gomes Vale Viga, FED 2019/1.

¹⁶ Swinkels, BNB 2019/32.

¹⁷ Het moment van schrijven: 08-12-2020.

1.3 Opzet

In deze masterscriptie wordt in hoofdstuk 2 allereerst de btw in zijn algemeenheid besproken en toegelicht. In het hoofdstuk zullen de Europese harmonisatie, de rechtsbeginselen, het karakter en de werking van de btw aan bod komen. In hoofdstuk 3 zullen btw-onderwerpen die van groot belang zijn voor de uitspraak in het arrest Ryjowo worden behandeld. Na deze twee vooral vaktechnische hoofdstukken zal stil worden gestaan bij de naar mijn mening relevante jurisprudentie uit de periode voor de uitspraak in het arrest Ryjowo. In dit vierde hoofdstuk zullen zowel nationale als internationale jurisprudentie behandeld worden.

Met hoofdstuk 5 komt het arrest Ryjowo zelf aan bod. Binnen het hoofdstuk zal de casus van de zaak besproken worden, evenals de prejudiciële vragen. Hiernaast zullen zowel de conclusie van A-G Kokott als de uitspraak van HvJ worden behandeld. In hoofdstuk 6 zal een analyse van het arrest plaatsvinden. In dit hoofdstuk zullen ook de mogelijkheden en kansen welke het arrest de praktijk geeft behandeld worden. Hiernaast zullen ook enkele aanbevelingen worden gedaan in het kader van de neutraliteit van de omzetbelasting en de uitwerking hiervan in het licht van HvJ Gmina Ryjowo. Tevens zal HvJ Gmina Ryjowo vergeleken worden met eerdere jurisprudentie. Hoofdstuk 7 werpt een blik op de periode na de uitspraak in het arrest Ryjowo. Hier zal de invloed van de uitspraak op nieuwe nationale en internationale jurisprudentie behandeld worden, ook zal geoordeeld worden of mogelijke kansen welke zijn ontstaan uit het arrest, al worden “gepakt”. Deze scriptie zal afgesloten worden met een concluderend antwoord op de onderzoeksvraag.

1.4 Afbakening

Het jurisprudentieonderzoek in deze scriptie zal zich enkel richten op nationale (Nederlandse) en internationale HvJ-jurisprudentie. Hiermee blijft de reikwijdte van het onderzoek beperkt tot de Nederlandse wet- en regelgeving. Met deze reden is ook de onderzoeksvraag afgebakend tot alleen de Nederlandse wet- en regelgeving.

Verder is de beschreven relevante jurisprudentie na het arrest Ryjowo beperkt tot arresten welke tot 8 december 2020 zijn geweest, zijnde de datum van het finaliseren van deze masterscriptie.

2. De Europese btw

Binnen dit hoofdstuk zal het systeem en de werking van de “Europese” btw worden toegelicht. Allereerst zal kort worden stilgestaan bij het Unierecht in het algemeen. Hierna wordt kort de ontstaansgeschiedenis van de binnen de EU geharmoniseerde omzetbelasting. Na deze korte ontstaansgeschiedenis van het geharmoniseerde btw-stelsel, wordt de omzetting van deze “Europese” wetten naar de Nederlandse Wet OB besproken. In de volgende paragrafen zullen het karakter van de btw en haar rechtsbeginselen worden besproken. Paragraaf 2.5 licht in grote lijnen de werking van de btw toe. Onderwerpen welke voor het begrip van de jurisprudentie omtrent het arrest Ryjewe een nadere toelichting vereisen, zullen in hoofdstuk 3 in detail worden besproken. Hoofdstuk 2 wordt afgesloten met een deelconclusie.

2.1 Unierecht

In 1963 oordeelde het HvJ in het arrest Van Gend en Loos dat met invoering van het Verdrag tot Oprichting van de EEG niet alleen de EEG tot stand was gebracht, maar ook een gehele nieuwe rechtsorde.¹⁸ Een rechtsorde waarvan het recht voorrang heeft op het recht van de lidstaten.¹⁹ Het Unierecht bestaat uit het primaire Unierecht, vastgelegd in het VEU en het VWEU en het secundaire Unierecht, bestaande uit de richtlijnen, besluiten, verordeningen, aanbevelingen en adviezen²⁰ welke voortvloeien uit het primaire Unierecht.

2.1.1 Primair Unierecht

Zoals hierboven beschreven, is het primaire Unierecht vastgelegd in het VEU en het VWEU. Het primaire Unierecht staat aan de basis van het geharmoniseerde btw-stelsel. Voor het btw-recht is met name het VWEU van belang, voor zover de bepalingen betrekking hebben tot de bevordering van de interne markt van de EU.²¹ Artikel 113 VWEU regelt de harmonisatie van indirecte belastingen, waaronder de btw, in de EU.

Naast het VEU en het VWEU bestaat het primaire Unierecht volgens Bomer verder uit de algemene rechtsbeginselen.²² Hierbij acht hij van belang dat het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel hun basis vinden in de Europese verdragen en zodoende een gelijke status hebben.

2.1.2 Secundair Unierecht

Het secundaire Unierecht betreft de besluiten van de bevoegde instellingen op grond van de verdragen en bestaat uit verbindende en niet-verbindende rechtshandelingen. De verbindende rechtshandelingen

¹⁸ HvJ EG 5 februari 1963, nr. C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (*Van Gend en Loos*).

¹⁹ HvJ EG 15 juli 1964, nr. C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa/E.N.E.L.*).

²⁰ Artikel 288 VWEU.

²¹ Cornielje 2016, pp. 14.

²² Bomer 2012, pp. 129.

omvatten de richtlijnen, verordeningen en besluiten, de niet-verbindende rechtshandelingen de aanbevelingen en adviezen. In het vervolg van dit hoofdstuk zullen de verbindende rechtshandelingen verder worden toegelicht. In verband met de niet-verbindende aard van de aanbevelingen en adviezen zullen zij voor de rest van de paragraaf buiten beschouwing worden gelaten.

2.1.2.1 Richtlijnen

Richtlijnen zijn verbindend ten aanzien van het te behalen resultaat van de richtlijn.²³ Lidstaten mogen zelf de invulling van de desbetreffende richtlijn in het nationale recht bepalen, zolang hiermee een gelijk resultaat wordt behaald en binnen de grenzen van de richtlijn wordt gebleven. Zo kan de nationale wetgeving tekstueel afwijken van de richtlijn, maar wel dezelfde strekking hebben. Het geharmoniseerde btw-stelstel komt grotendeels voort uit de btw-richtlijn.

Het startpunt van de harmonisering van het btw-stelsel is 1967. Gedeeltelijke harmonisatie van de verschillende Europese omzetbelastingen²⁴ vond toen plaats in het kader van de EEG. Deze gedeeltelijke harmonisatie werd bereikt door middel van de invoering en de nationale implementatie van de Eerste en de Tweede Richtlijn.²⁵ De Eerste en Tweede Richtlijn vormen samen zodoende het startpunt van de “Europese” omzetbelasting en zag vooral toe structuur van de omzetbelasting en de wijze van heffing.

Verdere uniformering van de Europese omzetbelasting vond plaats in 1977 met de Zesde Richtlijn²⁶. In de Zesde Richtlijn werd onder meer de grondslag van de omzetbelasting geharmoniseerd. De invoering van een gelijke grondslag was een direct gevolg van het Eigen Middelenbesluit²⁷ van de EEG waarin bepaald werd dat de eigen middelen van de EEG gedeeltelijk zouden bestaan uit bijdragen van de lidstaten van een percentage van hun omzetbelastinggrondslag.²⁸

In 2006 achtte de Raad van de Europese Unie de Zesde Richtlijn dermate onduidelijk geworden dat overgegaan werd tot een volledige herschikking van de bepalingen uit de Zesde Richtlijn tot een nieuwe btw-richtlijn.²⁹ De nieuwe btw-richtlijn³⁰ is met ingang van 1 januari 2007 in werking getreden en betrof zoals beschreven vooral een herschrijving, anders dan een omvangrijke wijziging, van de Zesde Richtlijn.³¹ Ook de meest recente btw-richtlijn heeft in haar relatief korte bestaan al enkele aanpassingen ondergaan. Zo zijn bijvoorbeeld de regels omtrent de bepaling van de plaats van dienst per 2010

²³ Artikel 288 VWEU.

²⁴ Enkele Europese landen kende al een soort omzetbelasting. Ook de btw is een soort omzetbelasting.

²⁵ Eerste Richtlijn 67/227/EEG & Tweede Richtlijn 67/228/EEG.

²⁶ Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

²⁷ Besluit 70/243/EGKS (thans Besluit 2014/335/EU).

²⁸ Artikel 4 van Besluit 70/243/EGKS.

²⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 32.

³⁰ Richtlijn 2006/112/EG.

³¹ Punt 3 van de considerans van Richtlijn 2006/112/EG.

ingrijpend gewijzigd³² en wordt van de lidstaten verwacht dat zij op korte termijn – per 1 juli 2021 – de nieuwe regels in het kader van de digitale economie in hun nationale wetgeving implementeren.³³

2.1.2.2 Verordeningen

Verordeningen zijn verbindend, hebben een algemene strekking en zijn direct van toepassing in alle lidstaten.³⁴ Lidstaten dienen verordeningen dus niet in hun nationale wet te implementeren.³⁵ Sinds 2005 kent de Europese btw verordeningen met maatregelen ter uitvoering van de btw-richtlijn. Deze btw-verordeningen komen voort uit artikel 379 btw-richtlijn.

De verordeningen zijn opgesteld in het kader van de interpretatieruimte welke de btw-richtlijn nog aan lidstaten laat.³⁶ Thans is de btw-verordening opgenomen in Uitvoeringsverordening 282/2011³⁷ (hierna: “de uitvoeringsverordening” of “btw-uitvoeringsverordening”). Sinds de invoering van de btw-uitvoeringsverordening gaan voorstellen voor aanpassingen van de btw-richtlijn vaak ook hand-in-hand met voorstellen voor aanpassingen van de uitvoeringsverordening. Een recentelijk voorbeeld hierbij is de in de vorige paragraaf genoemde regels in het kader van de digitale economie. Naast wijzigingen aan de btw-richtlijn, zijn in het voorstel ook wijzigingen aan de uitvoeringsverordening opgenomen.³⁸

2.1.2.3 Besluiten

Besluiten zijn verbindend voor hen aan wie zij gericht zijn. In dit kader zijn twee verschillende soorten besluiten te onderscheiden: besluiten gericht aan particulieren en besluiten gericht aan lidstaten. Deze tweede soort is hiernaast nog onder te verdelen in concrete besluiten en algemene besluiten. Voor de btw is de laatste categorie, de algemene besluiten gericht aan lidstaten, relevant.³⁹ Dergelijke besluiten dienen, wanneer niet anders vermeld, in de nationale wetgeving te worden geïmplementeerd.

2.2 Nationaal recht

Zoals in paragraaf 2.1.2.1 al is aangehaald, zijn de lidstaten verplicht de wetgeving uit de btw-richtlijn de implementeren in de nationale wetgeving. De btw-richtlijn is in Nederland geïmplementeerd in de Wet OB. Verdere wetgeving omtrent de btw kan gevonden worden in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. De nationale wetgeving dient zoveel mogelijk te worden uitgelegd in het licht van de btw-richtlijn om zo het beoogde resultaat van de

³² Deze wijzigingen zijn doorgevoerd per Richtlijn 2008/8/EG en Richtlijn 2008/9/EG.

³³ Richtlijn (EU) 2017/2455.

³⁴ Artikel 288 VWEU.

³⁵ HvJ EG 10 oktober 1973, nr. 34/73, ECLI:EU:C:1973:101, r.o. 10-11 (*Variola*).

³⁶ Punt 1 van de considerans van Verordening (EG) Nr. 1777/2005.

³⁷ Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011.

³⁸ Uitvoeringsverordening (EU) 2017/2459.

³⁹ Bomer 2012, pp. 135.

btw-richtlijn te behalen.⁴⁰ Indien twijfel bestaat over deze uitlegging, kan de nationale rechter prejudiciële vragen voorleggen aan het HvJ.⁴¹

Verdere Nederlandse nationale regelgeving komt voort uit beleidsbesluiten van de staatssecretaris van Financiën welke verdere uitleg geeft aan bepaalde wettelijke bepaling. Een voorbeeld van zo een dergelijk besluit is het BUA.

2.3 *Uitgangspunten en beginselen*

Beginselen spelen een belangrijke rol bij de Europese btw en de beslissingen van het HvJ op gebied van deze btw. Deze beginselen zijn zodoende van belang bij de uitlegging van de omzetbelastingregelgeving. Van Hilten en Van Kesteren onderscheiden twee categorieën beginselen, zijnde de algemene rechtsbeginselen en omzetbelastingsspecifieke beginselen.⁴² In deze paragraaf zullen de desbetreffende beginselen worden beschreven en toegelicht.

2.3.1 *Algemene rechtsbeginselen*

Allereerst zal worden ingegaan op de algemene rechtsbeginselen. Specifieker de algemene rechtsbeginselen welke naar voren komen in de omzetbelastingjurisprudentie van het HvJ.

2.3.1.1 *Vertrouwensbeginsel*

Het vertrouwensbeginsel komt rechtstreeks voort uit het rechtszekerheidsbeginsel.⁴³ Het beginsel impliceert dat rechtsposities en -verhoudingen voortgekomen vanuit het Unierecht dienen te kunnen worden voorzien door particulieren. Hiernaast ziet het vertrouwensbeginsel toe op het vertrouwen dat belastingplichtige mogen hebben op bijvoorbeeld een uitlegging van de staatssecretaris van een wettelijke bepaling. Het vertrouwensbeginsel is ook van toepassing in contra-*legem*-situaties.⁴⁴ Ook op Europees niveau is dit het geval.

In het arrest *Elmeke*⁴⁵ is in 2006 een verdere invulling gegeven aan een geldig beroep op het vertrouwensbeginsel. Allereerst dient bepaald te worden of bij de belastingplichtige een redelijke mate van vertrouwen is opgewekt. Hierna moet worden nagegaan of dit vertrouwen gewettigd is, dat wil zeggen dat de informatie van een bevoegde instantie afkomt. De nationale rechter dient in zo een situatie te bepalen of aan het voornoemde voldaan is.⁴⁶

⁴⁰ HvJ EG 13 november 1990, nr. 106/89, ECLI:EU:C:1990:395, r.o. 8 (*Marleasing*).

⁴¹ Artikel 267 VWEU.

⁴² Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 47.

⁴³ HvJ EG 15 februari 1996, nr. C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, r.o. 20 (*Duff*).

⁴⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 55. Zie o.a. HR 12 april 1978, nr. 18495, ECLI:NL:PHR:1978:AM4447 en HR 26 september 1979, nr. 19250, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.

⁴⁵ HvJ EG 14 september 2006, nr. C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563, r.o. 26 e.v. (*Elmeke*).

⁴⁶ HvJ EG 14 september 2006, nr. C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563, r.o. 35 (*Elmeke*).

Of het Europees vertrouwensbeginsel in beginsel gelijke bescherming aan een belastingplichtige biedt als het nationale vertrouwensbeginsel is onzeker. Meest recentelijk heeft A-G Ettema aan de HR het advies gegeven een prejudiciële vraag te stellen over de werking van het Europese vertrouwensbeginsel en of deze de werking van het Nederlandse vertrouwensbeginsel inperkt in bepaalde situaties.⁴⁷ Zelf lijkt de A-G van mening dat het nationale vertrouwensbeginsel juist verdere bescherming kan bieden dan het Europese vertrouwensbeginsel.

2.3.1.2 Gelijkheidsbeginsel

De strekking van het gelijkheidsbeginsel is kort: gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen in hun ongelijkheden ongelijk behandeld te worden. Het beginsel van de fiscale neutraliteit is de vertaling van het gelijkheidsbeginsel in de btw.⁴⁸ Het HvJ brengt hier in het arrest *Marks & Spencer III* verder onderscheid in aan. Waar de fiscale neutraliteit toeziet op de gelijke btw-druk bij concurrenten, ziet het algemene gelijkheidsbeginsel toe op alle vormen van ongelijke behandeling.⁴⁹

2.3.1.3 Neutraliteitsbeginsel

De in de voorgaande paragraaf behandelde fiscale neutraliteit komt mede voort uit het neutraliteitsbeginsel. Ook vanuit de btw-richtlijn wordt gestreefd naar een zo neutrale mogelijke heffing van btw.⁵⁰ Het belang van de neutraliteit binnen de btw blijkt ook onder meer uit dat bij een op de tien van de 71 btw-gerelateerde zaken in de periode 1 januari 2017 tot 1 oktober 2018 de neutraliteit een belangrijke dan wel niet centrale rol speelde.⁵¹

De fiscale neutraliteit kent verscheidene verschijningsvormen welke in de volgende paragrafen zullen worden toegelicht.

Economische neutraliteit

Economische neutraliteit, of neutraliteit in de economische zin, houdt in dat belastingheffing de verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk dient te verstoren. De btw is geen volledig (economisch) neutrale belasting, zo kent de Europese btw verstoringen van de neutraliteit in bijvoorbeeld de vrijstellingen en gedifferentieerde tariefstructuren.⁵² Echter tracht het HvJ wel deze verstoringen te beperken. Zo dienen de vrijstellingen zo eng mogelijk uitgelegd te worden⁵³, om zo verstoringen te voorkomen.

⁴⁷ Conclusie A-G Ettema 17 juni 2020, ECLI:NL:PHR:2020:615 (HR (HR nr. 19/03617)).

⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 57.

⁴⁹ HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, r.o. 49 (*Marks & Spencer III*).

⁵⁰ Punt 5 van de considerans van Richtlijn 2006/112/EG.

⁵¹ Jeronimus & Vos, BTW-bulletin 2018/80.

⁵² Cnossen 2010, pp. 13.

⁵³ HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87, ECLI:EU:C:1989:246, r.o. 13 (*SUFA*).

Ook dient de belasting strikt evenredig te zijn aan de prijs, dient zij afgewenteld te kunnen worden en behoort zij slechts te drukken op particuliere consumptie.⁵⁴ Het hier beschreven evenredigheidsbeginsel vormt zodoende een aspect van de economische neutraliteit.

Juridische neutraliteit

De juridische neutraliteit betreft de in paragraaf 2.3.1.2 benoemde vertaling van het gelijkheidsbeginsel in de btw. De functie van de juridische neutraliteit is het bewerkstelligen van de mededingingsneutraliteit.⁵⁵ Het neutraliteitsbeginsel verzet zich tegen de verschillende behandeling voor de btw van soortgelijke goederen of diensten.⁵⁶ Ook om de juridische neutraliteit te waarborgen dient de belasting zodoende evenredig te zijn aan de prijs, om zo een verschillende behandeling tegen te gaan.

Externe neutraliteit

In het kader van grensoverschrijdende transacties wordt gesproken over de externe neutraliteit. De externe neutraliteit refereert aan het doel om de btw niet als bedrijfsbelasting te laten werken, op de manier dat niet afgewentelde btw niet op in het buitenland geconsumeerde goederen en diensten dient te rusten.⁵⁷ Hiernaast wordt het speelveld tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers gelijk gehouden door invoerrechten en binnenlandse btw gelijk te houden. Verder brengt de externe neutraliteit met zich mee dat dezelfde transacties gelijk worden behandeld ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvinden.⁵⁸

Binnen de Europese btw wordt getracht de externe neutraliteit te waarborgen door de regelgevingen omtrent de plaats van dienst, plaats van levering en het nultarief bij uitvoer.⁵⁹

2.4 Werking van de btw

Voor het vervolg van deze scriptie is het van belang de werking van de btw toe te lichten. Zodoende zal in de volgende paragrafen deze werking worden beschreven. De beschrijvingen betreffen veelal enkel de basis van de desbetreffende onderwerpen. Waar het onderwerp van de scriptie verdere toelichting van deze onderwerpen vereist, zal deze beschreven worden. Voorts zullen in hoofdstuk 3 onderwerp-specifieke onderwerpen in de btw in detail worden toegelicht.

⁵⁴ Van Doesum 2009, pp. 32.

⁵⁵ Van Doesum 2009, pp. 33.

⁵⁶ HvJ EG 23 oktober 2003, C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, r.o. 20 (*Commissie / Duitsland*).

⁵⁷ Van Doesum 2009, pp. 33.

⁵⁸ HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629 (*Banca Popolare di Cremona*).

⁵⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 53.

2.4.1 Belastingplichtigen

De omzetbelasting heeft als doel alle consumptieve uitgaven te belasten met een heffing bij de leverancier van de consument. Deze leverancier wordt in de btw-richtlijn aangeduid als “belastingplichtige”.⁶⁰ De Nederlandse wetgever duidt deze leverancier aan als de “ondernemer”.^{61 62} De Nederlandse wetgever heeft aan de term “ondernemer” geen andere betekenis willen toekennen dan de Europese wetgever heeft toegekend aan de term “belastingplichtige” ex de btw-richtlijn.⁶³ De belastingplichtige is uiteindelijk degene die de verschuldigde omzetbelasting voldoet en de betaalde omzetbelasting in aftrek kan brengen.

De definitie voor belastingplichtige kent drie elementen die allen een belangrijke rol spelen bij de beoordeling of sprake is van belastingplicht. De btw-richtlijn geeft de definitie als “*eenieder die (...) zelfstandig een economische activiteit verricht*” Voor de verdere uiteenzetting van het begrip zal de definitie ex artikel 7 lid 1 Wet OB worden gebruikt, zijnde “*ieder (1) die een bedrijf (2) zelfstandig (3) uitoefent*”. De term “bedrijf” wordt in lid 2 van hetzelfde lid verbreed door ook het uitoefenen van een beroep of het exploiteren van een vermogensbestandsdeel onder het ondernemersbegrip te plaatsen. De drie elementen “ieder”, “bedrijf” en “zelfstandig” zullen individueel worden toegelicht.

2.4.1.1 Ieder

Het begrip “(een)ieder” omvat naast natuurlijke personen en rechtspersonen ook samenwerkingsverbanden als maatschappen, verenigingen en vennootschappen onder firma. De entiteiten in een samenwerkingsverband kunnen zowel individueel als collectief – als het samenwerkingsverband – als ondernemer worden aangemerkt.⁶⁴ De ratio achter of het samenwerkingsverband als één belastingplichtige optreedt of niet is samengevat in de “entiteitsgedachte”. Indien samenwerkingsverbanden economische handelingen verrichten als een entiteit en zo ook naar buiten toe treden, worden zij aangemerkt als één belastingplichtige.⁶⁵

Deelnemers van samenwerkingsverbanden kunnen voor de voeging in het samenwerkingsverband al optreden als ondernemer, ook als zij zich nog niet kenbaar hebben gemaakt als toekomstige vennoten.⁶⁶ De aangeschafte goederen of diensten dienen uiteindelijk wel te worden gebruikt voor de economische activiteiten van het samenwerkingsverband.

Het ondernemersbegrip stelt aan de “(een)ieder” geen vereiste in het kader van de nationaliteit of vestigingsplaats. Eenieder die aan de gestelde elementen van het ondernemerschap voldoet kan als

⁶⁰ Artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

⁶¹ Artikel 7 lid 1 Wet OB 1968.

⁶² Wanneer niet anders vermeld, zal met zowel “belastingplichtige” als “ondernemer” een en hetzelfde bedoeld worden.

⁶³ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

⁶⁴ HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (*Heerma*).

⁶⁵ Zie o.a. HR 11 april 2014, nr. 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:838.

⁶⁶ HvJ EU 1 maart 2012, nr. C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107 (*Kopalnia Polski Trawertyn*).

ondernemer worden aangemerkt. Een ondernemer wordt echter pas in de heffing van een lidstaat betrokken wanneer de verrichte prestaties belastbaar zijn in die desbetreffende lidstaat.

Publiekrechtelijke lichamen, als de gemeente Ryjewo, zijn in beginsel uitgesloten van ondernemerschap.⁶⁷ Wanneer het publiekrechtelijke lichaam “handelt als overheid”⁶⁸ is van belastingplicht geen sprake. Echter, in het geval dat het als niet-belastingplichtige handelen van het publiekrechtelijke lichaam leidt tot verstoring van de mededinging, moet het publiekrechtelijke lichaam wel als ondernemer worden aangemerkt. In hoofdstuk 3 zal in meer detail worden stilgestaan bij de overheid in de omzetbelasting.

2.4.1.2 *Bedrijf*

Het tweede element van het ondernemersbegrip dat uitleg behoeft is “bedrijf”. De aanwezigheid van een “bedrijf” ex de Wet OB hangt samen met de aanwezigheid van economische activiteit(en).⁶⁹ Zodoende zal in het vervolg van deze paragraaf met het begrip “economische activiteit” de aanwezigheid van het ondernemerschap verder toegelicht worden.

Het begrip “economische activiteit” wordt in artikel 9 lid 1 btw-richtlijn gedefinieerd als “*alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (...)*”. In hetzelfde lid worden ook het uitoefenen van een beroep en het exploiteren van een vermogensbestanddeel onder de noemer “economische activiteit” geplaatst. Aan de werkzaamheden – of handelingen – die worden verricht, worden vanuit de jurisprudentie vereisten gesteld om ook daadwerkelijk als een belastbare handeling te kunnen worden beschouwd. Deze twee vereisten betreffen de duurzaamheid van de handelingen en dat tegenover de verhandelingen een vergoeding staat.⁷⁰

De duurzaamheid van de verrichte handelingen staat gelijk aan de eis dat iemand regelmatig dient te presteren in het economisch verkeer. Zodoende worden transacties met een incidenteel karakter veelal niet aan omzetbelasting onderworpen. Van belang is dat het begrip duurzaam kwalitatief wordt uitgelegd en niet kwantitatief. De organisatie van een jaarlijks terugkerend evenement kan op deze manier ook kwalificeren als duurzaam.

Met de duurzaamheid van de verrichte handelingen komt ook het duurzaam streven naar opbrengst, streven naar winst is niet vereist. Naast het streven naar omzet, dient deze omzet ook te worden verwacht en bedongen.⁷¹ Voorts is het mogelijk dat tegenover een handeling een vergoeding staat, maar dat deze vergoeding niet als het streven naar duurzame omzet wordt beschouwd. Zie in dit

⁶⁷ Artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 7 lid 3 Wet OB 1968.

⁶⁸ HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87, ECLI:EU:C:1989:381, r.o. 16 (*Carpaneto Piacentino*).

⁶⁹ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

⁷⁰ HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06, ECLI:EU:C:2007:789, r.o. 18 (*Götz*).

⁷¹ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 12 (*Tolsma*).

kader de arresten SPÖ⁷² en Gemeente Borsele⁷³. In beide gevallen werd geoordeeld dat de partijen met hun handelingen niet optraden op een markt en niet streefden naar omzet.

Zoals hiervoor al aangehaald, betreft het tweede vereiste dat de handelingen moeten worden verricht tegen een vergoeding, ofwel onder bezwarende titel.⁷⁴ Dat tegenover een handeling een vergoeding staat, wil niet direct zeggen dat deze handeling onder bezwarende titel is verricht. Hiervoor dient het rechtstreekse verband tussen de vergoeding en de verrichte handeling te worden aangetoond.⁷⁵ Ook een symbolisch bedrag maakt, hoewel het een vergoeding betreft, nog niet dat de handeling onder bezwarende titel is verricht.⁷⁶

Handelingen welke om niet worden verricht, kunnen wegens dit vereiste van een vergoeding niet als economische activiteit worden beschouwd.⁷⁷

2.4.1.3 Zelfstandig

Om als ondernemer voor de omzetbelasting te worden beschouwd, dienen mogelijke belastingplichtigen zelfstandig te handelen. Op deze manier worden bijvoorbeeld individuen in loondienst niet in de heffing van de omzetbelasting betrokken.⁷⁸ Artikel 9 en artikel 10 btw-richtlijn vormen de tweeledige toets om de zelfstandigheid te beoordelen.⁷⁹ Allereerst dient op grond van artikel 10 btw-richtlijn te worden vastgesteld of sprake is van een arbeidscontract of ander juridisch band waaruit ondergeschiktheid is ontstaan. Deze ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden of de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Indien geen sprake is van ondergeschiktheid op grond van artikel 10 btw-richtlijn, moet aan de hand van artikel 9 btw-richtlijn bepaald worden of sprake is zelfstandigheid in de uitvoering van de economische activiteit.⁸⁰ Zelfstandigheid wordt geacht aanwezig te zijn indien; de activiteiten op eigen naam worden verricht, de activiteiten onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht en de uitvoerder van de activiteiten het economisch risico van de activiteiten draagt.⁸¹

⁷² HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

⁷³ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

⁷⁴ Artikel 2 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 1 Wet OB 1968.

⁷⁵ HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38, r.o. 12 (*Coöperatieve aardappelenbewaarplaats*).

⁷⁶ HR 16 juni 1993, nr. 28 619, ECLI:NL:HR:1993:ZC5379, r.o. 5.3.

⁷⁷ HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121, r.o. 10 (*Hong Kong Trade Council*).

⁷⁸ Artikel 10 Richtlijn 2006/112/EG.

⁷⁹ HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490, r.o. 37 (*IO*).

⁸⁰ Rookmaker-Penners 2020, par. 2.1.6.C.a.

⁸¹ HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, r.o. 28 (*Nigl*).

2.4.2 *Belastbare feiten*

Ingevolge artikel 2 btw-richtlijn zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen:

- Levering van goederen
- Intracommunautaire verwervingen
- Verlening van diensten
- Invoer van goederen

In het kader van het onderwerp van deze masterscriptie zullen in het vervolg van deze paragraaf enkel de leveringen van goederen en de verlening van diensten worden besproken.

Leveringen van goederen en dienstverlening worden veelal gelijk behandeld in de btw. Echter is een onderscheid tussen de twee wel van belang. Zo worden de plaats van levering en de plaats van dienst op verschillende wijzen bepaald en kan het tarief van de prestatie verschillen wanneer het wordt gekwalificeerd als dienst of vice versa. Voorts is het onderscheid tussen leveringen van goederen en dienstverlening van belang bij onroerende zaken.

2.4.2.1 *Levering van goederen*

De levering van goederen behelst in zijn basis de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zekere lichamelijke zaak te beschikken.⁸² De Wet OB spreekt in plaats van lichamelijke zaken over goederen. Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte en koude en dergelijke.⁸³ De overdracht of overgang van de macht over een goed betreft enkel de overgang van de beschikkingsmacht. Op deze manier is het leveringsbegrip in de btw ruimer dan het Nederlandse civielrechtelijke begrip “overgang van goederen”.⁸⁴ Ook een overgang van alleen het economisch eigendom van een goed wordt in de btw aangemerkt als levering.⁸⁵ Zo wordt een uniform begrip voor de levering van goederen gecreëerd welke niet onderhevig is aan nationale wetten.

Leveringen van rechten op onroerende zaken worden, met uitzondering van hypotheek en grondrente, gelijkgesteld met een levering van goederen.⁸⁶ Zo wordt het vestigen, overdragen, wijzigen, opzeggen of afstand doen van rechten vanuit de neutraliteit van de btw gelijk behandeld als de onroerende zaak zelf. Ook de oplevering van een onroerende zaak is voor de btw gezien een levering van een goed.⁸⁷ Van

⁸² Artikel 14 lid 1 Btw-richtlijn 2006/112/EG en artikel 3 lid 1 sub a Wet OB 1968.

⁸³ Artikel 3 lid 7 Wet OB 1968.

⁸⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 122.

⁸⁵ HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, r.o. 9 (*Safe*).

⁸⁶ Artikel 3 lid 2 Wet OB 1968.

⁸⁷ Artikel 14 lid 3 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 3 lid 1 sub c Wet OB 1968.

belang om hierbij te vermelden is dat dit een zogenaamde kan-bepaling betreft. Lidstaten zijn dus niet verplicht de desbetreffende bepaling te implementeren in de nationale wetgeving.

Hiernaast zijn de afgifte van goederen na huurkoop, de overgang van goederen ten gevolge van een vordering door of namens de overheid en de overgang van goederen in het kader van het aanbrengen van een goed aan een ander goed ook leveringen van goederen voor de btw.

2.4.2.2 *Verlening van diensten*

Zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB worden diensten gedefinieerd als alles dat geen levering van goederen is.⁸⁸ Een breed begrip met een ruim toepassingsbereik dat strookt met het doel van de btw-richtlijn om zoveel mogelijk consumptie te belasten. Hoewel het dienstbegrip zeer ruim is opgezet, is het begrip niet werkelijk oneindig. Zo zijn in nationale en internationale jurisprudentie ondergrenzen van het begrip vastgesteld. In de arresten *Mohr* en *Landboden Agrardienste* bepaalde het HvJ dat geen sprake is van een dienst indien geen verbruik of voordeel bestaat bij de betaler. In beide zaken was sprake van een betaling vanuit de overheid aan de partijen om hun productie te verminderen. Het HvJ stelde dat de partijen geen diensten verrichtten aan een identificeerbare verbruiker⁸⁹ en dat het verminderen van de productie geen voordeel opleverde bij de nationale autoriteiten.⁹⁰

Naast “normale” diensten kent de btw ook fictieve diensten welke gelijk worden gesteld aan diensten onder bezwarende titel. Deze fictieve diensten betreffen het privégebruik van goederen uit de onderneming en het om niet verrichten van diensten voor eigen privédoeleinden.⁹¹ Deze fictieve diensten voorzien in bepaalde gevallen in een correctie van de aftrek van voorbelasting. Nederland kent naast de fictieve diensten ook het BUA. De werking van het BUA heeft voorrang op de fictieve diensten, indien een situatie binnen het BUA valt, is in de Nederlandse omzetbelasting geen sprake van een fictieve dienst.⁹²

2.4.3 *Plaats van de prestatie*

In paragraaf 2.4.1.1 is benoemd dat het ondernemersbegrip niet is gebonden aan de nationaliteit van de desbetreffende ondernemer. Zodoende is het mogelijk dat een in Nederland gevestigde ondernemer geen btw hoeft af te dragen in Nederland, maar een in Frankrijk gevestigde ondernemer wel. In de btw is de plaats waar een prestatie plaatsvindt van belang om te bepalen waar de btw dient te worden afgedragen.

Voorts wordt op grond van de regels voor de plaats van prestatie ook bepaald of de prestatie überhaupt onder de reikwijdte van de toepassing van de btw-richtlijn valt. Zo is het mogelijk dat in de EU gevestigde ondernemers prestaties verrichten die niet onder het toepassingsbereik van de btw-

⁸⁸ Artikel 24 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 4 lid 1 Wet OB 1968.

⁸⁹ HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627, r.o. 23 (*Landboden Agrardienste*).

⁹⁰ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72, r.o. 22 (*Mohr*).

⁹¹ Artikel 26 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 4 lid 2 Wet OB 1968.

⁹² Artikel 16 Wet OB 1968.

richtlijn vallen, maar kunnen niet in de EU gevestigde ondernemers ook prestaties verrichten die wel onder het toepassingsbereik van de btw-richtlijn vallen.

De plaats van prestaties in de btw zijn opgesplitst in de plaats van levering – van goederen – en de plaats van dienst. Beiden zullen in het vervolg van deze paragraaf toegelicht worden.

2.4.3.1 Plaats van levering

De plaats van levering van goederen hangt samen met de plaats waar de goederen zich bevinden ten tijde van de levering. Zo worden goederen die verzonden worden in het kader van de levering in principe belast in het land van vertrek van de zending.⁹³ Indien de goederen niet verzonden worden in verband met de levering – als zij bijvoorbeeld in een winkel worden gekocht – dan wordt de plaats van levering gesteld op de plaats waar het goed zich bevindt op tijdstip van de levering.⁹⁴

In het kader van leveringen tijdens het vervoer, leveringen naar particulieren in andere lidstaten, leveringen aan wederverkopers en leveringen die uitmaken van een ketentransactie kent de btw-richtlijn ook nog enkele uitzonderingen op de hier boven genoemde regels voor de plaats van levering. In verband met het ontbreken van relevantie voor het onderwerp van deze scriptie, zullen deze uitzonderingen niet besproken worden.

2.4.3.2 Plaats van dienst

De regelgeving omtrent de plaats van dienst is verdeeld in diensten van ondernemers aan ondernemers – zogenaamde B2B-diensten – en diensten van ondernemers aan particulieren – zogenaamde B2C-diensten. De hoofdregel voor B2B-diensten is dat desbetreffende diensten belast zijn in het land van de ondernemer aan wie de dienst wordt verricht.⁹⁵ B2C-diensten worden juist belast in het land waar de dienstverrichter is gevestigd.⁹⁶

Ten opzichte van de regels van de plaats van levering kent de regelgeving omtrent de plaats van dienst vele uitzonderingen op de hierboven beschreven hoofdregels. Zo worden diensten die betrekking hebben op onroerende zaken altijd belast in het land waar de onroerende zaak is gelegen⁹⁷ en worden restaurantdiensten altijd belast in het land waar de diensten materieel worden verricht.⁹⁸ Hiernaast kent de wet uitzonderingen voor de plaats van dienst van diensten door tussenpersonen, vervoersdiensten, culturele diensten, verhuurdiensten van vervoermiddelen en elektronische diensten.

⁹³ Artikel 32 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 5 lid 1 sub b Wet OB 1968.

⁹⁴ Artikel 31 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 5 lid 1 sub a Wet OB 1968.

⁹⁵ Artikel 44 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 6 lid 1 Wet OB 1968.

⁹⁶ Artikel 45 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 6 lid 2 Wet OB 1968.

⁹⁷ Artikel 47 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 6b Wet OB 1968.

⁹⁸ Artikel 55 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 6f Wet OB 1968.

Hoewel deze regels uitzonderingen op de hoofdregels betreffen, betekent het niet dat de hoofdregels voorrang hebben op de uitzonderingen. Om de plaats van dienst te bepalen dient allereerst gekeken te worden of de verrichte dienst onder de diensten valt waarvoor een uitzondering geldt. Indien dit niet het geval is, moeten de hoofdregels van de plaats van dienst gevolgd worden.

2.4.4 *Maatstaf van heffing*

Indien sprake is van een belaste prestatie voor de omzetbelasting dient over de maatstaf van heffing de te betalen omzetbelasting te worden berekend. De btw-richtlijn stelt de maatstaf van heffing vast op “*alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde (...)*.”⁹⁹ De maatstaf van heffing omvat dus de daadwerkelijke tegenprestatie die tegenover de levering of dienst bestaat, ook als deze hoger of lager is dan hetgeen in de markt als normaal wordt beschouwd. Dit betreft dus een subjectieve maatstaf waarbij het doel van de omzetbelasting om alle consumptieve uitgaven te belasten naar voren komt. Onder voorwaarden kunnen lidstaten ook gebruikmaken van een objectief bepaalde maatstaf.¹⁰⁰ De objectieve maatstaf kan een maatregel zijn om kunstmatig lage vergoedingen tegen te gaan.

Echter is ook bij de maatstaf van heffing een ondergrens vastgesteld. Deze ondergrens wordt bereikt indien sprake is van vrijgevigheid zoals bijvoorbeeld een symbolische vergoeding. Bij een dergelijke vergoeding is geen sprake van een economische activiteit, dientengevolge wordt zo een te lage vergoeding dan niet in de omzetbelasting betrokken.¹⁰¹

Naast een vergoeding in een geldsom, is een vergoeding in natura ook mogelijk. Om tot een belastbare maatstaf te komen, zal deze vergoeding in natura gewaardeerd dienen te worden. De maatstaf van een vergoeding in natura heeft een stroom aan jurisprudentie teweeggebracht en het HvJ heeft de maatstaf op verschillende wijzen vastgesteld. Afhankelijk van de transactie kan de maatstaf van een vergoeding in natura worden vastgesteld op het (geld)voordeel voor de dienstverrichter¹⁰², de aankoopprijs van het goed¹⁰³ of de kostprijs van het goed.¹⁰⁴

2.4.5 *Tarieven*

Het verschuldigde bedrag aan omzetbelasting wordt berekend door het geldende tarief toe te passen op de in paragraaf 2.4.4 beschreven maatstaf. Het toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is in de plaats van de belastbare handeling op het moment dat de handeling zich voortdoet. De lidstaten hebben

⁹⁹ Artikel 73 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰⁰ De voorwaarden voor de toepassing van een objectieve maatstaf zijn neergelegd in artikel 80 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰¹ HvJ EG, 21 september 1988, nr. 50/87, ECLI:EU:C:1988:429, r.o. 21 (*Commissie / Frankrijk*).

¹⁰² HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87, ECLI:EU:C:1988:508, r.o. 17 (*Naturally Yours Cosmetics*).

¹⁰³ HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93, ECLI:EU:C:1994:225, r.o. 19 (*Empire Stores*).

¹⁰⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 214.

op grond van de btw-richtlijn de mogelijkheid om maximaal drie belastingtarieven toe te passen, zijnde een normaal tarief – of standaardtarief – en een of twee verlaagde tarieven. Het standaardtarief kent een ondergrens van 15%.¹⁰⁵ De een of twee verlaagde tarieven mogen niet lager worden gesteld dan 5%.¹⁰⁶ Het toepassingsbereik van de verlaagde tarieven wordt gegeven in bijlage III bij de btw-richtlijn, waarin de goederen en diensten zijn opgenomen waarop de lidstaten de verlaagde tarieven mogen toepassen.¹⁰⁷ Afgezien van deze drie tarieven kent de btw-richtlijn ook vrijstellingen met recht op aftrek.¹⁰⁸ Deze vrijstellingen worden in de Wet OB aangeduid als het nultarief¹⁰⁹, maar zijn op basis van de btw-richtlijn geen tarieven van de omzetbelasting.¹¹⁰

Het standaardtarief is in Nederland vastgesteld op 21%.¹¹¹ Het ene verlaagde tarief dat Nederland kent is 9%.¹¹²

Een knelpunt in de tarieftoepassing in de omzetbelasting betreft de leer van de samengestelde prestaties. Samengestelde prestaties zijn meerdere prestaties die gebundeld als één prestatie voor de omzetbelasting worden gezien. Hierbij kunnen voor de tarieftoepassing problemen ontstaan wanneer leveringen en / of diensten worden gebundeld welke apart bezien onder verschillende tarieven zouden vallen. Elke prestatie dient normaliter afzonderlijk te worden beschouwd. Als echter economisch gezien één prestatie wordt verricht, mag deze prestatie niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden.¹¹³ Indien samengestelde prestaties bestaan uit een hoofdprestatie met bijkomende prestaties, wordt voor de tarieftoepassing het tarief van de hoofdprestatie aangehouden.¹¹⁴ Ingeval sprake is van één vergoeding voor gelijkwaardige prestaties, die omwille van de tarieftoepassing gesplitst moeten worden, geeft de Staatsecretaris in het Besluit van 22 december enkele handvatten om tot deze splitsing te komen.¹¹⁵

2.4.6 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van betaalde omzetbelasting – ook wel voorbelasting – is inherent aan het Europese btw-stelsel. Door middel van het systeem van aftrek van voorbelasting wordt de ondernemer enkel belast voor de waarde die hij toevoegt aan het product. Op deze manier blijft de btw ook strikt evenredig aan

¹⁰⁵ Artikel 97 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰⁶ Artikel 99 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰⁷ In de Wet OB 1968 zijn de goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen opgenomen in Tabel I.

¹⁰⁸ Artikel 169 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁰⁹ Artikel 9 lid 2 sub b Wet OB 1968.

¹¹⁰ De goederen die onder het nultarief vallen zijn opgenomen in artikel 138, 142, 146 t/m 149, 151 t/m 153 en 156 t/m 161 Richtlijn 2006/112/EG en Tabel II van de Wet OB 1968.

¹¹¹ Artikel 9 lid 1 Wet OB 1968.

¹¹² Artikel 9 lid 1 sub a Wet OB 1968.

¹¹³ HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 29 (*Card Protection Plan*).

¹¹⁴ Paragraaf 3.2 van Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (*Toelichting Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968*).

¹¹⁵ Paragraaf 3.2.8 van Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (*Toelichting Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968*).

de prijs, hetgeen een van de doelen is van de Europese omzetbelasting.¹¹⁶ Hiernaast vindt door het aftreksysteem geen culminatie van btw plaats.

Ondernemers hebben in beginsel een onmiddellijk recht op aftrek. De in het tijdvak van aangifte door hem verschuldigd geworden btw moet ook in dat tijdvak in aftrek worden genomen.¹¹⁷ Om de belasting in aftrek te kunnen nemen, dient te worden voldaan aan een drietal cumulatieve voorwaarden:¹¹⁸

- De belasting is aan de ondernemer in rekening gebracht;
- De belasting heeft betrekking op een aan hem verrichte prestatie;
- Die belasting is vermeld op een correcte factuur.

Het recht op aftrek bestaat voor een ondernemer vanaf het begin van het ondernemerschap tot het einde van het ondernemerschap. Hieronder vallen ook voorbereidende handelingen voor een onderneming¹¹⁹ of juist kosten die te maken hebben met de afwikkeling van een onderneming.¹²⁰ Ook indien de economische activiteiten niet tot stand komen, is de belasting op de gemaakte uitgaven aftrekbaar.¹²¹

De omvang van het aftrekrecht dat de ondernemer uiteindelijk kan gebruiken is in de basis volledig.¹²² Voor de belasting die de ondernemer meer in aftrek kan brengen dan hoeft te betalen, heeft hij recht op teruggaaf. Hoewel ondernemers dus volledig recht op aftrek hebben, hebben zij niet per definitie recht op aftrek voor alle verrichte activiteiten. Zo bestaat geen recht op aftrek voor de belasting betaald over goederen en diensten die zijn afgenomen ter verrichting van vrijgestelde activiteiten of betaalde belasting over goederen en diensten die in het binnenland vrijgesteld zouden zijn.¹²³

Het is ook mogelijk dat goederen of diensten voor zowel belaste als vrijgestelde activiteiten worden afgenomen. De btw die rust op deze goederen dient aan de hand van een pro rata te worden afgetrokken.¹²⁴ Voorts kunnen goederen of diensten worden gebruikt voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Gelijkend aan de pro rata dient ook hier een splitsing gemaakt te worden ter zake van de aftrek. Deze splitsing staat in Nederland bekend als de pre-pro rata.¹²⁵

¹¹⁶ Artikel 1 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG.

¹¹⁷ Artikel 167 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 1 Wet OB 1968.

¹¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2019, pp. 214; artikel 15 lid 1 sub a Wet OB 1968.

¹¹⁹ HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, r.o. 22 (*Rompelman*).

¹²⁰ HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, r.o. 30-31 (*Fini H*).

¹²¹ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, r.o. 20 (*INZO*).

¹²² Artikel 170 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 17 Wet OB 1968.

¹²³ Artikel 169 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 2 Wet OB 1968.

¹²⁴ Artikel 173 en 174 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 4 en 6 Wet OB 1968.

¹²⁵ Gabriël & Van Kesteren, *International VAT Monitor* 22(5).

Onroerende zaken en roerende zaken waarop de ondernemer afschrijft, worden voor de aftrek nog enkele jaren gevolgd.¹²⁶ Indien in deze jaren de situatie betreffende bijvoorbeeld de pro rata wijzigt, dient de afgetrokken belasting te worden herzien.

Zowel de herziening als de pro rata en de pre-pro rata zullen in hoofdstuk 3 verder toegelicht worden.

2.5 Deelconclusie hoofdstuk 2

Het geharmoniseerde Europese btw-stelsel komt voort uit de btw-richtlijn. Deze richtlijn dienen lidstaten van de EU te implementeren in hun nationale wetgeving. Naast de richtlijn komt regelgeving ook voort uit de verordeningen en de besluiten. Voorts kent de Europese btw vele uitgangspunten en beginselen als het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel kent in de omzetbelasting verschillende verschijningsvormen in de economische, juridische en de externe neutraliteit.

De btw wordt geheven over de belastbare feiten van de ondernemer: een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Deze belastbare feiten zijn onder te verdelen in goederenleveringen, diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer. De uiteindelijk af te dragen btw wordt berekend door het tarief toe te passen op de maatstaf van heffing, hetgeen in meeste gevallen de vergoeding betreft.

Om met de btw uiteindelijk alleen de consumptie te belasten, heeft de btw ook een systeem van aftrek. Ondernemers hebben de mogelijkheid in rekening gebrachte btw in aftrek te nemen en betalen zodoende enkel btw over de waarde die zij aan de prestatie hebben toegevoegd.

¹²⁶ Artikel 187 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 13 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

3. Btw-aspecten HvJ Gmina Ryjewo

In dit hoofdstuk zullen de btw-aspecten die mijns inziens van belang zijn in het arrest Gmina Ryjewo in meer detail worden toegelicht. Allereerst wordt het ondernemerschap van publiekrechtelijke lichamen als de gemeente Ryjewo besproken. Vervolgens zal worden stilgestaan bij de vermogensetikettering van ondernemingen en meer specifiek de etikettering door publiekrechtelijke lichamen. Als derde komt het aftrekrecht aan bod. Met name de pro rata en de pre-pro rata zullen hier toegelicht worden. Tot slot zal het concept herziening besproken worden, hierbij zal de focus liggen op de herzieningsmogelijkheden bij onroerende zaken. Het hoofdstuk zal afgesloten worden met een deelconclusie.

3.1 Publiekrechtelijke lichamen als ondernemer voor de btw

In hoofdstuk 2 is al kort stilgestaan bij het publiekrechtelijke lichaam als ondernemer voor de btw. Deze paragraaf zal verdere toelichting geven aan publiekrechtelijke lichamen binnen het geharmoniseerde btw-stelsel.

In beginsel zijn publiekrechtelijke lichamen uitgesloten van het ondernemerschap voor de btw.¹²⁷ Echter kunnen publiekrechtelijke lichamen handelen in verschillende hoedanigheden, zijnde “als overheid” en niet “als overheid”. Indien gehandeld wordt als overheid wordt het publiekrechtelijke lichaam voor de desbetreffende activiteiten niet in de btw betrokken.¹²⁸ Volgens vaste rechtspraak van het HvJ handelen publiek rechtelijke lichamen in de hoedanigheid van overheid indien zij prestaties verrichten binnen een specifiek voor hen vastgesteld juridisch regime.¹²⁹ ¹³⁰ Echter, als sprake is van verstoring van de mededinging door de behandeling als niet-belastingplichtige, worden publiekrechtelijke lichamen in de heffing van de btw betrokken.¹³¹

Ook ingeval sprake is van mogelijke concurrentievervalsing zullen publiekrechtelijke lichamen worden aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting.¹³² Hiermee tracht het HvJ geschillen te voorkomen na elke wijziging van de concurrentiesituatie op een lokale markt.¹³³ Voorts worden publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige beschouwd indien zij de prestaties verrichten die in Bijlage I van de btw-richtlijn zijn neergelegd.

Publiekrechtelijke lichamen kunnen in enkele situaties wel als overheid handelen terwijl zij acteren op een markt met particuliere partijen, zo besloot het HvJ in National Roads Authority (hierna: “NRA”).¹³⁴ In de zaak exploiteerden particuliere partijen tolwegen binnen een door de NRA – het publiekrechtelijke

¹²⁷ Artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 7 lid 3 Wet OB 1968.

¹²⁸ HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87, ECLI:EU:C:1989:381, r.o. 16 (*Carpaneto Piacentino*).

¹²⁹ HvJ EG 14 december 2000, nr. C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691, r.o. 17 (*Municipal do Porto*).

¹³⁰ Een voorbeeld van een dergelijke activiteit is de uitgifte van paspoorten.

¹³¹ Artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 7 lid 3 Wet OB 1968.

¹³² HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 63 (*Isle of Wight*).

¹³³ HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 50 (*Isle of Wight*).

¹³⁴ HvJ EU 19 januari 2017, nr. C-344/15, ECLI:EU:C:2017:28 (*National Roads Authority*).

lichaam in casu – vastgestelde regeling. De NRA exploiteerde zelf ook enkele tolwegen, waarbij over de gemaakte omzet btw werd afgedragen. Het HvJ oordeelde echter dat geen sprake was van verstoring van de mededinging. De particuliere partijen konden namelijk enkel met de hulp van en binnen de grenzen van de regeling opgesteld door de NRA de tolwegen exploiteren. Hiernaast lagen de tolwegen ver genoeg uit elkaar, dat volgens het Hof geen sprake was van concurrentie. Op grond van deze beslissing was de NRA voor de exploitatie van de tolwegen dus geen btw over de omzet verschuldigd.

Het niet zijn van ondernemer voor de btw zal bij publiekrechtelijke lichamen leiden tot een kostenpost. De btw die wordt betaald over goederen en diensten welke worden ingekocht voor de activiteiten die als overheid worden verricht, komt niet voor aftrek in aanmerking. Deze btw blijft hangen bij het publiekrechtelijke lichaam en creëert op deze manier een kostenpost. Om publiekrechtelijke lichamen te compenseren voor deze kostenpost kent Nederland het btw-compensatiefonds. Overheidslichamen kunnen vanuit het fonds gecompenseerd worden voor de niet-aftrekbare omzetbelasting die zij betalen. Het btw-compensatiefonds is opgezet om deze omzetbelasting geen factor te laten zijn bij beslissingen van Nederlandse overheidslichamen. In verband met het onderwerp van deze scriptie zal het btw-compensatiefonds niet verder toegelicht worden.

3.2 Vermogensetikettering

De omvang van de aftrek van voorbelasting wordt deels bepaald aan de hand van in welk kader goederen en diensten zijn ingekocht. Zijn zij ingekocht als ondernemer, dan ontstaat recht op aftrek voor de desbetreffende betaalde omzetbelasting.¹³⁵ Goederen of diensten die in privé zijn ingekocht geven geen recht op aftrek. Hoewel het onderscheid zakelijk-privé in veel gevallen duidelijk zal zijn, is dit in niet alle situaties het geval, zo ook in de casus van het arrest Ryjewo. In casu was van de aangekochte onroerende zaak in eerste instantie niet duidelijk of deze voor overheids- of ondernemersdoeleinden zou worden gebruikt. Uiteindelijk is op grond van de voorwaarden waarop de onroerende zaak is aangekocht bepaald dat de onroerende zaak als belastingplichtige is aangekocht. Verdere toelichting inzake voornoemde met betrekking tot het arrest Ryjewo vindt plaats in hoofdstuk 5.

Vermogensetikettering ziet toe op de keuze die een ondernemer heeft om een als belastingplichtige aangekocht goed tot enerzijds het ondernemingsvermogen rekent, of anderzijds het privévermogen. Ook een gemengde toerekening van het goed over zowel het ondernemingsvermogen als het privévermogen is mogelijk.

¹³⁵ De mate van het recht op aftrek dat ontstaat, dient vanzelfsprekend nog bepaald te worden aan de hand van de prestaties die de ondernemer verricht, indien bijvoorbeeld (gedeeltelijk) vrijgestelde prestaties worden verricht, zal het recht op aftrek worden beperkt.

Het leerstuk vermogensetikettering komt niet voort uit de btw-richtlijn, maar uit jurisprudentie van het HvJ.¹³⁶ In het kader van de mogelijkheid tot aftrek van btw, stelt het HvJ het vereiste dat een goed dient te zijn aangekocht als ondernemer.¹³⁷ Hierbij wordt echter geen indicatie gegeven of de desbetreffende ingekochte goederen dienen te zijn geëtiketteerd als ondernemersvermogen om in aanmerking te komen voor aftrek van voorbelasting. Wel licht het HvJ in de zaak Charles en Charles-Tijmens toe dat goederen die worden geëtiketteerd als zijnde privévermogen algeheel in aanmerking komen voor de aftrek van voorbelasting.¹³⁸ Voorts merkt het HvJ op dat in het geval dat zulke goederen toch voor privédoeleinden gebruikt worden, die op grond van de btw-richtlijn gelijkgesteld wordt aan een dienst onder bezwarende titel.¹³⁹

De vrijheid om daadwerkelijk een scheiding aan te brengen tussen een deel ondernemingsvermogen en een deel privévermogen komt binnen de btw de facto enkel voor bij onroerende zaken. Belastingplichtigen mogen de btw over de kosten in verband met de onroerende zaak alleen in aftrek brengen voor het deel van de onroerende zaak dat gebruikt wordt voor de ondernemingsactiviteiten.¹⁴⁰

De keuze voor de wijze van verdeling van de onroerende zaak dient in beginsel kenbaar te worden gemaakt bij de eerste (deel)factuur met betrekking tot de levering van de onroerende zaak.¹⁴¹ Ingeval de kenbaar gemaakte verdeling wijzigt, zal het afgetrokken bedrag aan btw moeten worden herzien. Verdere toelichting van deze herziening zal plaatsvinden in paragraaf 3.4.

In tegenstelling tot de toepassing van vermogensetikettering in het geval van een samenloop tussen zakelijk en privégebruik, is het niet mogelijk de leer toe te passen wanneer sprake is van economisch en niet-economisch gebruik. Het HvJ oordeelde dat rechtspersonen niet de keus hebben om goederen of diensten te etiketteren naar economisch en niet-economisch gebruik.¹⁴² Op grond van deze uitspraak is het voor publiekrechtelijke lichamen dus niet mogelijk goederen te etiketteren op basis van economisch gebruik en gebruik als overheid (niet-economisch).

3.3 Aftrekrecht

In hoofdstuk 2 is het aftrekrecht in de omzetbelasting in de basis besproken. Zo dient een ondernemer aan een drietal cumulatieve voorwaarden te voldoen om recht te hebben op aftrek van de betaalde omzetbelasting en is deze aftrek in beginsel volledig en onmiddellijk. Echter kan een ondernemer ook aftrekbeperkingen als de pro rata en de pre-pro rata treffen. De pro rata en de pre-pro rata zijn van

¹³⁶ Bakx & De Wit, MBB 2019/2-10.

¹³⁷ HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, r.o. 8 (*Lennartz*).

¹³⁸ HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, r.o. 24 (*Charles & Charles-Tijmens*).

¹³⁹ Artikel 26 lid 1 sub a Richtlijn 2006/112/EG en artikel 4 lid 2 sub a Wet OB 1968.

¹⁴⁰ Artikel 168bis lid 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 1 (laatste alinea) Wet OB 1968.

¹⁴¹ Paragraaf 5.2.4 van Besluit 25 november 2011, BLKB2011/641M (*Besluit aftrek van omzetbelasting*).

¹⁴² HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88, r.o. 37 (*VNLTO*).

toepassing indien sprake is van gemengd gebruik van een goed. In de volgende paragrafen zal zowel het concept pro rata als het concept pre-pro rata verder uiteengezet worden.

3.3.1 *Pre-pro rata*

De pre-pro rata dient vóór – pre – de bepaling van de pro rata te worden toegepast en ziet op de samenloop van economische en niet-economische prestaties. Ingeval een aangekocht goed of dienst wordt gebruikt voor zowel economische als niet-economische prestaties, dient notie genomen te worden van deze verdeling in het kader van aftrekbepalingen. Een ondernemer heeft namelijk enkel recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen of diensten voor economische prestaties gebruikt worden.¹⁴³ De niet-economische prestaties vallen buiten de reikwijdte van de omzetbelasting en geven zodoende geen recht op aftrek. De verdeling die wordt aangebracht wordt de pre-pro rata of de “Securenta-knip” genoemd.¹⁴⁴

De manier waarop de verdeling van de pre-pro rata moet worden gemaakt, is niet in de btw-richtlijn opgenomen. Het HvJ legt de taak bij de lidstaten om “methoden en criteria” vast te stellen om de pre-pro rata te berekenen.¹⁴⁵ Dit betekent echter niet dat geen pre-pro rata hoeft te worden berekend indien lidstaten deze methoden en criteria niet hebben vastgesteld.¹⁴⁶

Nederland heeft in het Besluit aftrek van omzetbelasting enkele handvatten opgenomen om economische en niet-economische prestaties te onderscheiden en de pre-pro rata vast te stellen.¹⁴⁷ Ook Zweden en het Verenigd Koninkrijk hebben dergelijk secundair recht vastgesteld.¹⁴⁸ Ondanks dit blijft de vaststelling van een pre-pro rata een lastige opgave. De scheidslijn tussen niet-economische activiteiten zonder aftrek en onbelastbare activiteiten met aftrek lijkt dun. Cornielje en Van Kesteren menen dat op grond van de jurisprudentie een niet-economische activiteit aanwezig wordt geacht “*indien sprake is van een duurzame, op zichzelf in aanmerking te nemen activiteit die buiten de werkingssfeer van de btw blijft en die als zodanig zelfstandig in staat is kosten op te roepen en te absorberen*”.¹⁴⁹

¹⁴³ HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, r.o. 31 (*Securenta*).

¹⁴⁴ Meest bekend als de Securenta-knip, maar ook Larentia+Minerva-knip, zie Van Kesteren, NLF 2017/0321.

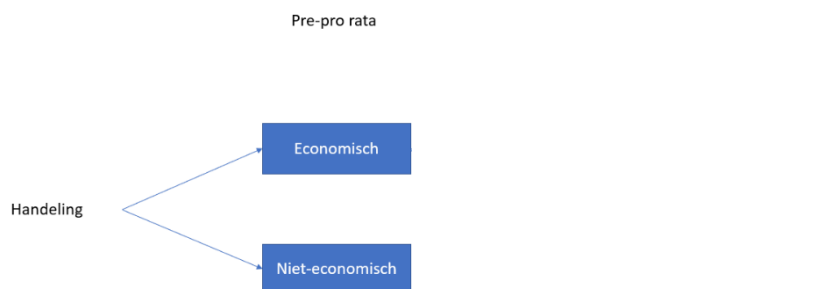
¹⁴⁵ Meest recent HvJ EU 12 november 2020, nr. C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 47-48 (*Sonaecom*).

¹⁴⁶ HvJ EU 8 mei 2019, nr. C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, r.o. 50 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

¹⁴⁷ Paragraaf 3.2.2 t/m 3.4.1 van Besluit 25 november 2011, BLKB2011/641M (*Besluit aftrek van omzetbelasting*).

¹⁴⁸ Conclusie A-G Sharpston, 6 december 2018, ECLI:EU:C:2018:995, r.o. 96 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

¹⁴⁹ Cornielje & Van Kesteren, TFO 2020/166.1.

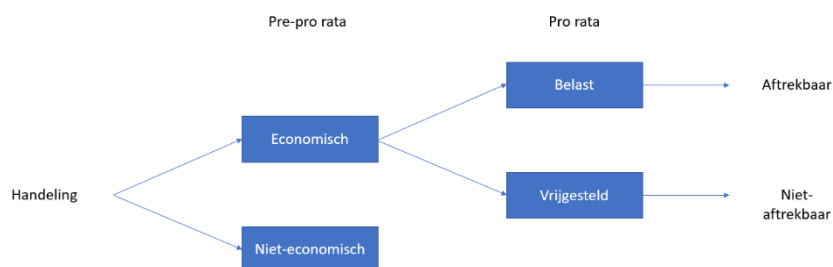


Afbeelding 1: Gesimplificeerde toepassing van de pre-pro rata

3.3.2 Pro rata

De pro rata ziet toe op de samenloop van belaste en vrijgestelde prestaties. Zoals eerder benoemd, hebben ondernemers geen recht op de aftrek van voorbelasting indien de ingekochte goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgesteld handelingen. In het geval dat de desbetreffende goederen of diensten voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen worden gebruikt, wordt de aftrek beperkt. In tegenstelling tot de pre-pro rata, komt de pro rata wel voort uit de btw-richtlijn.¹⁵⁰ De splitsing dient te worden gemaakt op basis van omzet, ingeval dit niet mogelijk is, of niet overeenkomt met de werkelijkheid, wordt de splitsing gemaakt naar rato van het werkelijke gebruik van het goed of de dienst.¹⁵¹

De toerekening van de aftrek van voorbelasting in het kader van (on)roerende zaken waar op wordt afgeschreven, wordt voor de aftrek nog enkele jaren gevolgd. Indien binnen deze jaren sprake is van een wijziging van de verdeling, dient de aftrek te worden herzien. De werking van de herziening van aftrek zal in paragraaf 3.4 behandeld worden.



Afbeelding 2: Gesimplificeerde toepassing van de pre-pro rata en de pro rata

¹⁵⁰ Artikel 173 en 174 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 4 en 6 Wet OB 1968.

¹⁵¹ Artikel 174 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 11 lid 1 sub c en lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

3.4 Herziening van aftrek

De aftrek van voorbelasting is in beginsel onmiddellijk en volledig. De in de voorgaande paragraaf behandelde (pre-)pro rata betreft een uitzondering op de volledige aftrek. Herziening van aftrek betreft een – gedeeltelijke – uitzondering op de onmiddellijke aftrek. De ondernemer trekt initieel een bedrag aan voorbelasting af, maar dit bedrag is niet definitief. Onroerende zaken en roerende zaken waarop de ondernemer afschrijft worden namelijk nog een aantal jaren gevolgd in het kader van deze aftrek. Als in deze periode het gebruik van het desbetreffende goed wijzigt, dient een ondernemer de aftrek van voorbelasting over het goed te herzien.¹⁵²

Lidstaten zijn op grond van de btw-richtlijn verplicht een herzieningsperiode van vijf jaar aan te houden van roerende zaken waarop wordt afgetrokken en een herzieningsperiode vijf tot twintig jaar voor onroerende zaken.¹⁵³ Nederland heeft in de Uitvoeringsbeschikking bij de Wet OB een herzieningsperiode van tien jaar opgenomen voor onroerende zaken.¹⁵⁴

Herziening kan op verschillende momenten plaatsvinden, zijnde:

- In het eerste jaar van aanschaf en / of ingebruikname
- Na het eerste jaar van aanschaf en / of ingebruikname
- Op het moment van verkoop binnen de herzieningsperiode

Voorts kent Nederland de herziening “in één keer” op het moment van ingebruikname. Hier wordt het gehele bedrag aan omzetbelasting in een keer herzien in plaats van in fracties over de gehele herzieningsperiode. Recentelijk is door het HvJ geoordeeld dat zo een dergelijke regeling niet in strijd is met de Europese wetgeving, zodoende is de herziening “in één keer” op het moment van ingebruikname mogelijk in Nederland.¹⁵⁵

¹⁵² Artikel 184 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 15 lid 6 Wet OB 1968.

¹⁵³ Artikel 187 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG

¹⁵⁴ Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

¹⁵⁵ HvJ EU 17 september 2020, nr. C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*).

Herziening in het eerste jaar van aanschaf van het goed betreft een correctie over het totale bedrag aan initieel in aftrek gebracht voorbelasting.¹⁵⁶ Hieronder volgt een voorbeeld.

Voorbeeld 1:

Ondernemer A koopt een laptop voor € 2.420 inclusief € 420 omzetbelasting. Ten tijde van de aankoop gebruikt ondernemer A de laptop voor 80% voor belaste activiteiten, voor het overige deel wordt de laptop gebruikt voor vrijgesteld activiteiten.

De pro rata is 80/20, zodoende brengt ondernemer A 80% van € 420 = € 336 in aftrek.

Aan het einde van het boekjaar blijkt de laptop niet voor 80%, maar voor 90% gebruikt te zijn voor belaste activiteiten. Op basis van deze gegevens mag ondernemer A 90% van € 420 = € 378 in aftrek brengen.

Naast de aftrek van € 336, mag ondernemer A nog een aanvullende aftrek van € 378 -/ - € 336 = € 42 claimen.

¹⁵⁶ Artikel 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

Herziening na het eerste jaar van ingebruikname betreft geen correctie van het totale bedrag aan voorbelasting dat in het eerste jaar in aftrek is gebracht. In plaats daarvan vindt de correctie plaats per jaardeel van de desbetreffende herzieningsperiode. Voor roerende zaken vindt de herziening plaats per 1/5 deel van het totale bedrag, voor onroerende zaken per 1/10 deel van het totale bedrag.¹⁵⁷ Hieronder volgt wederom een voorbeeld.

Voorbeeld 2:

Jaar 1

Ondernemer B koopt een bedrijfspand voor € 1.210.000 inclusief € 210.000 omzetbelasting. Het eerste jaar na ingebruikname gebruikt ondernemer B het pand voor 60% voor belaste activiteiten, voor het overige deel wordt het pand gebruikt voor vrijgestelde activiteiten.

De pro rata is 60/40, zodoende brengt ondernemer B 60% van € 210.000 = € 126.000 in aftrek in het eerste jaar na ingebruikname van het bedrijfspand.

Jaar 2

In jaar 2 gebruikt ondernemer B het bedrijfspand voor 50% voor belaste activiteiten, voor het overige deel wordt het pand gebruikt voor vrijgestelde activiteiten.

De pro rata is 50/50, zodoende heeft ondernemer B in jaar 2 recht op een aftrek van 50% van 1/10 van € 210.000 = € 11.500.

Op grond van de pro rata van jaar 1 heeft ondernemer een aftrek van 60% van 1/10 van € 210.000 = € 12.600 ontvangen. Zodoende dient ondernemer B € 12.600 -/- € 11.500 = € 1.100 aan te veel ontvangen aftrek terug te betalen.

Indien in voorbeeld 2 sprake zou zijn van een hogere pro rata – bijvoorbeeld 70/30 – zou ondernemer B te laag bedrag aan aftrek hebben ontvangen. Het verschil tussen € 12.600 en het te lage bedrag zou in dit geval alsnog in aftrek kunnen worden gebracht.

Herziening van de aftrek van voorbelasting vindt ook plaats als het goed binnen de herzieningsperiode wordt verkocht.¹⁵⁸ Voor goederen die geleverd worden binnen de herzieningsperiode, bestaan twee mogelijkheden. Als de levering van het goed belast is met omzetbelasting, wordt geacht dat het goed tot het eind van zijn levensduur volledig belast zou zijn gebruikt. Evenzo wordt, indien de levering

¹⁵⁷ Artikel 187 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 13 lid 2 en 3 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

¹⁵⁸ Artikel 188 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 13a Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

vrijgesteld doorgang vindt, het goed geacht tot het eind van zijn levensduur volledig vrijgesteld te zijn gebruikt. De herziening van de aftrek vindt in een keer plaats bij de aangifte van de periode in welk de levering plaatsvond. Hieronder volgt een voorbeeld ter illustratie, dit voorbeeld betreft een voortzetting van voorbeeld 2.

Voorbeeld 3:

Jaar 3

Ondernemer B besluit het bedrijfspand te verkopen voor € 605.000 inclusief € 105.000 omzetbelasting. In beginsel dient ondernemer het bedrag van € 105.000 aan omzetbelasting te voldoen. Allereerst dient echter de herziening van de aftrek plaats te vinden.

*Vanwege de belaste verkoop van het pand, wordt nu verondersteld dat ondernemer B het pand tot het einde van de herzieningsperiode volledig belast zou gebruiken. Van de totale in jaar 1 geclaimde aftrek van € 210.000 kan aan de resterende zeven jaren $7 * 1/10$ van € 210.000 = € 147.000 worden toegerekend.*

*Ondernemer B kan nu alsnog $€ 147.000 - 7 * € 11.500 = € 66.500$ aftrekken.*

Per saldo moet ondernemer B voor de verkoop van het bedrijfspand $€ 105.000 - € 66.500 = € 38.500$ aan omzetbelasting voldoen.

3.5 Deelconclusie hoofdstuk 3

Een relevant te behandelen btw-onderwerp voor het arrest Ryjewo betreft allereerst het ondernemerschap van publiekrechtelijk lichamen in de btw. Soortelijke lichamen worden niet in de omzetbelasting betrokken indien als overheid gehandeld wordt. In gevallen waar deze behandeling een verstoring van de mededinging met zich meebrengt, worden publiekrechtelijke lichamen geacht als belastingplichtige te handelen.

Ten tweede de vermogensetikettering. Deze ziet toe op de keuze die een ondernemer heeft om een als belastingplichtige aangekocht goed tot het zakelijk vermogen of het privévermogen te rekenen. Het aanbrenge van een daadwerkelijke splitsing van een deel zakelijk vermogen en een deel privévermogen in het aangekochte goed is in feite enkel mogelijk bij onroerende zaken. Het HvJ heeft geoordeeld dat het niet mogelijk is de vermogensetiketteringsleer toe te passen wanneer sprake is van economisch en niet-economisch gebruik.

Het volledige en onmiddellijke aftrekrecht dat ondernemers toekomt kan worden beperkt door aftrekbeperkingen als de pro rata en de pre-pro rata. De pre-pro rata ziet toe op de samenloop van

economisch (mogelijk recht op aftrek) en niet-economisch (geen recht op aftrek) handelen. De pro rata verdeelt het economisch handelen op in belaste prestaties (recht op aftrek) en vrijgestelde handelingen (geen recht op aftrek).

Onroerende zaken en roerende zaken waarop door de ondernemer wordt afgeschreven, worden voor wat betreft voornoemde verdeling nog enkele jaren gevolgd. Indien in deze periode de verdeling gewijzigd wordt, dient de in aftrek genomen voorbelasting te worden herzien. Deze herziening kan plaatsvinden in het eerste jaar van ingebruikname, na het eerste jaar van ingebruikname en wanneer het goed binnen de herzieningsperiode wordt verkocht.

4. Relevante jurisprudentie voor HvJ Gmina Ryjewo

Voor de zaak Ryjewo terecht kwam bij het HvJ zijn reeds vele arresten geweest die het feitencomplex van het arrest van verschillende kanten raken. Binnen dit hoofdstuk zullen verscheidene van deze zaken worden behandeld: arresten die toezien op separate onderwerpen die in het arrest Ryjewo aan bod zijn gekomen, zoals de vermogensetikettering of de herziening en arresten die qua feitencomplex sterk gelijken op Ryjewo, als bijvoorbeeld het arrest Waterschap Zeeuws Vlaanderen. In dit hoofdstuk zal worden stilgestaan bij internationale jurisprudentie van het HvJ. Vervolgens zal in hoofdstuk 5 het arrest Ryjewo zelf worden behandeld.

De arresten van het HvJ welke behandeld worden, zijn veelal “standaard”-arresten die van belang zijn voor het arrest Ryjewo. Naast deze vaste rechtspraak worden verdere uitspraken besproken die van belang zijn voor het oordeel van het HvJ in Ryjewo. Per arrest zullen de belangrijkste punten van het arrest zelf en de raakvlakken met het arrest Ryjewo worden toegelicht.

4.1 *Armbrecht*

In paragraaf 3.2 is toegelicht dat de leer van de vermogensetikettering voortkomt uit de jurisprudentie van het HvJ. Het arrest *Armbrecht*¹⁵⁹ kan worden beschouwd als de “geboorteplaats” van de vermogensetikettering.¹⁶⁰ *Armbrecht* bezat een onroerende zaak met hierin een hotel, restaurant en een privéwoning. Het desbetreffende pand verkocht hij voor een bedrag inclusief omzetbelasting. Het gedeelte van het verkoopbedrag betreffende de privéwoning werd door *Armbrecht* als vrijgesteld beschouwd. In de aangifte voor dat jaar heeft *Armbrecht* zodoende enkel de omzetbelasting aangegeven welke toezag op het hotel- en restaurantdeel van de onroerende zaak. De Duitse belastingdienst is het niet eens met de aangifte van *Armbrecht* en onderwerpt ook de privéwoning aan de omzetbelasting. *Armbrecht* gaat hiertegen in beroep.

Het *Bundesfinanzhof* twijfelde aan de uitleg van de btw-richtlijn en besloot in dit kader een drietal prejudiciële vragen voor te leggen aan het HvJ. De gestelde vragen luiden als volgt:

1. Is bij de verkoop van een onroerende zaak het zakelijk gebruikte deel van het pand op zichzelf voorwerp van een levering voor de omzetbelasting?
2. Wordt een onroerende zaak die zowel privé als zakelijk wordt gebruikt volledig voor de belastbare handelingen van het bedrijf gebruikt of enkel voor het zakelijk gebruikte deel?
3. Kan de herziening van omzetbelasting worden beperkt tot enkel het zakelijk gebruikte deel?

Het HvJ oordeelt dat de belastingplichtige niet als belastingplichtige handelt ingeval van verkoop van een privédeel van een onroerende zaak. Voor het zakelijk gebruikte deel wordt dus wel gehandeld als

¹⁵⁹ HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 (*Armbrecht*).

¹⁶⁰ Bakx & De Wit, MBB 2019/2-10.

belastingplichtige, hetgeen betekent dat het zakelijk gebruikte deel van het pand op zichzelf voorwerp kan zijn van een levering voor de omzetbelasting. Voorts wordt door het HvJ geoordeeld dat in het kader van de tweede vraag alleen rekening dient te worden gehouden met het zakelijk deel. Verder is de herziening van omzetbelasting beperkt tot het zakelijk gebruikte deel van de onroerende zaak.

Uit de beantwoording van het HvJ blijkt dat een ondernemer een scheiding moet maken tussen zakelijk gebruikte en privé gebruikte (delen van) (on)roerende zaken. Hoewel het HvJ zelf de term niet noemt, wordt in HvJ Albrecht de vermogensetiketteringsleer geïntroduceerd in de Europese omzetbelasting.

4.2 Lennartz

Het arrest Lennartz¹⁶¹ betreft een Duitse zaak over belastingadviseur Lennartz. De belastingadviseur werkte initieel zowel zelfstandig als in loondienst. In deze periode heeft Lennartz een auto aangekocht, die voor zowel privédoeleinden als – in geringe mate – zakelijke doeleinden gebruikt is. Het jaar volgend op de aankoop wordt de auto ingebracht in het ondernemersvermogen van de nieuw door Lennartz opgerichte adviespraktijk. Aan het einde van dit jaar herziet Lennartz de betaalde omzetbelasting over de auto en brengt hiervan een gedeelte in aftrek. De Duitse fiscus was het niet eens met deze herziening. Het Duitse *Finanzgericht* bepaalt vervolgens dat de auto huns inziens enkel is aangekocht voor privédoeleinden en herziening op grond daarvan niet mogelijk is.

In verband met twijfel over de interpretatie van het Duitse wetsartikel in het licht van de btw-richtlijn¹⁶² stelt het *Finanzgericht* prejudiciële vragen aan het HvJ. Samengevat komen de vragen neer op of de herziening van omzetbelasting van toepassing is op (on)roerende zaken die niet als belastingplichtige zijn ingekocht, maar later binnen de herzieningsperiode wel voor belaste handelingen worden gebruikt.

Het HvJ oordeelde dat recht op de herziening van de betaalde omzetbelasting enkel ontstaat ingeval de (on)roerende zaak is aangekocht als belastingplichtige. De mogelijkheid de aftrek van omzetbelasting te herzien ziet alleen toe op gevallen waarin aftrek al mogelijk was. De bepalingen uit de richtlijn geven enkel de mogelijkheden voor herziening van de oorspronkelijk aftrek, maar creëren zelf geen recht op aftrek voor de belastingplichtige. Voorts merkt het HvJ op dat de mate van zakelijk gebruik van het goed niet meespeelt voor de beoordeling of sprake is van recht op aftrek: indien een goed als belastingplichtige wordt aangeschaft en het goed wordt zakelijk gebruikt, dan heeft de belastingplichtige recht op aftrek en daaropvolgend ook de mogelijkheid deze aftrek te herzien.

Ook in het arrest Ryjewo speelde de vraag inzake in welke hoedanigheid de gemeente de aankoop van de onroerende zaak had verricht. Indien deze aankoop als belastingplichtige is voltrokken, zou dit –

¹⁶¹ HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*).

¹⁶² In casu de Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

analoog aan Lennartz – de gemeente recht geven tot herziening van de omzetbelasting over het aankoopbedrag van de onroerende zaak. Als dit niet het geval is en de aankoop blijkt te zijn voltrokken als overheid – niet-belastingplichtige – heeft Ryjewo geen recht op herziening van de voldane omzetbelasting.

4.3 Bakcsi

Het arrest Bakcsi¹⁶³ bespreekt de casus van taxichauffeur Bakcsi. Bakcsi kocht zonder recht op aftrek een auto van een particulier welke hij zowel privé als voor zijn chauffeursdiensten gebruikte. De auto wordt door Bakcsi volledig tot zijn ondernemingsvermogen gerekend. Een aantal jaar later verkoopt hij deze auto, ook zonder btw. De Duitse belastingdienst is echter van mening dat de desbetreffende verkoop onderhevig aan omzetbelasting dient te zijn. Bakcsi stelt beroep in tegen de volgende uitspraak van het *Finanzgericht*. Hierop stelt het *Finanzgericht* twee prejudiciële vragen aan het HvJ. Voorts oordeelt het *Finanzgericht* in deze verwijzingsbeschikking op dat Bakcsi belastingplichtige was voor de omzetbelasting, maar de auto enkel in deze hoedanigheid heeft verkocht indien deze tot het bedrijfsvermogen was gerekend. Het duo vragen leest:

1. Kan een ondernemer een zowel voor zakelijke als privédoeleinden gebruikt goed volledig als privévermogen behandelen?
2. Is de verkoop van een goed dat zonder recht op aftrek is aangekocht van een particulier volledig aan omzetbelasting onderworpen?

Allereerst merkt het HvJ op dat indien een goed in het privévermogen van de belastingplichtige wordt gehouden, geen recht op aftrek bestaat. Hetgeen parallel is met Lennartz: over een goed dat als belastingplichtige wordt aangeschaft en gebruikt, heeft de belastingplichtige recht op aftrek. Op de eerste vraag van het *Finanzgericht* antwoordt het HvJ dan ook dat een belastingplichtige een goed dat zowel zakelijk als privé wordt gebruikt volledig tot het privévermogen kan rekenen. Aldus houdt de belastingplichtige het goed buiten het btw-stelsel en bestaat ook geen recht op aftrek van omzetbelasting.

Inzake de tweede vraag oordeelt het HvJ dat indien een belastingplichtige de keuze maakt een goed volledig tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen, de verkoop van dit goed ook volledig aan omzetbelasting is onderworpen. Indien het goed gesplitst is met behulp van de vermogensetiketteringsleer, is enkel het zakelijk deel aan omzetbelasting onderworpen. Hetgeen in lijn is met het arrest Armbrrecht.

¹⁶³ HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-415/98, ECLI:EU:C:2001:136 (*Bakcsi*).

Uit Lennartz en Bakcsi komt een soortgelijke leer voor: de etikettering van goederen bij aankoop is van groot belang. Privé blijft privé en zakelijk blijft zakelijk.¹⁶⁴

4.4 Waterschap Zeeuws Vlaanderen

HvJ Waterschap Zeeuws Vlaanderen¹⁶⁵ (hierna: “WZV” of het waterschap) betreft een Nederlandse zaak inzake het recht op herziening van btw door het WZV (thans gefuseerd met Waterschap Zeeuwse Eilanden tot Waterschap Scheldestromen). Een waterschap is een publiekrechtelijk lichaam dat belast is met het waterstaatkundige onderhoud van het desbetreffende gebied dat onder zijn jurisdictie valt.¹⁶⁶ Ter uitvoering van deze taken is door het WZV een waterzuiveringsinstallatie gebouwd, waarover een bedrag aan btw is betaald. Na vijf jaar heeft het WZV een stichting opgericht waaraan de waterzuiveringsinstallatie wordt verkocht, vervolgens is het waterschap een huurcontract aangegaan voor de huur van de installatie. Samen met de stichting heeft het waterschap geopteerd om uitgezonderd te worden voor de vrijstelling van omzetbelasting over zowel de verkoop als de latere verhuur. Het WZV tracht de over de bouwkosten voldane omzetbelasting te herzien en claimt aftrek van omzetbelasting over de resterende periode van de herzieningstermijn.

Het verzoek tot herziening wordt afgewezen door de inspecteur. WZV gaat in bezwaar tegen deze uitspraak en na de uitspraak van het Gerechtshof is cassatie ingediend bij de HR. De HR acht de herziening van omzetbelasting door het WZV mogelijk.¹⁶⁷ Dit in verband met het afzien van het gebruik van de vrijstelling voor zowel de verkoop als de verhuur. Echter heeft de HR wel twijfels over deze gedachte en zodoende worden een tweetal prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld:

1. Heeft een publiekrechtelijk lichaam recht op herziening met betrekking tot een investeringsgoed dat hij tegen vergoeding aan een derde levert als zijnde belastingplichtige, in zoverre dat goed in het kader van overheidshandelingen is gebruikt?
2. Heeft een publiekrechtelijk lichaam het recht om een investeringsgoed dat deels voor overheidshandelingen en deels voor belaste handelingen is gebruikt geheel buiten het ondernemingsvermogen te laten? Zoals al eerder geoordeeld met betrekking tot belastingplichtige natuurlijke personen.

Het HvJ komt met een soortgelijk oordeel als in het arrest Lennartz. De herziening van omzetbelasting staat slechts open voor belastingplichtigen, die bij aanschaf van het goed reeds handelde als belastingplichtige. Met het oordeel in het arrest WZV heeft het HvJ duidelijk gemaakt dat voor zowel natuurlijke personen als publiekrechtelijke personen een gelijke leer geldt: recht op herziening ontstaat

¹⁶⁴ Bakx & De Wit, MBB 2019/2-10.

¹⁶⁵ HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

¹⁶⁶ HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335, r.o. 12 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

¹⁶⁷ HR 18 oktober 2002, nr. 36 663, r.o. 4.3.5, ECLI:NL:HR:2002:AD9787.

alleen als de goederen in kwestie zijn aangekocht als belastingplichtige. Voor een publiekrechtelijk lichaam moet op het moment van aankoop duidelijk te zijn of het goed zal worden gebruikt voor belastbare handelingen of (niet-belastbare) overheidshandelingen.

Ryjewo lijkt in grote lijnen op het arrest WZV. In beide zaken bestaat het feitencomplex uit een publiekrechtelijk lichaam dat een onroerende zaak laat bouwen. Ook trachten beide publiekrechtelijke lichamen na een aantal jaar een gedeelte van de over deze constructie afgedragen btw te herzien. Echter zijn beide arresten niet compleet gelijk, zo zal ook blijken in hoofdstuk 5, waar het arrest Ryjewo behandeld zal worden.

4.5 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

De Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (hierna: “VNLTO”) is een Nederlandse belangenbehartiger voor de algemene belangen van de agrarische sector in het noorden van Nederland. Naast de algemene belangenbehartiging verricht de VNLTO voor haar leden een aantal individuele diensten tegen een vergoeding. HvJ VNLTO¹⁶⁸ ziet toe op de mate van aftrek van omzetbelasting die door VNLTO is geclaimd over de haar aangekochte goederen en diensten. Zo ook de omzetbelasting betaald over de goederen en diensten die betrekking hadden op de vrijgestelde algemene belangenbehartiging.¹⁶⁹ De VNLTO heeft volledige aftrek verzocht op de belaste prestaties en een deel inzake de algemene belangenbehartiging.

Vervolgens heeft de VNLTO een verzoek gedaan tot teruggaaf van omzetbelasting en maakte hierbij aanspraak op een aftrekrecht van 79 procent van de totale betaalde omzetbelasting. De belastinginspecteur weigerde het voornoemde verzoek en legde vervolgens een naheffingsaanslag op aan de VNLTO welke resulteerde in een lager percentage aan aftrek. Na bezwaar van de VNLTO op de naheffingsaanslag en de handhaving van diezelfde naheffingsaanslag door de inspecteur, is de VNLTO in beroep gegaan bij het Gerechtshof. Gerechtshof Leeuwarden oordeelde dat de algemene belangenbehartiging geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de economische handelingen van de VNLTO vormde.¹⁷⁰ Dientengevolge kan de VNLTO de betaalde omzetbelasting niet in aftrek brengen. De VNLTO besluit in beroep te gaan tegen de uitspraak van het Gerechtshof. De HR meent dat het de vraag is of de VNLTO het recht heeft om niet-investeringsgoederen en diensten volledig zakelijk te etiketteren en de betaalde btw volledig en onmiddellijk in aftrek te brengen, ook indien deze goederen worden gebruikt voor handelingen die niet aan de omzetbelasting zijn onderworpen. Ter beantwoording van voorgaande heeft de HR twee prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ:

¹⁶⁸ HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88 (*VNLTO*).

¹⁶⁹ Algemene belangenbehartiging is vrijgesteld op grond van artikel 132 lid 1 sub 1 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 11 lid 1 sub t Wet OB 1968.

¹⁷⁰ Gerechtshof Leeuwarden 17 juni 2005, nr. BK-1457/02, ECLI:NL:GHLEE:2005:3883.

1. Dient de btw-richtlijn zo te worden uitgelegd dat het een belastingplichtige is toegestaan alle goederen en diensten – niet alleen investeringsgoederen – die worden gebruikt voor zowel zakelijk als niet-zakelijke handelingen tot het zakelijke vermogen te rekenen en de ter zake van de aanschaf in rekening gebrachte omzetbelasting volledig en onmiddellijk af te trekken?
2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: dient de heffing over diensten en goederen – andere dan investeringsgoederen – eenmalig in het tijdvak van aftrek plaats te vinden of moet in de daaropvolgende tijdvakken ook heffing plaatsvinden? Indien voornoemde het geval is, hoe moet hiervoor de maatstaf van heffing worden bepaald?

Het HvJ benadrukt in de beantwoording van de eerste vraag dat de aftrekregeling uit de btw-richtlijn tot doel heeft de ondernemer te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten af te dragen of betaalde btw. Indien een belastingplichtige de aangeschafte goederen gebruikt voor niet-zakelijke handelingen – of andere handelingen dan belaste handelingen – die buiten de werkingssfeer van de omzetbelasting vallen, kan dus geen sprake zijn van heffing of aftrek van omzetbelasting. Zodoende is het voor een belastingplichtige niet toegestaan goederen en diensten die worden gebruikt voor niet-zakelijke handelingen tot het zakelijke vermogen te rekenen en de hierover betaalde btw volledig en onmiddellijk in aftrek te nemen. De tweede vraag behoeft op grond van de beantwoording van de eerste vraag geen antwoord.

Het HvJ neemt in VNLTO het standpunt in dat diensten en goederen die voor niet-zakelijke handelingen worden gebruikt niet (zakelijk) geëtiketteerd mogen worden. Hoewel het HvJ de beantwoording van de prejudiciële vragen casualistisch houdt, lijken ook diensten en goederen welke voor overheidshandelingen zijn aangeschaft niet (zakelijk) te mogen worden geëtiketteerd, dit betreft immers ook niet-zakelijke handelingen, die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen. De vraag of het VNLTO-arrest ook geldt in het kader van overheidsactiviteiten komt ter sprake in paragraaf 4.1.7 inzake HvJ Gemeente 's Hertogenbosch.

4.6 VOF X

VOF X heeft in het onderhavige arrest¹⁷¹ ter uitoefening van hun economische activiteiten een bedrijfsloods aangeschaft. In afwachting van de afronding van de bedrijfswoning, zijn aan de zolder van de bedrijfsloods enkele aanpassingen gedaan om deze geschikt te maken voor tijdelijke bewoning van de vennoten en hun gezin. Zoals gepland, is de zolderetage na 23 maanden bewoning voor bedrijfsdoeleinden geschikt gemaakt als kantoor en instructieruimte. De omzetbelasting betaald over de gedane aanpassingen is door de belastingplichtige in aftrek gebracht. De inspecteur heeft deze aftrek

¹⁷¹ HvJ EU, 19 juli 2012, nr. C-334/10, ECLI:NL:XX:2012:BW6388 (VOF X).

geweigerd en zich op het standpunt gesteld dat de aanpassingen aan de zolderetage niet de bedrijfsdoeleinden van de onderneming diende en dat zodoende de omzetbelasting niet in aftrek gebracht kon worden. Het door de belastingplichtige ingestelde beroep tegen deze beslissing is door de rechtbank afgewezen. De rechtbank acht dat door de belastingplichtige niet aannemelijk is gemaakt dat de aanpassingen zijn gemaakt voor het bedrijf, zodoende bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting. Hiernaast oordeelt de rechtbank dat geen sprake is van privégebruik van bedrijfsgoederen door de belastingplichtige¹⁷² – in casu de vennoten. Hetgeen gelijk zou worden gesteld met een onder bezwarende titel verrichte dienst. De belanghebbende is vervolgens in cassatie gegaan bij de HR. Ter onderbouwing van het beroep in cassatie voert VOF X aan dat wel sprake is van privégebruik van bedrijfsgoederen door de belastingplichtige, aangezien een deel van een aan het bedrijf toebehorend goed gebruikt is voor andere dan bedrijfsdoeleinden. De HR preciseert dat vaststaat dat de loods na aanschaf gebruikt is voor bedrijfsdoeleinden, waarna deze tijdelijk is gebruikt voor privédoeleinden en dat in dit kader werkzaamheden aan het pand zijn verricht. De HR heeft het HvJ de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Heeft een belastingplichtige die een deel van zijn bedrijfspand tijdelijk gebruikt voor privédoeleinden recht op aftrek van btw over uitgaven gedaan voor aanpassingen aan het pand gericht op het gebruik voor privédoeleinden?
2. Maakt het voor beantwoording van de eerste vraag verschil of bij aanschaf van het pand aan de belastingplichtige omzetbelasting in rekening is gebracht die door de belastingplichtige in aftrek is gebracht?

Het HvJ behandelt de twee vragen tezamen. Het HvJ concludeert net als de A-G¹⁷³ dat uit de verwijzingsbeslissing kan worden geconcludeerd dat het privégebruik van de bedrijfsloods van begin af aan tijdelijk van aard was. Hiernaast stond van tevoren al vast dat het deel van de loods naderhand weer zou worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Dat de loods na het tijdelijke privégebruik geen aanpassingen meer behoefte, geeft aldus het HvJ weer dat het goed deel uitmaakt van een geheel tot het bedrijf behorend goed.

Verder geeft het HvJ de HR mee dat indien VOF X ten tijde van de verbouwing niet het voornemen had de zolder van de loods uiteindelijk voor het bedrijf te gebruiken, dan hem geen recht op aftrek van de betaalde omzetbelasting kan worden verleend. In dit kader is de uiteindelijke intentie van de belastingplichtige dus een belangrijk punt. Concluderend oordeelt het HvJ dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting in het kader van de aanpassingen aan het bedrijfspand, ook al hebben deze goederen enkel betrekking op het tijdelijke privégebruik van het pand. Het tijdelijke

¹⁷² Artikel 6 lid 2 sub a Zesde Richtlijn, reeds artikel 16 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁷³ Conclusie A-G Van Hilten, 1 maart 2012, ECLI:EU:C:2012:473, r.o. 88 (VOF X).

zakelijk gebruik tast de zakelijke etikettering van het bedrijfspand dus niet aan.¹⁷⁴ Wel dient rekening te worden gehouden met de intentie van de belastingplichtige en of deze intentie al bekend was ten tijde van – in casu – de verbouwing.

4.7 *Gmina Międzyzdroje*

Het arrest *Gmina Międzyzdroje*¹⁷⁵ ziet toe op een mogelijke discrepantie tussen de Europese omzetbelastingwetgeving en de Poolse wetgeving. De casus betreft de Poolse gemeente *Międzyzdroje* die heeft geïnvesteerd in de uitbreiding van een sporthal waar de gemeente zelf eigenaar van is. Tijdens deze werkzaamheden heeft de *Gmina Międzyzdroje* besloten het beheer van de sporthal over te dragen aan een “handelsrechtelijke vennootschap”. In ruil voor de huur die de vennootschap aan de gemeente betaalde, mocht zij de inkomsten van de sporthal voor zichzelf houden. Over de werkzaamheden in het kader van de uitbreiding van de desbetreffende sporthal is door de gemeente omzetbelasting betaald.

Op verzoek van de *Gmina Międzyzdroje* heeft de Poolse minister van financiën bij besluit geoordeeld over mogelijke herziening van deze betaalde omzetbelasting. De minister oordeelde dat de aftrek van voorbelasting over een periode van tien jaar diende te worden herzien. Het beroep dat de gemeente indiende tegen het besluit van de minister is door de rechtbank verworpen. De rechtbank oordeelde voorts dat de gemeente de aftrek van voorbelasting niet in een keer kon herzien, maar alleen in de eerdergenoemde herzieningsperiode van tien jaar. De gemeente is vervolgens in hoger beroep gegaan bij de hoogste bestuursrechter. Deze bestuursrechter twijfelde over de uitlegging van de herzieningsregeling en de implementatie van deze in de Poolse wetgeving. Zodoende is de volgende prejudiciële vraag aan het HvJ voorgelegd:

1. Verzetten de artikelen uit de btw-richtlijn inzake de herzieningsregels en het neutraliteitsbeginsel zich tegen nationale wetgeving welke bij wijziging van bestemming van investeringsgoederen van niet-belast naar belast gebruik de herziening van aftrek niet in een keer laat verrichten, maar gespreid over vijf jaar voor roerende goederen, dan wel tien jaar voor onroerende goederen, te rekenen vanaf het jaar van ingebruikname?

Kort gesteld antwoordt het HvJ dat dit niet het geval is: de desbetreffende artikelen verzetten zich niet tegen de herzieningsregels uit de Poolse wetgeving. Hetgeen van belang is voor *Gmina Ryjewo* is het volgende. Uit het oordeel van het HvJ is af te leiden dat de leer uit *Lennartz* en *WZV* weer wordt doorgetrokken. De gemeente in casu handelt als belastingplichtige bij de investeringsbeslissing¹⁷⁶ en heeft zodoende recht op herziening van de in aftrek gebrachte omzetbelasting. Zo bevestigt het HvJ in *Gmina Międzyzdroje* dat ook publiekrechtelijke lichamen recht hebben op herziening van aftrek, met

¹⁷⁴ Bakx & De Wit, MBB 2019/2-10.

¹⁷⁵ HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (*Gmina Międzyzdroje*).

¹⁷⁶ HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 11 (*Gmina Międzyzdroje*).

het vereiste dat ze ten tijde van de aanschaf – of andere soortgelijke handeling – optreden als belastingplichtige voor de omzetbelasting.

4.8 Gemeente 's Hertogenbosch

Het door het HvJ gewezen arrest Gemeente 's Hertogenbosch¹⁷⁷ ziet in zijn kern toe op de mogelijkheid tot toepassing van enkele artikelen uit de btw-richtlijn op de onderhavige casus. Echter komt ook de zakelijke etikettering van goederen gebruikt voor niet-zakelijke – in casu overheids- – handelingen ter sprake. Hoewel de toepasbaarheid van de artikelen niet van belang zijn in het kader van het arrest Ryjowo, zal het feitencomplex van Gemeente 's Hertogenbosch ter volledigheid wel worden behandeld.

De Gemeente 's Hertogenbosch verricht handelingen zowel als overheid en als belastingplichtige voor de omzetbelasting. De gemeente heeft een nieuw kantoorgebouw laten bouwen op haar eigen grond. Het kantoorgebouw in kwestie zou gebruikt worden voor overheidshandelingen, btw-belaste handelingen en vrijgestelde handelingen. De gemeente heeft om teruggaaf gevraagd van het gehele door de gemeenten aan omzetbelasting betaalde bedrag over de bouwkosten. De ratio achter het verzoek tot teruggaaf was het oordeel van de gemeente dat het gebouw een goed was waarvan de levering op grond van artikel 5 lid 7 sub a Zesde Richtlijn¹⁷⁸. Het artikel betreft een gelijkstelling van *“het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, (...) indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW”* met een belastbare levering voor de omzetbelasting.

De Belastingdienst oordeelt dat de gemeente enkel recht heeft op aftrek van voorbelasting voor zover de het pand gebruikt wordt voor belastbare handelingen. Ook Gerechtshof 's Hertogenbosch was van mening dat, hoewel de gemeente het pand voor zakelijke doeleinden had bestemd, zij enkel recht op aftrek voor voorbelasting had over het deel dat gebruikt werd voor belastbare handelingen, zijnde niet de handelingen als overheid. De gemeente heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof cassatie ingesteld bij de HR. De HR is, met verwijzing naar jurisprudentie¹⁷⁹, van mening dat het desbetreffende artikel van de richtlijn van toepassing is op door derden vervaardigde goederen voor een gemeente. De HR twijfelt echter of dit ook mogelijk is indien het goed maar in geringe mate belast gebruikt zal worden, zoals in casu het geval is. De HR stelt zodoende de volgende prejudiciële vraag aan het HvJ:

1. Dient de vervaardiging van de onroerende zaak in casu te worden beschouwd als een levering onder bezwarende titel, ook indien het overgrote deel van het pand (94 procent) wordt gebruikt voor overheidshandelingen?

¹⁷⁷ HvJ EU 10 september 2014, nr. C-92/13, ECLI:EU:C:2014:2188 (*Gemeente 's Hertogenbosch*).

¹⁷⁸ Reeds artikel 18 sub a Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁷⁹ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11, ECLI:EU:C:2012:698 (*Gemeente Vlaarding*).

Het HvJ oordeelt dat de vervaardiging inderdaad kan worden beschouwd als een levering onder bezwarende titel. Wel dient hierbij rekening te worden gehouden met het uiteindelijke gebruik van het goed. In casu betekent dit dat alleen de levering van het deel van de onroerende zaak dat wordt gebruikt voor belaste handelingen op grond van artikel 5 lid 7 sub a Zesde Richtlijn als levering onder bezwarende titel kan worden beschouwd.

Verder neemt het HvJ nog een standpunt aan dat van belang is voor het arrest Ryjewo. In het arrest Gemeente 's Hertogenbosch merkt het HvJ op dat het oordeel in de zaak VNLTO – zoals reeds besproken in paragraaf 4.1.5 – ook geldt in het kader van overheidshandelingen.¹⁸⁰ Volgens het HvJ mogen goederen die voor overheidshandelingen worden gebruikt niet (zakelijk) geëtiketteerd worden. Deze goederen zijn namelijk niet zakelijk en vallen zodoende niet binnen de reikwijdte van de omzetbelasting. Zodoende kan het latere gebruik van het pand enkel recht geven op aftrek van voorbelasting voor het deel het gebruikt wordt voor belaste handelingen, aldus het HvJ.

4.9 Deelconclusie hoofdstuk 4

Een grote hoeveelheid jurisprudentie van het HvJ vertoont raakvlakken met het arrest Ryjewo. In al de in het hoofdstuk behandelde arresten komen rechtsoordelen van het HvJ naar voren welke van belang zijn in het door het HvJ gevelde oordeel in Ryjewo.

In Armbrecht wordt door het HvJ de algemene vermogensetiketteringsleer geïntroduceerd. Uit het oordeel van het HvJ blijkt dat een belastingplichtige een scheiding moet maken tussen zakelijk gebruikte en privé gebruikte (on)roerende zaken. In de jaren volgend op Armbrecht worden meer arresten gewezen in het kader van deze vermogensetikettering. Zo blijkt uit de arresten Lennartz en Bakcsi dat hoedanigheid van de belastingplichtige tijdens de aankoop van het goed doorslaggevend is. Enkel voor goederen die als belastingplichtige zijn aangekocht bestaat recht op aftrek van voorbelasting. Voor de jaren volgend op het moment van aankoop geldt: privé blijft privé en zakelijk blijft zakelijk. Dat zakelijk ook zakelijk blijft ingeval van tijdelijk privégebruik heeft het HvJ bepaald in de zaak VOF X. Hiernaast oordeelt het HvJ in VOF X dat een vooraf kenbaar gemaakte intentie van gebruik bepalend kan zijn voor het recht op aftrek van voorbelasting.

HvJ WZV trekt de lijn van Lennartz en Bakcsi door in het kader van publiekrechtelijke lichamen. Indien het goed is aangekocht als publiekrechtelijk lichaam – en dus niet als belastingplichtige – bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Als het publiekrechtelijke lichaam ten tijde van de aankoop handelt als belastingplichtige, bestaat wel recht op aftrek. Het laatste is het geval binnen de casus van HvJ Gmina Międzyzdroje: de gemeente heeft recht op aftrek van voorbelasting, omdat zij het goed hebben aangeschaft handelend als belastingplichtige.

¹⁸⁰ HvJ EU 10 september 2014, nr. C-92/13, ECLI:EU:C:2014:2188, r.o. 25 (*Gemeente 's Hertogenbosch*).

In het arrest VNLTO oordeelt het HvJ dat goederen die worden gebruikt voor niet-belastbare handelingen niet als zakelijk mogen worden geëtiketteerd. Parallel aan VNLTO besluit het HvJ in het arrest Gemeente 's Hertogenbosch dat dit “verbod” op zakelijke etikettering ook geldt voor goederen die worden gebruikt voor overheidshandelingen.

5. HvJ Gmina Ryjewo

Het arrest Gmina Ryjewo zal in dit hoofdstuk behandeld en toegelicht worden. Allereerst zal de casus van Ryjewo besproken worden. Binnen deze bespreking zullen de relevante (wets)bepalingen uit zowel de Europese als de Poolse wetgeving toegelicht worden, waarna het hoofdgeding van het arrest weergegeven zal worden. Vervolgens zal overgegaan worden tot de behandeling van de conclusie van A-G Kokott. Als laatste zal het eindoordeel van het HvJ zelf behandeld worden. Waar nodig geacht, zijn verschillende elementen van commentaar voorzien.

5.1 Casus

Het arrest komt voort uit prejudiciële vragen welke de hoogste bestuursrechter in Polen heeft voorgelegd aan het HvJ. Om tot een antwoord te komen worden allereerst de relevante bepalingen uit de Europese en Poolse wetgeving belicht. Hierna zullen in paragraaf 5.1.2 het feitencomplex en de rechtsgang van het arrest behandeld worden.

5.1.1 Relevante bepalingen

De relevante Europese bepalingen betreffen de artikelen van de btw-richtlijn die de belastbare handelingen in casu vaststellen¹⁸¹ en de belastingplichtige die deze handelingen verricht aanwijst.¹⁸² Voorts is het artikel dat de belastingplicht van een publiekrechtelijk lichaam als de gemeente Ryjewo mogelijk maakt van belang.¹⁸³ Verder zijn de artikelen welke het aftrekrecht van een belastingplichtige bepalen¹⁸⁴ en de artikelen die de mogelijkheid tot herziening van deze aftrek geven belangrijk.¹⁸⁵

De relevante Poolse wetgeving geeft de implementatie van de Europese wetgeving weer. Het keuzerecht met betrekking tot de lengte van de herzieningsperiodes is in de Poolse wetgeving gesteld op vijf jaar voor roerende zaken en tien jaar voor onroerende zaken.¹⁸⁶

5.1.2 Hoofdgeding

Allereerst wordt vastgesteld dat de gemeente Ryjewo sinds 2005 geregistreerd is als belastingplichtige. In de jaren 2009 en 2010 heeft Gmina Ryjewo een dorps huis laten bouwen. Voor de levering van goederen en diensten in het kader van de bouw is aan de gemeente omzetbelasting in rekening gebracht en door de gemeente betaald. Het beheer van het dorps huis is na de bouw in 2010 overgedragen aan het gemeentelijk cultureel centrum. Vervolgens heeft Ryjewo in 2014 haar voornemen geuit om het pand in eigendom over te nemen van het gemeentelijk cultureel centrum om het weer rechtstreeks te beheren.

¹⁸¹ Artikel 2 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸² Artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸³ Artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸⁴ Artikel 167 en 168 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸⁵ Artikel 184, 185 lid 1, 187 en 189 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸⁶ Artikel 91 lid 2 van de Ustawa o podatku od towarów i usług (Wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004.

Na deze overname wilde de gemeente de onroerende zaak gebruiken voor overheidshandelingen welke zij om niet verrichtte en voor verhuur onder bezwarende titel voor commerciële doeleinden. Voor dit laatste had de gemeente het voornemen om facturen inclusief omzetbelasting uit te reiken.

Tot op dat moment – lees: 2014 – heeft de gemeente de omzetbelasting betaald over de bouw van het dorps huis nog niet in aftrek genomen. In het kader van de mogelijke herziening van het recht op aftrek van deze voorbelasting heeft Ryjewo een verzoek om een ruling ingediend bij de Poolse minister van financiën. De minister heeft bij besluit van 28 mei 2014 geoordeeld dat de gemeente geen recht had op herziening van het recht op aftrek van de voorbelasting. Volgens de minister had Ryjewo de goederen en diensten verworven met het oog op de overdracht van het dorps huis aan het gemeentelijk cultureel centrum en dus niet met het oog op de uitvoering van een economische activiteit. Op grond hiervan stelde de minister zich op het standpunt dat de gemeente niet als belastingplichtige had gehandeld ten tijde van aanschaf van de desbetreffende goederen en diensten. Met dit oordeel volgt de minister de uitspraak van het HvJ in WZV:¹⁸⁷ het publiekrechtelijke lichaam handelde niet als belastingplichtige en heeft zodoende geen recht op de herziening van aftrek.

In november 2014 heeft de Poolse bestuursrechter in eerste aanleg het door Ryjewo tegen het besluit ingestelde beroep gegrond verklaard. De bestuursrechter is van mening dat het feit dat de gemeente het pand in eerste instantie voor niet-belaste overheidshandelingen heeft gebruikt, hem niet het recht ontnemt de betaalde voorbelasting in aftrek te brengen indien sprake is van een wijziging naar belast gebruik op een later tijdstip. Dat de gemeente Ryjewo bij de verwerving van het dorps huis niet expliciet heeft gemeld te handelen als belastingplichtige of niet, doet hier niet aan af.

De Poolse minister van financiën heeft vervolgens beroep in cassatie ingesteld tegen voornoemde uitspraak bij de hoogste bestuursrechter van Polen, in casu de verwijzende rechter. De verwijzende rechter wenst bij het HvJ te vernemen of de gemeente recht heeft om te over de bouw betaalde omzetbelasting te herzien. In dit kader oordeelt de rechter dat uit het arrest WZV volgt dat de vraag ontkennend dient te worden beantwoord. Uit dat arrest blijkt namelijk dat indien het publiekrechtelijke rechtelijke lichaam bij aanschaf van het pand handelde als overheid, zij geen recht hebben op herziening van de betaalde omzetbelasting. Ook niet wanneer de gemeente naderhand wel als belastingplichtige heeft gehandeld.

Over de in WZV geformuleerde rechtsregel bestaat bij de rechter ook twijfel, dit in het kader van het oordeel van het HvJ in de zaak *Gmina Międzyzdroje*¹⁸⁸. In dit geval was aftrek van voorbelasting wel toegestaan in het geval waarin het publiekrechtelijke lichaam een andere bestemming had gegeven aan een onroerend goed. Blijkens de verwijzende rechter was deze uitspraak van het HvJ dus niet in overeenstemming met hetgeen geoordeeld in het arrest WZV. In dit verband rijst bij de rechter de vraag

¹⁸⁷ HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

¹⁸⁸ HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 11 (*Gmina Międzyzdroje*).

of het van belang is dat ten tijde van verwerving van goederen uiting moet zijn gegeven van het toekomstige gebruik van het aangeschafte goed. Indien deze uiting niet is gegeven, ontstaat de vraag in welke hoedanigheid is gehandeld. Hierbij vraagt de rechter zich af of deze hoedanigheid kan worden vastgesteld aan de hand van het eerste gebruik van het goed in kwestie.

In verband met de hierboven geïllustreerde twijfel verzoekt de verwijzende rechter het HvJ om een prejudiciële beslissing.

5.2 Prejudiciële vragen

De verwijzende rechter, in casu de hoogste bestuursrechter van Polen, heeft aan het HvJ de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1. Heeft een gemeente, gelet op de Europese regelgeving in het kader van aftrek en herziening van deze aftrek en het neutraliteitsbeginsel, recht op aftrek van de voorbelasting over haar investeringsuitgaven door middel van herziening, indien:
 - a. het investeringsgoed – in casu het dorps huis – na de bouw aanvankelijk werd gebruikt voor overheidshandelingen welke niet aan omzetbelasting zijn onderworpen, maar
 - b. het gebruik van het pand is gewijzigd en de gemeente het nu ook gebruikt voor belastbare handelingen?
2. Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat het voornemen van de gemeente om het pand in de toekomst te gaan gebruiken voor belastbare handelingen op het moment van bouw of aanschaf van het pand niet expliciet kenbaar is gemaakt?
3. Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat het pand zowel voor belastbare handelingen als voor niet-belastbare handelingen – in casu overheidshandelingen – wordt gebruikt en het niet mogelijk is de investeringsuitgaven objectief toe te wijzen aan de twee soorten handelingen?

Samengevat wil de Poolse rechter van het HvJ vernemen of de gemeente Ryjewo de over de aangeschafte goederen en diensten betaalde omzetbelasting kan herzien. Voorts vraagt de rechter zich nog af of de gemeente haar voornemen in het kader van het belaste gebruik van het pand op moment van aanschaf kenbaar had moeten maken.

De verwijzende rechter lijkt van mening te zijn dat als de gemeente dit toekomstige gebruik kenbaar had gemaakt, zij als belastingplichtige handelde ten tijde van de aanschaf. Deze opvatting van de rechter is mijns inziens correct. Dit “tonen van intentie” komt namelijk ook naar voren in het eerder besproken arrest VOF X. In die casus werd geoordeeld dat belanghebbende recht op aftrek had op grond van onder anderen het – via een contract – kenbaar gemaakte toekomstige gebruik van het goed. Wel zou mijn oordeel anders zijn als de gemeente Ryjewo geen registratie als belastingplichtige had. In dat

geval zou het toekomstige handelen als belastingplichtige minder goed of zelfs niet te onderbouwen en naar mijn mening dus niet genoeg om het – mogelijke – recht op herziening te claimen in de toekomst.

Voorts vraagt de Poolse rechter van het HvJ een beslissing over het geval dat de gedane investeringsuitgaven niet objectief toe te wijzen zijn aan een bepaald soort gebruik. De rechter vraagt zich af of voornoemd geval van belang is in de bepaling of de belastingplichtige recht heeft op herziening van de betaalde omzetbelasting.

5.3 Conclusie A-G Kokott

A-G Kokott begint haar conclusie¹⁸⁹ inzake de procedure met de observatie dat Ryjewo “in omgekeerde volgorde” zonder meer recht heeft op aftrek van voorbelasting. Met deze omgekeerde volgorde doelt de A-G op volgorde van gebruik door de gemeente Ryjewo. Indien zij het pand in eerste instantie voor belaste doeleinden zouden gebruiken, zou de gemeente recht op aftrek van voorbelasting over de investering hebben gehad. De A-G vraagt zich af of de btw-druk af zou mogen hangen van de chronologische volgorde van gebruik van een goed.

Voor naar haar oordeel te gaan, belicht Kokott eerst nog het arrest Lennartz.¹⁹⁰ De A-G benoemt dat na het oordeel van het HvJ in dat arrest de wetgeving is gewijzigd. Zodoende dient nu te worden onderzocht of de rechtspraak uit Lennartz nog steeds geldig is. Specifieker of deze rechtspraak ook geldt voor een gemeente die tijdens de verwerving geregistreerd is als belastingplichtige en die het gebruik van het desbetreffende goed niet uitdrukkelijk kenbaar maakt.

Ook stelt A-G Kokott vast dat de prejudiciële vragen van de Poolse rechter tezamen dienen te worden onderzocht. De ratio hierachter is dat het drietal vragen alle is gesteld met het doel om te vernemen of de gemeente Ryjewo recht heeft op aftrek van (een deel van) de betaalde btw over de bouw van het dorps huis.

5.3.1 A. Artikel 168 btw-richtlijn als uitdrukking van het neutraliteitsbeginsel

Allereerst licht Kokott artikel 168 btw-richtlijn toe als uitdrukking van het neutraliteitsbeginsel. Artikel 168 aanhef en sub a btw-richtlijn beschrijft dat belastingplichtigen aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting kunnen aftrekken in geval de goederen worden gebruikt voor belastbare handelingen. Aan deze voorwaarden voldoet de gemeente Ryjewo in casu. Vervolgens behandelt de A-G de aftrek van voorbelasting verder. Zo is het vaste rechtspraak dat het neutraliteitsbeginsel vereist dat de ondernemer van zijn btw-last wordt ontdaan, voor zover de ondernemingsactiviteiten dienen om handelingen te verrichten die belastbaar zijn.¹⁹¹ Dit is in casu ook het geval, aldus Kokott. Het niet ontdoen van deze btw-last leidt tot dubbele belastingheffing. Voornoemde verdedigt hiernaast om in

¹⁸⁹ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273 (*Gmina Ryjewo*).

¹⁹⁰ HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*).

¹⁹¹ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 22 en aldaar aangehaalde jurisprudentie (*Gmina Ryjewo*).

casu de mogelijkheid aanwezig te achten om de voorbelasting achteraf af te trekken.¹⁹² In het licht van bovenstaande valt, volgens de A-G, de uitkomst van het geven van recht op aftrek aan de gemeente te verenigen met de bestaande rechtspraak van het HvJ.

5.3.2 B. Artikel 167 btw-richtlijn als mogelijke uitzondering op het neutraliteitsbeginsel

De A-G geeft eerst een korte toelichting op de al bestaande rechtspraak van het HvJ. Zo wordt de hoedanigheid van handelen bij aanschaf van het goed ex Lennartz en WZV benoemd. Verder vermeldt A-G Kokott ook de uitspraken van het HvJ uit VOF X, met name het niet-directe gebruik voor belastbare doeleinden wordt door de A-G uitgelicht. Hier dient wel aangegeven te worden dat de belastingplichtige in VOF X duidelijk had aangegeven het goed nadien voor bedrijfsdoeleinden te willen gebruiken.

Op grond van artikel 167 btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd is geworden. Dientengevolge gaat het recht op aftrek van voorbelasting hand in hand met de hoedanigheid waarin iemand handelt op het tijdstip van aanschaf van een goed of dienst. Recht op aftrek van omzetbelasting bestaat niet in het geval dat het goed niet voor economische handelingen in de zin van artikel 9 btw-richtlijn worden gebruikt.

Naar het oordeel van het HvJ kan een ieder die pas later belastingplichtige wordt en het aangeschafte goed pas later gebruikt voor belastbare handelingen niet achteraf recht hebben op aftrek van voorbelasting.¹⁹³ Dit recht op aftrek bestaat wel in de omgedraaide volgorde van de benoemde handelingen. Indien een belastingplichtige een goed aanschaft, deze allereerst gebruikt voor belastbare handelingen en vervolgens voor niet-belastbare handelingen, heeft hij in eerste instantie recht op onmiddellijke en volledige aftrek van omzetbelasting. Het recht op aftrek wordt pas achteraf gecorrigeerd ingevolge artikel 184 en volgende btw-richtlijn¹⁹⁴ of de artikelen 16 en 26 btw-richtlijn. De artikelen 16 en 26 btw-richtlijn definiëren de zogeheten onttrekkingsfeiten. De artikelen stellen een onttrekking van bedrijfsgoederen naar privé of het gebruik van bedrijfsgoederen in privé gelijk aan achtereenvolgend een levering onder bezwarende titel of een dienst onder bezwarende titel. Op deze manier wordt het niet-belaste gebruik van de goederen – waarvan het volledige bedrag aan omzetbelasting in aftrek is gebracht – alsnog belast.

Kokott licht toe dat de btw-richtlijn echter geen “inbrengregeling” kent, als zijnde een tegenhanger voor de onttrekkingsregeling. Zij is van mening dat dit op gespannen voet staat met het neutraliteitsbeginsel, hetgeen eerder is opgemerkt door A-G Jacobs in zijn conclusie bij de zaak Charles en Charles-Tijmens.¹⁹⁵ Het kan volgens de A-G niet zo zijn dat afhankelijk van de chronologisch volgorde van het economische gebruik van een goed andere rechtsgevolgen ontstaan. Ook volgt uit

¹⁹² Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 23 (*Gmina Ryjewo*).

¹⁹³ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 29 (*Gmina Ryjewo*).

¹⁹⁴ Artikelen inzake de herziening van omzetbelasting.

¹⁹⁵ Conclusie A-G Jacobs, 20 januari 2005, ECLI:EU:C:2005:48, r.o. 75 e.v. (*Charles en Charles-Tijmens*).

artikel 184 btw-richtlijn dat het bij de wisseling van belastbaar naar niet-belastbaar gebruik en vice versa niet van belang is in welke volgorde dit plaatsvindt. Een dusdanige ongelijke behandeling van identieke handelingen is naar mening van de A-G lastig te rechtvaardigen.

Vervolgens merkt A-G Kokott op dat het HvJ de vraag inzake het achteraf in aftrek brengen van de voorbelasting die betaald is over een in privé aangeschaft goed welke vervolgens in de onderneming wordt ingebracht, nog niet uitdrukkelijk heeft getoetst aan de ten opzichte van de Zesde Richtlijn gewijzigde tekst van artikel 187 lid 2 btw-richtlijn. Deze tekst is gewijzigd van “*van verkrijging of vervaardiging der goederen*” ex artikel 20 lid 2 Zesde Richtlijn naar “*van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen*” ex artikel 187 lid 2 btw-richtlijn. De aan het artikel toegevoegde zinsnede ziet naar de mening van de A-G toe op de situatie in casu waar de belastingplichtige het goed initieel niet direct heeft bestemd voor zijn economische activiteit.

Het “eerste gebruik van de goederen” impliceert een later tijdstip dan het moment van verkrijging of vervaardiging, hetgeen ook een latere aftrek van voorbelasting toe zou staan. Volgens Kokott betekent dit dat de btw-richtlijn uitdrukkelijk uitgaat van een mogelijkheid om een verworven goed achteraf te bestemmen wanneer het pas in een later stadium voor economische handelingen wordt gebruikt.¹⁹⁶ Het HvJ heeft in lijn met deze gedacht ook geen bezwaar gemaakt tegen de aftrek van de gemeente Międzyzdroje¹⁹⁷ bij een overgang van gebruik voor overheidshandelingen naar gebruik voor belastbare handelingen. Een dergelijke correctie achteraf zal zich voltrekken via de artikelen 184 en verder btw-richtlijn via de herzieningsregels. Voorts strookt deze herziening ook met het doel en de strekking van de voornoemde artikelen.

Volgens het HvJ is de herzieningsregeling een essentieel bestanddeel van de btw-richtlijn.¹⁹⁸ Alleen zo een dergelijke correctie achteraf leidt in het onderhavige geval tot een verzekering van de juistheid van de aftrek en dus een waarborging van het neutraliteitsbeginsel.

5.3.3 C. *Subsidiar: criteria voor het handelen als belastingplichtige*

Naast de bovenstaande argumentatie, brengt de A-G ook een subsidiair argument in. Indien het HvJ het primaire argument van de A-G niet overneemt, tracht zij hier de vraag te beantwoorden of de gemeente als belastingplichtige of niet-belastingplichtige handelde ten tijde van de verwerving van het dorpshuis. Hetgeen op grond van eerdere jurisprudentie aftrek wel of niet mogelijk maakt.¹⁹⁹ In welke hoedanigheid het goed is verworven is een feitelijke vraag en dient te worden beoordeeld met inachtneming van alle relevante omstandigheden.²⁰⁰

¹⁹⁶ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 37 (*Gmina Ryjewo*).

¹⁹⁷ HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (*Gmina Międzyzdroje*).

¹⁹⁸ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 40 (*Gmina Ryjewo*).

¹⁹⁹ Als belastingplichtige handelen ten tijde van de verwerving zou aftrek mogelijk maken; als niet-belastingplichtige handelen ten tijde van de verwerving zou aftrek niet mogelijk maken.

²⁰⁰ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 44 (*Gmina Ryjewo*).

In casu heeft de gemeente Ryjewo op het tijdstip van de verwerving nog geen weet van de wijze van gebruik van het dorps huis. Bijgevolg heeft de gemeente ook geen voornemen inzake het gebruik kenbaar gemaakt. Volgens Kokott staat een belastingplichtige in zo een geval voor een onmogelijke opgave en kan dit een prikkel vormen het goed door middel van een intentieverklaring tot het ondernemingsvermogen te rekenen om zodoende volledige en onmiddellijke aftrek van voorbelasting te kunnen claimen. Mijns inziens is deze gedachte van de A-G correct. Indien een correctie van aftrek van voorbelasting niet mogelijk is bij een overgang van niet-belastbaar naar belastbaar zullen belastingplichtige veelal proberen het goed initieel tot het ondernemingsvermogen te brengen om op deze manier toch een deel van de voorbelasting in aftrek te kunnen nemen.

Indien echter geen voornemen of dergelijke aanwezig is op het moment van aanschaf, is volgens A-G Kokott een ander criterium nodig. In dit verband dient aansluiting te worden gezocht bij artikel 13 btw-richtlijn. Artikel 13 btw-richtlijn bepaalt dat publiekrechtelijke lichamen in de basis niet als belastingplichtige handelen als zij handelingen verrichten als overheid. Derhalve kan, ingeval de gemeente niet als overheid handelde bij aanschaf van het dorps huis, worden aangenomen dat werd gehandeld in de hoedanigheid van belastingplichtige. Een publiekrechtelijk lichaam zou op grond van deze redenering maar zelden als overheid handelen bij de aanschaf van consumptiegoederen.²⁰¹

De A-G acht deze redenering op grond van artikel 13 btw-richtlijn echter niet overtuigend. De formulering van het desbetreffende artikel spreekt immers van het verrichten van handelingen. Derhalve ziet het artikel toe op de uitgaande kant – het verrichten van prestaties – en niet op de inkomende kant – het verwerven van prestaties. De verwijzingen naar de verstoring van de mededinging en naar de niet-onbeduidende omvang van de werkzaamheden voegen hieraan toe. Deze aspecten zijn van toepassing op de uitgaande kant van de prestaties van het publiekrechtelijke lichaam en niet op de ingaande kant.

Kokott oordeelt dat artikel 13 btw-richtlijn geen antwoord geeft op de vraag of het publiekrechtelijke lichaam handelt als belastingplichtige of niet-belastingplichtige. Het artikel geeft slechts weer of een publiekrechtelijk lichaam bij uitgaande handelingen als belastingplichtige dient te worden aangemerkt.

5.3.4 Eindoordeel A-G Kokott

Samenvattend beveelt A-G Kokott het HvJ aan om het begrip “verwerving als belastingplichtige” ruim uit te leggen. Dit in verband met het eerder beschreven ontbreken van een inbrengingsregeling als tegenhanger voor de wel bestaande onttrekkingsregeling. Voorts benoemt de A-G eerdere rechtspraak van het HvJ waar de vraag of sprake was van belastingplicht ten tijde van de verwerving een duidelijker antwoord kende. In WZV handelde het waterschap als overheid en ook in het arrest Lennartz was het

²⁰¹ Bijvoorbeeld in het geval van onteigening, zie Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 50 (*Gmina Ryjewo*).

evident dat Lennartz als niet-belastingplichtige handelde bij de aankoop van de auto. In casu liggen de feiten gecompliceerder, aldus Kokott. Ryjewo heeft namelijk niet uitdrukkelijk besloten het dorps huis als overheid of als belastingplichtige te gebruiken.

De A-G meent dat bij een belastingplichtige die een goed verwerft en de mogelijkheid heeft dit goed economisch te gebruiken en dit gebruik bij de aanschaf nog niet kan uitsluiten, kan worden vermoed dat het voornemen bestaat om het goed in een later stadium economisch te gebruiken. Deze gedachte gaat op in geval het goed niet uitdrukkelijk is bestemd voor niet-economische activiteiten. Dit laatste was in casu ook het geval. Het recht op aftrek van voorbelasting kan op deze manier ontstaan op grond van een potentieel gebruiksvoornemen. Indien het goed in eerste instantie bestemd is voor niet-economische handelingen, bestaat dit recht op aftrek slechts in beginsel. De belastingplichtige trekt in dit geval dus geen voorbelasting af, maar opent enkel de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting op een later moment. Deze latere aftrek vindt plaats op grond van de bestaande herzieningsregels.

A-G Kokott concludeert dat de Gmina Ryjewo in haar optiek recht heeft op herziening van de over de bouw van het dorps huis betaalde omzetbelasting. Daarbij is het niet van belang dat het voornemen van gebruik uitdrukkelijk kenbaar is gemaakt. Voorts is het ook niet van belang dat het goed voor zowel belastbare als niet-belastbare handelingen wordt gebruikt en het niet mogelijk is de investeringsuitgaven objectief toe te rekenen aan deze handelingen.

5.4 Oordeel HvJ

Net als A-G Kokott is het HvJ van mening dat de drie prejudiciële vragen samen dienen te worden onderzocht. Na deze vaststelling behandelt het HvJ enkele vaste arresten in het kader van het aftrekrecht, het tijdstip van aftrek en de herziening van die aftrek. Ook licht het HvJ toe in welke gevallen publiekrechtelijke lichamen aanspraak kunnen maken op dit aftrekrecht. Hieruit volgt dat wanneer een overheidsorgaan als de gemeente Ryjewo handelt als overheid – dus als niet-belastingplichtige – deze geen recht heeft op aftrek van de betaalde omzetbelasting. Dit recht ontstaat ook niet wanneer het goed op een later moment voor belastbare handelingen wordt gebruikt.

Of Gmina Ryjewo ten tijde van de levering van het dorps huis handelde als belastingplichtige – en dus recht heeft op aftrek van voorbelasting – dient door de verwijzende rechter te worden onderzocht met behulp van alle feiten en omstandigheden van het geval.

Onder voorbehoud van dit onderzoek van de nationale instantie, staat het volgens het HvJ vast dat de gemeente in casu handelde als belastingplichtige. Het dorps huis is immers verworven onder dezelfde voorwaarden als die aanwezig zouden zijn als een particulier een dergelijk pand zou laten bouwen. De casus van de gemeente Ryjewo onderscheidt zich zodoende van die van het arrest WZV²⁰², waarin het

²⁰² HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

publiekrechtelijke lichaam bij aanschaf van het onroerende goed handelde als overheid. Ook onderscheidt de situatie uit het hoofdgeding zich van de arresten *Uudenkaupungin kaupunki*²⁰³ en *Gmina Międzyzdroje*.²⁰⁴ In allebei deze arresten handelde de publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige en niet als overheid op het moment van verwerving van de desbetreffende goederen.

In casu heeft de gemeente immers pas na de verkrijging van het dorps huis uitdrukkelijk verklaard het pand te willen verhuren voor commerciële doeleinden. Op het moment van aanschaf van het onroerende goed was dit nog niet bekend, maar ook niet expliciet uitgesloten. Wel merkt het HvJ op dat een dergelijke uiting niet uitsluit dat impliciet blijkt van het voornemen het goed voor een bepaald gebruik te bestemmen. Ryjewo heeft bij de verkrijging van het pand enkel het voornemen geuit om het als dorps huis in gebruik te nemen. Deze bestemming staat naar de mening van het HvJ niet in de weg dat het goed mogelijk – al dan niet gedeeltelijk – zou worden gebruikt voor economische doeleinden. Het HvJ oordeelt dat de aard van het goed kan wijzen op in welke hoedanigheid de belastingplichtige heeft willen handelen. Voorts is de al bestaande btw-registratie van de gemeente een aanwijzing voor het handelen in de hoedanigheid van belastingplichtige. Het daadwerkelijke initiële gebruik voor niet-belastbare handelingen doet hier niet van af. Dit gebruik is enkel bepalend voor de hoogte van de aftrek van voorbelasting en de eventuele herziening van deze aftrek. Ook is dit initiële gebruik niet bij voorbaat beslissend voor het antwoord op de vraag inzake in welke hoedanigheid de onroerende zaak is aangeschaft.²⁰⁵

Verder is het HvJ is het eens met A-G Kokott met betrekking tot de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige. Zo een ruime uitleg wordt door het HvJ noodzakelijk geacht gelet op de met de aftrekregeling en inzake herzieningen nagestreefde doel van neutraliteit van de fiscale druk.

Ten slotte acht het HvJ het niet van belang dat de investeringsuitgaven niet objectief toe te wijzen zijn aan de belastbare en niet-belastbare handelingen van de gemeente. Deze verdeling wordt geregeld door de artikelen 173 en 174 btw-richtlijn inzake de evenredige aftrek, de pro rata.²⁰⁶ Deze berekening is in beginsel voorbehouden aan goederen en diensten die zowel economisch als niet-economisch worden gebruikt. De methode van berekenen dient te worden vastgesteld door de lidstaten zelf.

5.5 Deelconclusie hoofdstuk 5

De sinds 2005 voor btw-doeleinden geregistreerde gemeente Ryjewo heeft in de jaren 2009 en 2010 een dorps huis laten bouwen. Over de in het kader van de bouw geleverde goederen en diensten is door de

²⁰³ HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*).

²⁰⁴ HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750 (*Gmina Międzyzdroje*).

²⁰⁵ HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 52 (*Gmina Ryjewo*).

²⁰⁶ Zie in het kader van de pro rata paragraaf 3.3.2 van deze scriptie.

gemeente omzetbelasting betaald. In eerste instantie heeft Gmina Ryjewo het beheer van het dorpshuis overgedragen aan een gemeentelijk cultureel centrum, maar in 2014 heeft de gemeente haar voornemen geuit om het pand te gebruiken voor overheidshandelingen en voor verhuur onder bezwarende titel. In het kader van de verhuur heeft de gemeente de intentie om facturen met omzetbelasting uit te reiken.

Tot 2014 heeft de gemeente de betaalde omzetbelasting nog niet in aftrek genomen. In verband met het gewijzigde gebruik van het pand heeft de gemeente een verzoek voor een ruling ingediend bij de Poolse minister van financiën. De minister van financiën wijst dit verzoek voor een ruling af op grond van dat de gemeente niet als belastingplichtige handelde in verband met de aanschaf van het dorpshuis. De gemeente gaat in beroep tegen deze uitspraak. Vervolgens wordt door de partij geprocedeerd tot de hoogste bestuursrechter van Polen. Deze rechter legt het HvJ een drietal prejudiciële vragen voor. Samengevat komen de vragen neer op of de gemeente in casu recht heeft op de herziening van de betaalde omzetbelasting en of dit afhangt van het niet uitdrukkelijk kenbaar gemaakte voornemen in het kader van het gebruik door de gemeente en dat geen mogelijk bestaat de investeringsuitgaven objectief toe te rekenen aan de verschillende handelingen van de gemeente.

Allereerst is de beoordeling van A-G Kokott van bovenstaand feitencomplex toegelicht. De A-G bespreekt kort dat het toekennen van recht op herziening aan de gemeente Ryjewo in overeenstemming zou zijn met het neutraliteitsbeginsel. Zo bestaat in de omzetbelasting een regeling voor het onttrekken van goederen aan de onderneming naar privé. Belastingplichtigen hebben in dit geval bij de aanschaf van het goed recht op onmiddellijke en volledige aftrek. Wanneer de goederen vervolgens worden onttrokken naar privé dient de afgetrokken voorbelasting te worden herzien. Dat de omzetbelasting geen inbrengregeling kent als tegenhanger voor deze onttrekkingsregeling, vindt de A-G op gespannen voet staan met het neutraliteitsbeginsel van de Europese omzetbelasting. Het kan niet zo zijn dat afhankelijk van de chronologische volgorde van het economische gebruik andere rechtsgevolgen ontstaan.

Vervolgens bespreekt A-G Kokott de ten opzichte van de Zesde Richtlijn gewijzigde tekst van artikel 187 lid 2 btw-richtlijn. De toevoeging van de zinsnede “het eerste gebruik van de goederen” impliceert volgens de A-G een later tijdstip dan het moment van verkrijging van het goed, hetgeen ook een latere aftrek van voorbelasting toe zou staan.

Subsidiair tracht de A-G te beargumenteren hoe kan worden aangetoond of de gemeente Ryjewo handelde als belastingplichtige of als overheid. Op het moment van aanschaf van het pand was bij de gemeente geen voornemen van gebruik aanwezig, derhalve is volgens A-G een ander criterium nodig. Op grond van artikel 13 btw-richtlijn zou kunnen worden aangenomen dat een publiekrechtelijk lichaam als belastingplichtige handelt ingeval het niet handelt als overheid. Artikel 13 btw-richtlijn ziet echter enkel toe op het verrichten van prestaties en niet op het verwerven van prestaties. De A-G oordeelt dat artikel 13 btw-richtlijn geen hulp biedt bij de bepaling of het publiekrechtelijke lichaam handelt als

belastingplichtige of als overheid. Het artikel geeft slechts weer of een publiekrechtelijk lichaam als belastingplichtige handelt bij uitgaande handelingen.

Afsluitend oordeelt A-G Kokott de gemeente Ryjewo recht heeft op herziening van de over de bouw van het dorps huis betaalde omzetbelasting. Hierbij is het niet van belang dat het voornemen van gebruik van het dorps huis uitdrukkelijk kenbaar is gemaakt. Ook is het niet van belang dat het goed voor zowel belastbare als niet-belastbare handelingen wordt gebruikt en dat de investeringsuitgaven niet objectief toe te rekenen zijn aan deze handelingen.

Het HvJ oordeelt dat de aard van het goed kan wijzen op in welke hoedanigheid de belastingplichtige heeft willen handelen bij de aankoop van het goed. Het dorps huis in casu was door de gemeente te gebruiken voor zowel overheids- als economische handelingen. Ook de btw-registratie uit 2005 is volgens het HvJ een aanwijzing voor de hoedanigheid van handelen van de gemeente.

Het initiële gebruik van het goed doet niet af van in welke hoedanigheid het publiekrechtelijke lichaam handelde ten tijde van de aankoop van het pand.

Het HvJ concludeert dat de nationale rechter dient te onderzoeken of de gemeente op grond van voornoemde als belastingplichtige heeft gehandeld op het moment van aanschaf van het pand. Indien dit het geval is, heeft de gemeente recht op herziening van de over de bouw betaalde omzetbelasting. Verder oordeelt het HvJ, net als A-G Kokott, dat het niet van belang is dat het goed voor zowel belastbare als niet-belastbare handelingen wordt gebruikt en ook niet dat de investeringsuitgaven niet objectief toe te rekenen zijn aan deze handelingen.

6. Analyse van het arrest Gmina Ryjewo

Zoals al meerdere malen in de scriptie is benoemd, is de uitspraak in het arrest Ryjewo onder vakgenoten als een verrassing ontvangen. In dit hoofdstuk zal dit verrassende element worden toegelicht door middel van het analyseren van het arrest. De casus en uitspraak van Gmina Ryjewo zullen gespiegeld worden aan eerdere jurisprudentie van het HvJ, die onder andere in hoofdstuk 4 is besproken. In het hoofdstuk zal getracht worden het arrest Ryjewo een plaats te geven in de bestaande rechtspraak van het HvJ.

Hier van uit zullen ook de mogelijkheden en kansen die het arrest aan de praktijk biedt worden besproken. Dit zal onder andere gebeuren aan de hand van de literatuur die is geschreven in het kader van het Gmina Ryjewo. Ik zal deze literatuur bespreken en naar mijn eigen inzichten beoordelen. Voorts zal ik ook mijn eigen ideeën inzake de kansen welke het arrest biedt naar voren brengen.

6.1 Een verrassing

Op basis van vaste jurisprudentie van het HvJ, als Lennartz en WZV, leek het arrest Gmina Ryjewo een uitgemaakte zaak te zijn. Een publiekrechtelijk lichaam dat een onroerende zaak als niet-belastingplichtige aanschaft en later als belastingplichtige verhuurt heeft geen recht op herziening van de initieel betaalde omzetbelasting. Althans, dit was de consensus voor het HvJ arrest wees in de zaak Ryjewo. Ook in Nederland was het uitgangspunt dat een publiekrechtelijk lichaam in een dergelijk geval geen recht zou hebben op de herziening van de betaalde omzetbelasting. Zo blijkt onder andere uit het Besluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen²⁰⁷ en uit de Nederlandse jurisprudentie.²⁰⁸

Aan het advies uit haar A-G-conclusie, waarin Kokott betoogde dat de gemeente Ryjewo recht zou hebben op de herziening van de betaalde omzetbelasting, werd dan ook geen kans van slagen toegedicht.²⁰⁹ Blank oordeelt dan ook dat het antwoord op de door de Poolse rechter gestelde prejudiciële vragen al duidelijk is, kijkend naar eerdere jurisprudentie.²¹⁰ Wel meent hij dat het door A-G Kokott besproken “kenbaar maken van het voornemen van gebruik van het goed” aandacht verdient. De A-G is namelijk van mening dat indien het gebruiksvoornemen niet expliciet is benoemd, het vermoeden bestaat dat het goed mogelijk ook voor belaste feiten kan en mogelijk zal worden gebruikt. Hetgeen volgens Blank verder lijkt te gaan dan de jurisprudentie op dat moment, waar aandacht wordt geacht aan de objectief beschikbare gegevens. Naar Blanks verwachting heeft het HvJ de uitspraak in het arrest grotendeels om dit oordeel van A-G Kokott laten draaien. Dit heeft naar mijn mening een correcte uitkomst van het arrest teweeggebracht, echter is de weg van het HvJ naar deze uitkomst mijns inziens niet de juiste. Dit laatste zal in het vervolg van dit hoofdstuk worden toegelicht. In mijn ogen heeft A-G Kokott met haar conclusie aangetoond dat de huidige herzieningsregeling niet de meest neutrale

²⁰⁷ Besluit van 25 januari 2012, BLKB2012/175M (*Besluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*).

²⁰⁸ Zie o.a. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01149, ECLI:NL:GHARL:2017:6970.

²⁰⁹ Gomes Vale Viga, FED 2019/1.

²¹⁰ Blank, NTFR 2018/1153.

uitkomst biedt aan de belastingplichtige. Terwijl de btw-richtlijn juist streeft naar een zo neutraal mogelijke belastingheffing.²¹¹

6.2 Een zo neutraal mogelijke heffing

A-G Kokott pleitte in haar conclusie bij het arrest Ryjewe voor een neutralere heffing van de omzetbelasting. Zij oordeelde dat de huidige herzieningsregels geen neutrale heffing voortbrengen en zodoende op gespannen voet staan met het neutraliteitsbeginsel van de btw. De geldende wetgeving bepaalt dat indien een goed aan het ondernemersvermogen wordt onttrokken, de reeds afgetrokken omzetbelasting dient te worden gecorrigeerd. Enerzijds via de herziening van de btw²¹² of anderzijds via de zogeheten onttrekkingsfeiten.²¹³ Deze regeling is in mijn optiek ook correct, als een goed niet meer voor belastbare activiteiten wordt gebruikt, vervalt het aftrekrecht. Zodoende is een correctie van de bij aanschaf afgetrokken omzetbelasting hier een logisch gevolg op.

Hetgeen in de huidige wetgeving echter ontbreekt volgens A-G Kokott, is een “inbrengingsregeling”, dit als tegenhanger voor de regels omtrent onttrekking. Deze inbrengingsregeling zou toe moeten zien op de situaties waar een belastingplichtige een in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige aangeschaft goed inbrengt in zijn onderneming. Op dit moment heeft de belastingplichtige geen mogelijkheid de over de aanschaf betaalde omzetbelasting (deels) in aftrek te brengen. In deze situatie wordt de belastingplichtige een fiscale last opgelegd, hetwelk naar mijn mening niet te verenigen is met het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting. Deze mening deel ik met A-G Jacobs, die in zijn conclusie bij het arrest Charles en Charles-Tijmens eenzelfde situatie beschrijft.²¹⁴

Verder is het naar mijn mening nijpend dat vanuit de huidige wetgeving de belastingplichtige nadelig wordt behandeld ten opzichte van de belastingontvanger, in een vrijwel gelijke casus. Ook dit strookt in mijn ogen niet met het neutrale karakter dat de btw-richtlijn nastreeft. Voorts was ook de Europese Commissie deze mening toegedaan dat in het kader van het arrest Gmina Ryjewe.²¹⁵ De Commissie wees tijdens de behandeling van de zaak bij het HvJ op het belang van het neutraliteitsbeginsel. Omdat de gemeente het onroerend goed belast gebruikt, heeft zij recht op aftrek, en zodoende ook op herziening van deze aftrek.

6.2.1 Meer neutraliteit door HvJ Gmina Ryjewe?

Zoals al eerder is beschreven in deze scriptie, heeft het HvJ in haar oordeel niet de mening van A-G Kokott inzake de inbrengingsregeling overgenomen. Hoewel hiermee in mijn optiek een grote sprong naar een neutralere heffing van omzetbelasting zou zijn gemaakt, lijkt de uitspraak van het HvJ in Gmina

²¹¹ Punt 5 van de considerans van Richtlijn 2006/112/EG.

²¹² Artikel 184 e.v. Richtlijn 2006/112/EG.

²¹³ Artikel 16 en 26 Richtlijn 2006/112/EG.

²¹⁴ Conclusie A-G Jacobs, 20 januari 2005, ECLI:EU:C:2005:48, r.o. 75 e.v. (*Charles en Charles-Tijmens*).

²¹⁵ De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

Ryjewo toch ook een kleine stap te zetten naar een neutralere heffing van de omzetbelasting. Het arrest geeft publiekrechtelijke lichamen namelijk het recht op een herziening van de betaalde omzetbelasting, ingeval een goed belast wordt gebruikt na een initieel niet-belastbaar gebruik. Echter is hier naar mijn mening van belang dat rekening wordt gehouden met de specifieke situatie in het arrest Ryjewo. De overwegende reden dat het HvJ de gemeente recht op herziening van aftrek heeft toegestaan, is dat de gemeente ten tijde van de aanschaf niet het gebruik van het goed expliciet kenbaar had gemaakt. Indien sprake was geweest van een expliciete uiting van de hoedanigheid waarin het goed zou worden gebruikt, zijnde niet-belastbare activiteiten, en een expliciete uitsluiting van het gebruik voor belastbare activiteiten, zou naar mijn mening de eerdere jurisprudentie van het HvJ worden gevolgd en zou de gemeente dus geen recht op herziening van aftrek hebben gehad.²¹⁶ Zodoende ben ik van mening dat de uitspraak in het arrest Ryjewo niet direct een wijziging aanbrengt aan de eerdere uitspraken van het HvJ, maar meer een nuancering biedt. Het HvJ toont in het arrest Ryjewo aan dat de hoedanigheid van handelen van een publiekrechtelijk lichaam niet per definitie zwart-wit is: indien het voornemen van gebruik niet expliciet kenbaar is gemaakt bij de aanschaf van het goed, handelt een publiekrechtelijk lichaam in wezen in twee hoedanigheden, die van overheid en die van belastingplichtige. Op deze manier ontstaat in het geval van herziening van de betaalde omzetbelasting een neutralere heffing.

6.2.2 *Privé-ondernemingsfeer: HvJ Lennartz in het licht van HvJ Gmina Ryjewo*

De uitspraak in het arrest Gmina Ryjewo heeft potentieel ook mogelijkheden gecreëerd in de privé-ondernemerssfeer, zoals bijvoorbeeld de situatie in het arrest Lennartz. Kort samengevat heeft Lennartz in privé een auto gekocht, die deels zakelijk gebruikt wordt. Na een aantal jaar brengt Lennartz deze auto in, in zijn nieuw opgerichte onderneming en wil hij de over de aanschaf betaalde omzetbelasting herzien. Het HvJ weigert Lennartz het recht op herziening, op grond van dat de auto in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige – dus in de privésfeer – is aangekocht.

De casus van het arrest Lennartz lijkt naar mijn mening sterk op die van het arrest Gmina Ryjewo, enkel met een privépersoon in plaats van het publiekrechtelijke lichaam. Echter, is van belang dat Lennartz de auto in de hoedanigheid van privépersoon heeft aangekocht. Deze lezing van het HvJ blijft ook in Ryjewo intact. De gemeente krijgt immers recht op herziening van de aftrek van voorbelasting op grond van dat zij niet expliciet heeft aangegeven in een bepaalde hoedanigheid te handelen en dientengevolge niet kan worden uitgesloten dat de onroerende zaak niet als belastingplichtige gebruikt zou worden.

Lennartz kwalificeerde op het moment van de aankoop van de auto als belastingplichtige. Hiernaast is de aangekochte auto op grond van objectieve kenmerken geen expliciet zakelijk of privé

²¹⁶ Analoog aan HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*).

goed, hetgeen de hoedanigheid bij aankoop had kunnen vaststellen.²¹⁷ Verder wordt de auto ook voor zowel zakelijke als privédoeleinden gebruikt. In mijn optiek zou een privépersoon in een dergelijke situatie als die van Lennartz op grond van Ryjewo recht moeten hebben op herziening. Het doortrekken van het arrest Gmina Ryjewo naar dergelijke casussen zou naar mijn mening een positieve ontwikkeling zijn in het kader van de neutraliteit van de omzetbelasting.

Voorts plaats ik hier nog een kanttekening bij het bovenstaande, dat indien niet sprake is van een “tweeledige hoedanigheid”, de eerdere jurisprudentie van het HvJ blijft staan. Dat wil zeggen dat als een privépersoon een goed koopt als zuiver privépersoon en pas later kwalificeert als ondernemer, deze persoon geen recht heeft op herziening van aftrek.

Ook Bakx en De Wit zijn van mening dat het oordeel van het HvJ in Gmina Ryjewo ook voor privépersonen als Lennartz zou moeten gelden.²¹⁸ De Wit lijkt tevens te oordelen dat de afwezigheid van een tweeledige hoedanigheid afdoet aan dit recht op herziening,²¹⁹ hetgeen ik ook in de bovenstaande alinea benoem en eveneens wordt onderschreven door Toet.²²⁰ Linssen is in dit kader terughoudender en is het niet eens met tweeledige hoedanigheid welke A-G Kokott in haar conclusie introduceert. Zodoende acht hij het arrest ook niet toepasbaar op casussen in de privé-ondernemingssfeer.²²¹

6.2.3 Een volgende stap

Het oordeel van het HvJ in het arrest Gmina Ryjewo is in mijn ogen een positieve ontwikkeling op de weg naar een zo neutraal mogelijke omzetbelasting. Mijns inziens is dit echter niet genoeg. De Europese wetgever streeft een zo neutraal mogelijke heffing na, maar toch lijkt deze neutraliteit vooral uit de jurisprudentie van het HvJ voort te moeten komen.

6.2.3.1 Gebruik als uitgangspunt: HvJ Iberdrola en HR 14 maart 2001, nr. 36257

Zo een arrest waar het HvJ duidelijk probeert te streven naar een zo de neutraal mogelijke omzetbelasting is naar mijn mening HvJ Iberdrola²²². Iberdrola is een privé-investeerder die Bulgarije een aantal vakantieappartementen wil laten bouwen. In het kader van deze bouw, heeft Iberdrola een bouwvergunning voor het herstel van een pompstation voor afvalwater verkregen van de Bulgaarse gemeente waar de desbetreffende appartementen zullen worden opgeleverd. Voor de reparatie van het pompstation heeft Iberdrola beroep gedaan op een derde partij. Na de voltooiing van de reparaties zullen

²¹⁷ Als een tandarts een tandartsstoel koopt is dit op grond van objectieve kenmerken een zakelijk goed. Als deze tandarts een dressoir koopt voor zijn slaapkamer, is dit op grond van objectieve kenmerken een privé goed. Bij een auto is dit op grond van objectieve kenmerken niet (altijd) te bepalen.

²¹⁸ Bakx & De Wit, MBB 2019/2-10.

²¹⁹ De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

²²⁰ Toet, NTFR 2018/38.

²²¹ Linssen, BtwBrief 2018/71.

²²² HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

de vakantieappartementen van Iberdrola worden aangesloten op het gerenoveerde pompstation. Hiernaast verkrijgt ook de gemeente, als eigenaar en exploitant van het pompstation, om niet een voordeel van de uitgevoerde reparaties. Iberdrola heeft de over de werkzaamheden betaalde omzetbelasting volledig in aftrek genomen. Deze aftrek is geweigerd door de Bulgaarse belastingdienst. Iberdrola gaat tegen dit besluit in beroep en procedeert door tot de hoogste Bulgaarse rechter. Deze laatstgenoemde legt het HvJ een tweetal prejudiciële vragen voor. De twee vragen worden gezamenlijk behandeld²²³ door het HvJ en komen neer op de vraag of het om niet verkrijgen²²⁴ van een voordeel door een derde – in casu de gemeente – volledige aftrek van omzetbelasting door Iberdrola in de weg staat. Het HvJ oordeelt dat een belastingplichtige de over de aanschaffing van een goed of dienst verschuldigde omzetbelasting mag aftrekken in het geval dat het desbetreffende goed of dienst wordt gebruikt voor zijn belastbare handelingen.²²⁵ Om te bepalen of dit in casu het geval is, moet worden bepaald of een rechtstreeks en onmiddellijk verband aanwezig tussen de reparatie van het pompstation en de later verrichte ondernemersactiviteiten van Iberdrola.²²⁶ Het HvJ beantwoordt deze vraag zelf en constateert dat zonder de reparaties aan het pompstation de ondernemersactiviteiten van Iberdrola – het verhuur van de vakantieappartementen – geen doorgang had kunnen vinden. Indien dit rechtstreekse en onmiddellijk verband vaststaat, kan het feit dat de gemeente ook een voordeel haalt uit de reparatie niet het recht op aftrek van Iberdrola in de weg staan.²²⁷ Meer recentelijk is de uitspraak van het HvJ in Iberdrola bevestigd in de zaken HvJ Amarasti Land Investment²²⁸ en HvJ Mitteldeutsche Hartstein-Industrie.²²⁹ Hiernaast heeft het HvJ in het arrest HvJ Vos Aannemingen²³⁰ nuance aangebracht in de lezing van Iberdrola. Deze nuance betreft het feit dat het recht op aftrek in een dergelijk geval als Iberdrola alsnog aan de belastingplichtige kan worden ontzegd in het geval dat de behoeften van de belastingplichtige ondergeschikt zijn aan de voordelen van de derde(n).

Ook de Nederlandse jurisprudentie kent een soortgelijke beslissing als die van het HvJ. De HR deed in 2001 uitspraak in een casus waar een ondernemer in samenspraak met de gemeente de weg naar een bedrijventerrein liet renoveren door een derde.²³¹ De HR oordeelde hier dat de ondernemer de werkzaamheden in het kader van haar onderneming had aangewend en zodoende recht had op aftrek van de verschuldigde belasting. Dat ook de gemeente baat had bij de renovatie van de weg, was geen feit op grond waarvan het recht op aftrek aan de ondernemer kon worden ontzegd.

²²³ HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, r.o. 24 (*Iberdrola*).

²²⁴ Handelingen welke om niet worden verricht – en dientengevolge voordelen welke om niet worden ontvangen – worden op grond van HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121, r.o. 10 (*Hong Kong Trade Council*) niet als economische activiteit beschouwd en geven dus geen recht op aftrek.

²²⁵ HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, r.o. 27 (*Iberdrola*).

²²⁶ HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, r.o. 32 (*Iberdrola*).

²²⁷ HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, r.o. 35 (*Iberdrola*).

²²⁸ HvJ EU 19 december 2019, nr. C-707/18, ECLI:EU:C:2019:1136 (*Amarasti Land Investment*).

²²⁹ HvJ EU 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²³⁰ HvJ EU 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*).

²³¹ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514.

Zowel het arrest Iberdrola als het arrest van de HR richten zich op het gebruik van het goed in kwestie. Hoewel in beide gevallen de gemeente eigenaar en exploitant is van het desbetreffende goed en als publiekrechtelijk lichaam geen recht op aftrek zou hebben voor overheidshandelingen als het zuiveren van afvalwater en het up-to-date houden van de infrastructuur, zouden beide belastingplichtigen niet hun ondernemersactiviteiten hebben kunnen uitvoeren zonder de reparaties. Het linken van het recht op aftrek van voorbelasting aan het gebruik van het goed – door de belastingplichtige – is mijns inziens inherent aan de neutraliteit van de omzetbelasting. “*Elke andere benadering zou in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel*” oordeelt ook het HvJ in Iberdrola.²³² Een ondernemer heeft het recht de omzetbelasting over aangeschafte goederen en diensten af te trekken indien deze goederen of diensten worden gebruikt voor belastbare activiteiten.²³³ Wanneer de belastingplichtige geen recht op aftrek heeft, levert dit een fiscale last op voor de desbetreffende ondernemer. Hetgeen in mijn optiek niet strookt met de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting.

Ook in Gmina Ryjewo kijkt het HvJ voornamelijk naar het uiteindelijke gebruik van het onroerend goed in kwestie. Onder meer op grond van dit gebruik heeft de gemeente recht op aftrek van omzetbelasting. Echter, in Ryjewo wordt meer waarde gehecht aan de hoedanigheid van handelen bij de aanschaf van het goed. Indien het zou vaststaan dat de gemeente Ryjewo hier had gehandeld, enerzijds als belastingplichtige of anderzijds als overheid, zou aan de hand van deze hoedanigheid het recht op herziening worden bepaald. Hetgeen ook voortvloeit uit het arrest WZV.

6.2.3.2 De inbrengregeling van A-G Kokott

Mijns inziens is het leggen van de nadruk op het gebruik van het goed een juiste stap voor het HvJ of uiteindelijk zelfs voor de Europese wetgever. In mijn optiek hadden bijvoorbeeld Lennartz en het WZV recht moeten hebben op herziening van de door hen betaalde omzetbelasting. Op deze manier wordt een neutralere omzetbelasting gecreëerd. Tevens zal de chronologische volgorde van handelingen geen verschil meer maken in de vraag of een belastingplichtige recht heeft op herziening.²³⁴

In haar conclusie bij het arrest Ryjewo bespreekt A-G Kokott het ontbreken – of meer het niet toepassen – van een inbrengregeling in de btw-richtlijn. Deze inbrengregeling is beschreven in paragraaf 5.3.2 van deze scriptie. Samenvattend is deze inbrengregeling gebaseerd op de tekstuele wijziging van artikel 187 lid 2 vanuit de Zesde Richtlijn. Bij deze wijziging is de zinsnede “*eerste gebruik van goederen*” toegevoegd aan het artikel. Dit impliceert een mogelijkheid tot een later moment van aftrek van voorbelasting, zijnde het moment van eerste gebruik, aldus de A-G. Dit eerste gebruik is volgens Kokott (onder andere) het gebruik dat ontstaat bij het inbrengen van een privé- / overheidsgoed in een onderneming. Zodoende ziet zij een mogelijkheid voor de toepassing van een zogeheten

²³² HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, r.o. 42 (*Iberdrola*).

²³³ Artikel 168 Richtlijn 2006/112/EG.

²³⁴ Deze chronologische volgorde wordt o.a. aangehaald door A-G Kokott in Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 2 (*Gmina Ryjewo*).

inbrengregeling. Binnen deze regeling zou een belastingplichtige de mogelijkheid krijgen de aftrek van omzetbelasting te herzien ingeval niet als belastingplichtige aangeschafte goederen in de onderneming worden ingebracht binnen de bestaande herzieningstermijn. De over deze goederen betaalde omzetbelasting kan dan op grond van de al bestaande herzieningsregels worden herzien. *“Alleen een dergelijke correctie achteraf leidt ertoe dat de belastingplichtige overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel wordt bevrijd van de op de verkrijging van het goed rustende belasting met btw”*²³⁵ aldus A-G Kokott.

Met Swinkels ben ik het eens dat de door de A-G beschreven regeling een oplossing biedt voor de praktijk.²³⁶ Wel verdient zijn claim nuancering, een nuance die deels door De Wit wordt aangebracht. Zij beschrijft dat het arrest Gmina Ryjewo voor veel praktijkvoorbeelden welke Swinkels beschrijft al een optie biedt.²³⁷ Ryjewo geeft publiekrechtelijke lichamen namelijk de optie omzetbelasting te herzien ingeval sprake is van een sfeerovergang van gebruik als overheid naar gebruik als belastingplichtige. Hetgeen De Wit hier echter lijkt te vergeten, is dat de op grond van Ryjewo nog steeds afhangt van de hoedanigheid van het publiekrechtelijke lichaam ten tijde van de aanschaf van het goed in kwestie. Zo biedt Ryjewo dus inderdaad een oplossing, maar mijns inziens slechts in de selecte gevallen waar niet vast staat in welke hoedanigheid het publiekrechtelijke lichaam heeft gehandeld.

Voorts pleit ik voor een brede werking van de inbrengingsregeling.²³⁸ In mijn optiek zou deze regeling ook moeten worden toegepast in privé-ondernemerssituaties. Ingeval sprake is van inbreng van een goed in een onderneming binnen de herzieningstermijn, zou de ondernemer recht moeten hebben op een herziening van de aftrek van omzetbelasting. Dit is in mijn ogen de meest neutrale optie. Indien de ondernemer namelijk de omgekeerde chronologische volgorde bewandelt en het goed onttrekt aan zijn onderneming, heeft hij wel recht op aftrek van omzetbelasting gehad. De chronologische volgorde van een feitelijk gelijke casus zou niet af moeten doen aan de neutraliteit van de omzetbelasting.

Voor wat betreft de werking van een dergelijke inbrengregeling ben ik het eens met de voorgestelde wijze van de A-G. Indien bij aanschaf geen sprake is van economisch gebruik, bestaat er geen recht op aftrek. Wanneer het gebruik van het goed wijzigt, dient de nog niet afgetrokken omzetbelasting te worden herzien. Praktisch gezien betreft het voorstel van de A-G een omgekeerde werking als dat van de huidige herzieningsregeling. Een andere werking, zoals het volledig zakelijk etiketteren van het goed bij aanschaf, om vervolgens elk jaar deze omzetbelasting te herzien, zoals Middelburg²³⁹ voorstelt, zie ik als inferieur. De reden hiervoor is iets dat de auteur zelf ook aankaart: indien sprake is van een verkoop

²³⁵ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 40 (*Gmina Ryjewo*).

²³⁶ Swinkels, BNB 2019/32.

²³⁷ De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

²³⁸ Ook Linssen pleit voor deze bredere werking in: Linssen, BtwBrief 2018/71.

²³⁹ Middelburg, WFR 2020/44.

van het goed binnen de herzieningstermijn, dan dient de particulier – of andere niet-belastingplichtige – direct het volledige afgetrokken bedrag aan omzetbelasting te herzien.

In mijn ogen is de interpretatie van A-G Kokott van de tekstuele wijziging van artikel 187 lid 2 btw-richtlijn de juiste. Echter, uit het niet overnemen van (dit deel van) de conclusie door het HvJ valt af te leiden dat het HvJ hier een andere gedachte op nahoudt. Zodoende acht ik verdere jurisprudentie of een wetswijziging nodig om de interpretatie van de A-G te kunnen honoreren.

Verder dient een niet-belastingplichtige mijns inziens in geval van de inbrenging van een goed (deels) te worden ontzien van de plicht om in het bezit te zijn van een juiste factuur.²⁴⁰ Het uitreiken van een juiste factuur is praktisch gezien niet mogelijk ingeval iemand aan onze niet-belastingplichtige levert. Zo mist de factuur onder andere de juiste geadresseerde.²⁴¹ Zodoende zouden in mijn ogen omtrent de factuureisen problemen kunnen ontstaan indien de conclusie van A-G Kokott gevolgd zou worden. Een oplossing hiervoor is een versoepeling van de factuurvereisten in geval van herziening bij de inbrenging van niet-economische goederen in de onderneming. Deze versoepeling zou zich naar mijn mening moeten beperken tot hetgeen mogelijk is voor een particulier. Hier zal tevens de participatie van de verkoper een grote rol spelen. Zo zijn ondernemers niet verplicht aan particulieren te factureren.

Een mogelijk handvat voor particulieren kan hier het – op een later tijdstip – zelf opmaken van de desbetreffende factuur zijn. Hierbij dient echter wel de kanttekening geplaatst te worden dat deze manier van factureren op dit moment een afspraak tussen verkoper en afnemer inzake deze zelffacturatie vereist. Een mogelijkheid hier zou zijn om zo een dergelijke zelffacturatie achteraf te overleggen met de verkoper van het desbetreffende goed om zo toch de inbreng met herziening mogelijk te maken.

6.3 Kansen en mogelijkheden door HvJ Gmina Ryjewo

Zoals besproken, ben ik van mening dat het arrest Ryjewo een nuancering biedt aan eerdere rechtspraak van het HvJ, maar dat het deze jurisprudentie niet wijzigt of achterhaald maakt. Bij het bepalen of recht op aftrek bestaat, staat nog steeds de hoedanigheid van handelen van de persoon of het lichaam ten tijde van de aanschaf van het goed of de dienst voorop. HvJ Gmina Ryjewo voegt hier de nuancering aan toe dat publiekrechtelijke lichamen recht op aftrek hebben in het geval dat zij gebruik voor ondernemersactiviteiten niet expliciet hebben uitgesloten. Na de analyse van HvJ Gmina Ryjewo in de voorgaande paragrafen, zullen in de volgende paragrafen de kansen en mogelijkheden welke mijns inziens uit het arrest Ryjewo zijn ontstaan worden beschreven.

²⁴⁰ Een probleem dat ook Gomes Vale Viga beschrijft in: Gomes Vale Viga, FED 2019/1.

²⁴¹ Zie voor de verdere factuurvereisten artikel 226 Richtlijn 2006/112/EG en artikel 35a Wet OB 1968.

6.3.1 *Verruiming “verwerving als belastingplichtige”*

Het HvJ²⁴² en A-G Kokott²⁴³ creëren met hun oordeel een ruimer begrip voor de “verwerving als belastingplichtige”. Met Toet ben ik het eens dat het HvJ niet een ruimer ondernemersbegrip creëert in de trend van dat een persoon of lichaam eerder als ondernemer kwalificeert.²⁴⁴ De verruiming ziet toe op de situatie dat een publiekrechtelijke lichaam als belastingplichtige kwalificeert bij de verwerving van een goed dat hij initieel voor niet-ondernemersactiviteiten gaat gebruiken, terwijl het goed zich wel leent voor ondernemersactiviteiten. Een belangrijk punt hierbij is dat het publiekrechtelijke lichaam in dit geval al dient te zijn gekwalificeerd als belastingplichtige. Zodoende wordt niet het ondernemersbegrip zelf verruimd.

Met deze verruiming van het begrip “verwerving als belastingplichtige” wordt een neutralere omzetbelasting bewerkstelligd, hetgeen het HvJ ook benadrukt in haar uitspraak in HvJ Gmina Ryjewo.²⁴⁵ Tevens biedt de verruiming mijns inziens kansen in de praktijk. Ingeval publiekrechtelijke lichamen kwalificeren als belastingplichtige en zij het aangeschafte goed initieel enkel gebruiken voor niet-ondernemersactiviteiten, maar zij het gebruik van het goed voor ondernemersactiviteiten niet expliciet uitsluiten, hebben zij op grond van Gmina Ryjewo in een later stadium recht op herziening van de betaalde omzetbelasting. In mijn optiek doet een publiekrechtelijk lichaam dan ook goed aan het niet uitsluiten van gebruik voor ondernemersactiviteiten en het toekomstige gebruik van het goed dus open te houden. Op deze manier kan een publiekrechtelijk lichaam de optie voor een mogelijke herziening op een later moment openhouden.

6.3.2 *Gebruik blijkt impliciet uit de aard van de goederen: “zuivere” overheidsgoederen*

Enkele auteurs zijn in dit kader van mening dat zo een uitsluiting van ondernemersactiviteiten impliciet kan blijken uit de aard van het desbetreffende goed.²⁴⁶ Dit zou gelden voor zogeheten “zuivere” overheidsgoederen. Voor deze goederen zou een ingebruikname voor niet-ondernemersactiviteit nooit kunnen leiden tot herziening, aldus Boswinkel.²⁴⁷ De goederen dienen in dit geval wel werkelijk in gebruik genomen te zijn als overheidsgoederen.²⁴⁸ Hoewel ik deze gedachte kan volgen, ben ik het niet eens met de beredenering. Mijns inziens bestaan “zuivere” overheidsgoederen niet of is de scheidslijn tussen deze “zuivere” overheidsgoederen en “normale” goederen zeer lastig te zetten. Een goed kan zich naar zijn aard wel grotendeels lenen voor overheidsactiviteiten, maar in mijn optiek is dit nooit 100 procent en dus niet “zuiver” een kant van het spectrum. Zo is het voor een publiekrechtelijk lichaam

²⁴² HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 54-55 (*Gmina Ryjewo*).

²⁴³ Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273, r.o. 55 (*Gmina Ryjewo*).

²⁴⁴ Toet, NTFR 2018/38.

²⁴⁵ HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 55 (*Gmina Ryjewo*).

²⁴⁶ Zie o.a. Boswinkel, BtwBrief 2019/106 en Linssen, BtwBrief 2018/71.

²⁴⁷ Boswinkel, BtwBrief 2019/106.

²⁴⁸ HR 10 oktober 2008, nr. 41570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176.

mogelijk het slib uit een waterzuiveringsinstallatie te verkopen in het economische verkeer en wordt een waterzuiveringsinstallatie zo mede gebruikt voor ondernemersactiviteiten.

Praktisch gezien zou het “impliciet blijken uit de aard van een goed” wel een meer feitelijk vereiste kunnen zijn ten opzichte van het “niet expliciet uitsluiten” vereiste ex HvJ Gmina Ryjewo. Echter meen ik dat dit juist gebruikt kan worden voor goederen die zich naar hun aard juist lenen voor zowel ondernemers- als niet-ondernemersactiviteiten. Als een gemeente bijvoorbeeld een pand aanschaft, blijkt impliciet uit de aard van het pand, dat deze ook belaste verhuur door de gemeente mogelijk maakt. Het HvJ lijkt in Ryjewo een soortgelijk redenering te gebruiken. Zo wordt meerdere malen gesproken over dat de aard van het dorps huis zich leent voor zowel ondernemers- als niet-ondernemersactiviteiten.²⁴⁹ Hetgeen ook voortkomt uit eerdere jurisprudentie van het HvJ.²⁵⁰

Hieruit ontstaat voor publiekrechtelijke lichamen een kans om mogelijke herziening van omzetbelasting in een later stadium veilig te stellen. In mijn ogen kan met (bijna) elk goed ondernemersactiviteiten worden verricht. Zodoende kan ook met (bijna) elk goed het gebruik voor ondernemersactiviteiten niet expliciet worden uitgesloten als beschreven in paragraaf 6.4.1. Feitelijk gezien zou een publiekrechtelijk lichaam op deze manier voor elk goed dat initieel enkel voor niet-ondernemersactiviteiten gebruikt wordt herziening in een later stadium mogelijk kunnen maken.

6.4 Aanpassing enkele besluiten

Een in de literatuur veel gehoorde mogelijke vervolgstap in het licht van het arrest Gmina Ryjewo betreft de aanpassing van een tweetal besluiten, namelijk het Besluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen²⁵¹ en het Besluit aftrek van omzetbelasting.²⁵²

6.4.1 Besluit omzetbelasting en compensatie omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen

Zowel De Wit²⁵³ als Swinkels²⁵⁴ pleiten voor een wijziging dan wel een nuancering van paragraaf 2.4.2 van het Besluit omzetbelasting en compensatie omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen. Beide auteurs zijn van mening dat de paragraaf het huidige beleid op grond van HvJ Gmina Ryjewo niet goed weergeeft. De paragraaf beschrijft dat indien een publiekrechtelijke lichamen goederen aanschaft voor niet-ondernemersactiviteiten zij geen mogelijkheid hebben om de goederen tot het ondernemingsvermogen te rekenen en zodoende de betaalde omzetbelasting niet in aftrek kunnen

²⁴⁹ HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 27, 38, 49, 53, 59-60 (*Gmina Ryjewo*).

²⁵⁰ HvJ 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, r.o. 38 en aldaar aangehaalde jurisprudentie (*Gmina Ryjewo*).

²⁵¹ Besluit van 25 januari 2012, BLKB2012/175M (*Besluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*).

²⁵² Besluit 25 november 2011, BLKB2011/641M (*Besluit aftrek van omzetbelasting*).

²⁵³ De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

²⁵⁴ Swinkels, BNB 2019/32.

brengen. Mijns inziens dient een zinsnede als “wanneer het gebruik voor ondernemersactiviteiten niet expliciet is uitgesloten, kan, ondanks het initiële gebruik niet-ondernemersactiviteiten, sprake zijn van aanschaf in de hoedanigheid van ondernemer” aan de desbetreffende paragraaf te worden toegevoegd. De wijziging dient in ieder geval de nuancering ex rechtsoverwegingen 53 en 54 van HvJ Gmina Ryjewe te omvatten: indien geen sprake is van een expliciete uitsluiting van handelen als ondernemer, kan sprake zijn van aanschaf in de hoedanigheid van ondernemer door het publiekrechtelijke lichaam. Op deze manier dekt het besluit het oordeel van het HvJ in Gmina Ryjewe. Een ingrijpendere wijziging is naar mijn mening niet nodig.

6.4.2 *Besluit aftrek van omzetbelasting*

Ook paragraaf 5.2.4 van het Besluit aftrek van omzetbelasting dient in mijn optiek genuanceerd te worden. In de paragraaf is te lezen dat een ondernemer uiterlijk op het moment van ingebruikname van een goed kenbaar dient te maken in welke mate het goed voor ondernemersactiviteiten zal worden gebruikt. Deze keuze voor vermogensetikettering dient de ondernemer vast te leggen in zijn administratie. Op grond van het arrest Ryjewe verdient de paragraaf een nuancering. Het HvJ heeft in het arrest namelijk bepaald dat als een publiekrechtelijke lichaam ondernemersprestaties niet expliciet uitsluit, zij wel recht hebben op aftrek. Een initieel gebruik voor niet-ondernemersactiviteiten sluit een uiteindelijke zakelijke etikettering niet uit.²⁵⁵ Volgens het HvJ in Ryjewe hoeft een belastingplichtige niet expliciet aan te geven dat een goed voor ondernemersactiviteiten gebruikt gaat worden. Het is vooral van belang dat de belastingplichtige het gebruik van het goed voor ondernemersactiviteiten niet heeft uitgesloten. Zodoende meen ik dat het vereiste van het kenbaar maken van de mate van gebruik voor ondernemersactiviteiten van het goed dient te worden genuanceerd. Deze nuancering kan in mijn optiek worden bereikt door deze “niet-uitsluitingseis” in het besluit te implementeren.²⁵⁶

6.5 *Deelconclusie hoofdstuk 6*

Op grond van eerdere jurisprudentie van het HvJ leek het oordeel in het arrest Gmina Ryjewe al vast te staan: de gemeente zou geen recht hebben op herziening. Het HvJ oordeelde echter, samen met A-G Kokott, dat de gemeente Ryjewe wel degelijk recht had op herziening. Zodoende werd de uitspraak als een verrassing ontvangen.

In mijn optiek is het oordeel van het HvJ het juiste. Gmina Ryjewe creëert een neutralere heffing, maar biedt dit wel enkel in selecte situaties. Het HvJ toont in het arrest Ryjewe namelijk aan dat de hoedanigheid van handelen van een publiekrechtelijk lichaam niet per definitie zwart-wit is: indien een lichaam het voornemen van gebruik op het moment van aanschaf niet expliciet kenbaar

²⁵⁵ Boswinkel, BtwBrief 2019/106.

²⁵⁶ Ook Swinkels in Swinkels, BNB 2019/32, Gomes Vale Viga in Gomes Vale Viga, FED 2019/1 en Boswinkel in Boswinkel, BtwBrief 2019/106 pleiten voor een zelfde nuancering.

maakt, handelt dit lichaam in twee hoedanigheden, namelijk die van niet-ondernemer en die van ondernemer.

Ook in privé-ondernemerssfeer biedt het arrest Ryjewo in mijn ogen kansen. In het geval dat een individu belastingplichtige is en in privé een niet-strikt zakelijk of privégoed aankoopt, moet deze individu mijns inziens de betaalde omzetbelasting over het goed kunnen herzien op het moment dat dit goed binnen de herzieningstermijn in de onderneming wordt ingebracht.

Hoewel HvJ Gmina Ryjewo een neutralere heffing van omzetbelasting biedt, is de heffing in het kader van de aftrek en herziening van omzetbelasting nog niet neutraal genoeg. In Ryjewo, in navolging van onder anderen HvJ Iberdrola, legt het HvJ de nadruk op het gebruik van de goederen. Dit is naar mijn mening de correcte gedachte. Indien een goed belast wordt gebruikt, zou sprake moeten zijn van een recht op aftrek. Het HvJ gaat in dit kader niet zo ver: de nadruk blijft in mijn ogen namelijk vooral liggen op de hoedanigheid van handelen ten tijde van de aanschaf van het goed. Deze gedachte brengt niet de meest neutrale heffing van omzetbelasting met zich mee. Zodoende, had het HvJ naar mijn mening goed aan gedaan door de door A-G Kokott voorgestelde inbrengregeling toe te passen. Samenvattend biedt deze regeling de belastingplichtige recht op herziening van omzetbelasting op vanuit niet-ondernemings sfeer in de onderneming ingebrachte goederen. Zodoende wordt voor het bepalen van het recht op herziening puur gekeken naar het gebruik van het goed. Om deze inbrengregeling in de omzetbelasting te implementeren lijken aanpassingen van de btw-richtlijn nodig of verdere jurisprudentie van het HvJ.

Buiten deze mogelijke aanpassingen aan de btw-richtlijn of toekomstige jurisprudentie biedt het arrest Gmina Ryjewo in mijn ogen nu al enkele kansen voor de praktijk. Zo doet een publiekrechtelijk lichaam in mijn optiek goed aan om een toekomstig gebruik voor ondernemersactiviteiten van het goed niet uit te sluiten. Hiernaast kan mijns inziens uit de aard van bijna elk goed al impliciet blijken dat dit goed gebruikt kan worden voor ondernemersactiviteiten. Vanuit deze redentatie zou een belastingplichtige voor vrijwel elk goed herziening kunnen claimen bij een uiteindelijk economisch gebruik. Binnen deze context bestaan dan ook naar mijn oordeel geen zogenaamde “zuivere” overheidsgoederen.

Als laatste verdienen een tweetal besluiten een wijziging dan wel nuancering in verband met de uitspraak in HvJ Gmina Ryjewo. Dit betreft het Besluit omzetbelasting en compensatie omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen en het Besluit aftrek van omzetbelasting. Binnen het eerstgenoemde besluit betreft dit een aanvulling in paragraaf 2.4.2. Hier dient een zinsnede te worden ingevoegd welke de expliciete uitsluiting voor ondernemersactiviteiten ex HvJ Gmina Ryjewo beschrijft. Het andere besluit verdient een soortgelijke aanpassing in paragraaf 5.2.4. In deze paragraaf dient te worden toegevoegd dat een initiële ingebruikname voor niet-ondernemersactiviteiten een uiteindelijke zakelijke etikettering niet uitsluit.

7. Relevante jurisprudentie na HvJ Gmina Ryjewo

Na de A-G-conclusie van Kokott en het arrest Gmina Ryjewo te hebben toegelicht en geanalyseerd zal in dit hoofdstuk de relevante jurisprudentie worden behandeld welke in de periode na HvJ Gmina Ryjewo is geweest. De jurisprudentie die behandeld wordt, betreft zowel Europese als nationale jurisprudentie inzake het recht op aftrek en herziening van omzetbelasting. Door deze arresten te behandelen kan worden beoordeeld in hoeverre HvJ Gmina Ryjewo al invloed heeft op nieuwere jurisprudentie. Voor wat betreft de Europese jurisprudentie worden ook de door het Duitse Bundesfinanzhof aan het HvJ voorgelegde prejudiciële vragen in de zaken C-45/20 en C-46/20 besproken. Hierbij wordt tevens getracht een antwoord te geven op de gestelde vragen.

7.1 Europese jurisprudentie

In de Europese jurisprudentie welke na het arrest Ryjewo is geweest wordt het arrest enkele malen bij naam genoemd. Echter is nog geen arrest geweest welke de in het voorgaande hoofdstuk beschreven punten, kansen of mogelijkheden bespreekt. Zodoende zal in het vervolg van het hoofdstuk alleen kort bij deze verwijzingen naar HvJ Gmina Ryjewo worden stilgestaan.

Wel staat relatief binnenkort een zaak op de rol bij het HvJ die dieper ingaat op bepaalde materie uit het arrest Ryjewo. De in deze zaak gestelde prejudiciële vragen zullen worden behandeld in paragraaf 7.1.2.

7.1.1 A-G-conclusie A-G Hogan bij Grup Servicii Petroliere SA

De eerste verwijzing naar HvJ Gmina Ryjewo in de Europese jurisprudentie na de uitspraak in het voornoemde arrest kan gevonden worden in de A-G-conclusie van A-G Hogan bij het arrest Grup Servicii Petroliere SA (hierna: “GSP”).²⁵⁷ De A-G verwijst naar het arrest Ryjewo in het kader van het gebruik van een olieplatform. In casu was in geding de levering van goederen aan een bepaald olieplatform was vrijgesteld op grond van de btw-richtlijn.²⁵⁸ Om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling moest het desbetreffende olieplatform een schip zijn voor de vaart op volle zee. Dit diende volgens de A-G – met verwijzing naar HvJ Gmina Ryjewo – te worden bepaald aan de hand van het eerste gebruik van het desbetreffende schip.²⁵⁹ Dit eerste gebruik voldeed niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling. In de toekomst zou het platform wel aan deze eisen voldoen, maar dit maakte volgens de A-G geen verschil in de uitkomst van de zaak.

De verwijzing naar HvJ Gmina Ryjewo van A-G Hogan in zijn conclusie bij de zaak GSP wordt gemaakt inzake het gebruik van het goed in kwestie. Hoewel GSP een zeer verschillende casus heeft ten opzichte

²⁵⁷ Conclusie A-G Hogan, 10 april 2019, ECLI:EU:C:2019:302 (*Servicii Petroliere SA*).

²⁵⁸ Tabel II a lid 3 Wet OB 1968 (nultarief) en artikel 148 sub a Richtlijn 2006/112/EG. Zie voor een toelichting inzake nultarief ex Wet OB 1968 versus vrijstelling ex Richtlijn 2006/112/EG paragraaf 2.4.5.

²⁵⁹ Conclusie A-G Hogan, 10 april 2019, ECLI:EU:C:2019:302, r.o. 76 (*Servicii Petroliere SA*).

van Ryjewo, is het mijns inziens interessant om te zien dat ook hier het arrest Ryjewo van pas komt. De verwijzing is vanuit Ryjewo ook weer terug te redeneren naar onder anderen de arresten Lennartz en WZV.

Ook hier blijkt weer dat dient te worden gekeken naar het werkelijk gebruik van het goed. Hetgeen ik ook heb toegelicht in paragraaf 6.2.3.1 en verdere aanbevelingen over heb gedaan in paragraaf 6.3.2.

7.1.2 *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*

In het arrest *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* verwijst het HvJ naar het arrest Ryjewo en de aldaar aangehaalde rechtspraak in het kader van de pre-pro rata.²⁶⁰ In dit arrest is vastgesteld dat indien in een lidstaat de regels in het kader van het vaststellen van de pre-pro rata ontbreken, het de lidstaat niet is toegestaan geen verdeling tussen niet-economische en economische activiteiten aan te brengen.

De verwijzing naar HvJ *Gmina Ryjewo* betreft enkel een “standaard” verwijzing naar het laatste arrest waar de uitleg inzake de door de lidstaten te bepalen berekeningsmethode voor de pre-pro rata is genoemd. Zodoende zal het HvJ *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* hier niet verder behandeld worden.

7.1.3 *HF*

HvJ HF²⁶¹ behandelt de casus van een woon-zorgcentrum dat in zijn cafetaria zowel aan bewoners – vrijgesteld – als niet-bewoners – belast – eet- en drinkwaren verkocht. Na een periode staakte het centrum de verkoop aan niet-bewoners. Hierna nam het aandeel van de verkoop aan bewoners niet toe, maar werd wel de volledige cafetaria gebruikt voor vrijgestelde handelingen. Een door Duitsland verplichte herziening van de btw in casu is volgens het HvJ toegestaan. Immers, belastingplichtigen hebben geen recht op aftrek inzake goederen welke zij volledig vrijgesteld gebruiken.

De verwijzing welke het HvJ doet naar het arrest Ryjewo, betreft een verwijzing inzake het doel van de aftrekgeregeling. Het doel van de regeling is het volledig ontlasten van de belastingplichtige van de verschuldigde omzetbelasting in het kader van zijn economische activiteiten. Op deze manier wordt de neutraliteit van de fiscale druk op economische activiteiten, ongeacht het doel of de resultaten van de activiteiten, gewaarborgd. Ook deze verwijzing betreft een “standaard” verwijzing naar bovenstaande uitleg en zodoende zal het arrest geen verdere toelichting krijgen.

7.1.4 *Stichting Schoonzicht*

In HvJ *Stichting Schoonzicht*²⁶² heeft het HvJ arrest gewezen omtrent de herziening “in één keer” op het moment van ingebruikname, hetgeen op grond van de Nederlandse Wet OB wordt toegepast. Het

²⁶⁰ HvJ EU 8 mei 2019, nr. C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, r.o. 29 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

²⁶¹ HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*HF*).

²⁶² HvJ EU 17 september 2020, nr. C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*).

HvJ oordeelde dat de bepalingen omtrent herziening uit de btw-richtlijn zo een dergelijke herziening niet in de weg staat. Zodoende is de Nederlandse herziening “in één keer” op het moment van ingebruikname niet in strijd met de btw-richtlijn.

In rechtsoverweging 49 van het desbetreffende arrest haalt het HvJ kort het arrest Ryjewo aan. Het HvJ benadrukt in deze rechtsoverweging dat de lidstaten bij de verdere invulling²⁶³ van de toepassing van artikelen 184 en 185 btw-richtlijn²⁶⁴ gehouden zijn aan het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw. Voorts oordeelt het HvJ dat een dergelijke verdere invulling als de herziening “in één keer” in beginsel in overeenstemming is met de fiscale neutraliteit.

In het vervolg van HvJ Stichting Schoonzicht brengt het HvJ weer het werkelijke gebruik van het goed naar voren. De herziening “in één keer” is namelijk gebaseerd op het gebruik op het moment van ingebruikname en is zodoende in lijn met de neutraliteit van de omzetbelasting. Zoals al toegelicht in paragraaf 7.1.1 en eerder in paragraaf 6.2.3.1 en 6.3.2 is het streng kijken naar het werkelijke gebruik van een goed in mijn optiek een juiste opvatting van het HvJ en komt dit de neutraliteit van de omzetbelasting ten goede.

7.1.5 Prejudiciële vragen in C-45/20 en C-46/20

De toekomstige uitspraak van het HvJ in de samengevoegde zaken C-45/20 en C-46/20 (hierna: “E en Z”) lijkt de eerste Europese jurisprudentie te worden die rechtstreeks voortkomt uit de uitspraak in HvJ Gmina Ryjewo.

7.1.5.1 Feitencomplex C-45/20

De casus in de zaak C-45/20 (hierna: “E”) is als volgt. De verzoeker E exploiteert een steigerbouwbedrijf en heeft in 2015 een aftrek van voorbelasting geclaimd in het kader van een zakelijk gebruikte werkkamer in zijn privéwoning. Op grond van Duitse nationale rechtspraak dient een belastingplichtige tijdig expliciet kenbaar te maken dat een dergelijk goed (deels) zakelijk gebruikt zal worden.²⁶⁵ Tijdig betekent in casu voor het verstrijken van de termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting. Dit zakelijke gebruik in kwestie is door E echter niet tijdig aangegeven, zodoende bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting, aldus de Duitse fiscus. E is tegen de uitspraak in beroep gegaan. Het Duitse Bundesfinanzhof heeft vervolgens, met het oog op het arrest Gmina Ryjewo, prejudiciële vragen gesteld in het kader van deze eis ex de Duitse jurisprudentie.

²⁶³ Lidstaten mogen zelf verdere invulling geven aan hetgeen bepaald in de artikelen 184 en 185 Richtlijn 2006/112/EG.

²⁶⁴ Artikel 184 e.v. Richtlijn 2006/112/EG regelt de herziening van omzetbelasting.

²⁶⁵ Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, nr. 45/20, punt 5 (E).

7.1.5.2 Feitencomplex C-46/20

Zaak C-46/20 (hierna: “Z”) betreft de volgende casus. De verzoeker Z tracht in 2014 de voorbelasting rustende op de aanlegkosten van een fotovoltaïsche installatie²⁶⁶ af te trekken. Z levert een deel van de met de installatie opgewekte stroom terug aan het elektriciteitsnet en is op die grond belastingplichtige voor de omzetbelasting.²⁶⁷ Echter had Z het zakelijke gebruik van de installatie niet tijdig gemeld. Op dezelfde gronden als in paragraaf 7.1.5.1 genoemd, had Z volgens de Duitse fiscus dus geen recht op aftrek van voorbelasting. Z is tegen deze uitspraak in beroep gegaan. Ook in C-46/20 heeft het Bundesfinanzhof – met dezelfde gedachtegang als die in C-45/20 – besloten prejudiciële vragen voor te leggen aan het HvJ.

7.1.5.3 Prejudiciële vragen C-45/20 en C-46/20

De in de zaken E en Z door het Duitse Bundesfinanzhof aan het HvJ voorgelegde vragen zijn identiek. Zodoende is gekozen beide zaken samen te behandelen als zijnde één zaak. De eerste aan het HvJ gestelde vraag luidt als volgt:

1. Verzet artikel 168 sub a, juncto artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG (...) zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan het recht op aftrek van voorbelasting in gevallen waarin bij de verwerving van een goed of dienst een keuzerecht bestaat ten aanzien van de bestemming, is uitgesloten indien niet binnen de wettelijke termijn voor indiening van de jaaraangifte omzetbelasting een voor de belastingautoriteiten kenbare bestemmingskeuze is gemaakt?

Het Bundesfinanzhof licht de prejudiciële vraag verder toe. Het acht het Duitse vereiste van het kenbaar maken van het zakelijk gebruik van een goed verenigbaar met het Unierecht aangezien om recht te hebben op aftrek van voorbelasting dient bij de aanschaf van een goed te worden gehandeld als belastingplichtige. Dat deze keuze expliciet dient te worden gedocumenteerd, maakt dit nog geen formele voorwaarde voor aftrek. Het neutraliteitsbeginsel verlangt namelijk dat aftrek ook wordt toegestaan als enkel aan de materiële voorwaarden – en niet de formele voorwaarden – wordt voldaan.²⁶⁸ Als het vereiste ex de Duitse jurisprudentie dus een formele voorwaarden zou zijn, kan deze *overruled* worden indien een belastingplichtige wel aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting voldoet.

Vervolgens beargumenteert het Bundesfinanzhof dat de regeling kan worden gebaseerd op de regelgevende bevoegdheid voor het vaststellen van de formele eisen voor het uitoefenen van het recht op aftrek. Voorts heeft het HvJ geen bezwaar gemaakt tegen regelingen die voor het uitvoeren van het

²⁶⁶ Een fotovoltaïsche installatie is een bepaald soort zonnestroominstallatie.

²⁶⁷ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Fuchs*).

²⁶⁸ HvJ EU 15 september 2016, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, r.o. 42 (*Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*).

recht op aftrek een dergelijke termijn stellen.²⁶⁹ Dientengevolge dient het vanuit de Duitse jurisprudentie ingestelde termijn ook in overeenstemming te zijn met het Unierecht. Tevens acht het Bundesfinanzhof een mogelijkheid tot het uitoefenen van het aftrekrecht niet in overeenstemming met het rechtzekerheidsbeginsel.

Het Bundesfinanzhof erkent dat het HvJ in Gmina Ryjewo verschillende aanwijzingen heeft gegeven voor het handelen als belastingplichtige zonder het geven van een expliciete kennisgeving hiervan. Ook wordt in HvJ Gmina Ryjewo benadrukt dat het ontbreken van deze expliciete kennisgeving de mogelijkheid tot een latere aftrek van voorbelasting niet in de weg staat.

Wel twijfelt het Bundesfinanzhof of de uitlating van het HvJ in HvJ Gmina Ryjewo ook gelden in het geval van een privaatrechtelijke ondernemer. Een privaatrechtelijke ondernemer heeft namelijk een keuzerecht ten aanzien van de bestemming van een goed, een keuzerecht dat bij niet-economische handelingen niet bestaat.²⁷⁰

De tweede prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof betreft het rechtsgevolg van de overschrijding van de termijn en luidt als volgt:

2. Verzet artikel 168 sub a van richtlijn 2006/112/EG (...) zich tegen nationale rechtspraak op grond waarvan een bestemming voor privédoeleinden wordt aangenomen respectievelijk er een vermoeden in die zin bestaat, indien er geen sprake is van (toereikende) aanwijzingen voor een bestemming voor bedrijfsdoeleinden?

De verdere toelichting van de prejudiciële vraag gaat in op de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige” ex HvJ Gmina Ryjewo. Het Bundesfinanzhof oordeelt dat een dergelijk ruime uitleg in de weg staat aan het vermoeden dat een goed aan privé wordt toegewezen in het geval geen keuze is afgegeven inzake het zakelijk gebruik. Hier brengt het Bundesfinanzhof tegen in dat het keuzerecht van een belastingplichtige een recht is dat hij dient uit te oefenen. Een handelen is dus noodzakelijk en zodoende een keuze qua gebruik ook. Een niet-gemaakte keuze zou zodoende kunnen wijzen op een bepaald soort gebruik.

²⁶⁹ HvJ EG 8 mei 2008, C-95/07, C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, r.o. 45 e.v. (*Ecotrade*) en HvJ EU 28 juli 2016, C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614, r.o. 36 e.v. (*Astone*).

²⁷⁰ Zie HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88, r.o. 37 (*VNLTO*) en paragraaf 3.2 van deze scriptie.

7.1.5.4 Analyse van en mogelijke antwoord op de eerste prejudiciële vraag

Het Duitse vereiste inzake het vastleggen van het zakelijk gebruik van een goed lijkt sterk op het vereiste ex paragraaf 5.2.4 van het Besluit aftrek van omzetbelasting.²⁷¹ Ook dit vereiste is deels gebaseerd op nationale jurisprudentie en stelt aan de belastingplichtige de eis dat hij de vermogensetikettering van het goed kenbaar maakt. Echter, aan het Nederlandse vereiste zit geen expliciete termijn verbonden. Wel dient de etikettering op het laatst bekend zijn op het moment van ingebruikname van het desbetreffende goed. Dit laatste is praktisch gezien een termijn, maar geen vooraf vastgesteld termijn zoals het Duitse termijn op grond van het termijn voor de indiening van de jaaraangifte omzetbelasting.

Zoals in paragraaf 6.4.2 is beschreven, ben ik van mening dat de benoemde paragraaf van het Besluit aftrek van omzetbelasting een nuancering verdient. Zo een dergelijke nuancering dient mijns inziens ook worden aangebracht aan de Duitse regeling. Een ondernemer zal in dit geval wel een keuze dienen te maken inzake het zakelijke gebruik van goed, maar deze keuze zou in mijn ogen niet de mogelijke toekomstige herziening van de aftrek in de weg moeten staan. Dit wordt ook door het Bundesfinanzhof zelf aangegeven in de toelichting bij de voorgelegde prejudiciële vragen. Indien een ondernemer zakelijk gebruik in de toekomst niet expliciet uitsluit, zou op grond van HvJ Gmina Ryjewo uiteindelijke herziening namelijk wel mogelijk zijn.

Voorts ben ik het met het Bundesfinanzhof eens dat het vastleggen van het zakelijke gebruik geen formele voorwaarde betreft voor het verkrijgen van het recht op aftrek en zodoende niet *overruled* kan worden in het geval dat aan de materiële voorwaarden voor het verkrijgen van aftrek wordt voldaan. Hiermee ben ik van mening dat de Duitse regeling wel binnen het Unierecht past, maar hiernaast ook genuanceerd moet worden met het oog op de uitspraak van het HvJ in Gmina Ryjewo.

Ook twijfelt het Bundesfinanzhof met betrekking tot de toepasbaarheid van het arrest Ryjewo op privaatrechtelijke ondernemers. In paragraaf 6.2.2 is mijn zienswijze hierop beschreven. Kort gesteld ben ik van mening dat het arrest Gmina Ryjewo doorgetrokken kan worden naar dergelijke ondernemers in het geval deze ten tijde van de aanschaf van het goed hebben gehandeld in een tweeledige hoedanigheid. In het feitencomplex van verzoeker E is dit naar mijn mening duidelijk. E is al ondernemer en koopt een pand waar hij ook een werkkamer in heeft. Hoewel kan worden beargumenteerd dat de woonfunctie van het pand het een privéaankoop maakt, stel ik het tegendeel. Een pand is een goed dat zeer gemakkelijk voor zowel zakelijke als privédoeleinden te gebruiken is. Tevens lijkt dit zakelijke gebruik – gebaseerd op de feiten – ook niet expliciet uitgesloten te zijn door E.

In het geval van verzoeker Z is dit in mijn optiek lastiger. Uit het feitencomplex blijkt niet dat Z bij de aanschaf van de installatie al belastingplichtige voor de omzetbelasting was. Indien dit niet het

²⁷¹ Besluit 25 november 2011, BLKB2011/641M (*Besluit aftrek van omzetbelasting*).

geval is, is het tevens niet mogelijk om te handelen in een tweeledige hoedanigheid. Daarom acht ik het arrest Ryjewo niet toepasbaar op de casus van Z.

Het argument dat het Bundesfinanzhof aanhaalt met betrekking tot het verschil in keuzerecht tussen privaatrechtelijke ondernemers en publiekrechtelijke lichamen is mijns inziens niet terecht. Het klopt inderdaad dat een belastingplichtige geen keuzerecht heeft bij het gebruik van een goed voor niet-economische activiteiten, maar overheidsactiviteiten zijn op grond van de btw-richtlijn²⁷² geen niet-economische activiteiten, enkel niet-ondernemersactiviteiten. Het probleem van het ontbreken van het door het Bundesfinanzhof aangehaalde keuzerecht bestaat hier dus niet.

Naar mijn mening dient het HvJ de eerste prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden. Mijns inziens verzetten artikel 168 sub a juncto artikel 167 van de btw-richtlijn zich niet tegen een regeling als aanwezig in Duitsland. Zo een regeling is tevens geen formeel vereiste voor het verkrijgen van het recht op aftrek van omzetbelasting. Ik volg hiermee het oordeel van het Bundesfinanzhof dat het expliciet documenteren van het zakelijk gebruik van het goed een inherente eigenschap van de regeling is. Concluderend hebben zowel E als Z geen recht op aftrek van voorbelasting, met de reden dat zij niet het zakelijk gebruik van het goed binnen de daarvoor gestelde termijn expliciet kenbaar hebben gemaakt.

Dit oordeel neemt niet weg dat ik eenzelfde nuancering van de Duitse regeling als beschreven in paragraaf 6.4.2 inzake het Nederlandse Besluit aftrek van omzetbelasting op zijn plaats acht.

7.1.5.5 Analyse van en mogelijke antwoord op de tweede prejudiciële vraag

Hoewel ik de toelichting van het Bundesfinanzhof inzake de tweede prejudiciële vraag volg, ben ik het niet eens met deze uiteenzetting. De afweging dat een niet gemaakte keuze zou wijzen op een bepaald soort gebruik, staat in mijn ogen haaks op het neutraliteitsbeginsel van de btw. Indien een ondernemer geen keuze maakt, maar een goed wel degelijk zakelijk gebruikt, zou de ondernemer geen recht op aftrek hebben. Een ondernemer die deze keuze wel heeft gemaakt, heeft wel recht op aftrek. Zo krijgen dezelfde situaties – het zakelijk gebruik van een goed door een ondernemer – een andere uitwerking, alleen door de niet gemaakte keuze. Zelfs als geen sprake is van directe aanwijzingen voor zakelijk gebruik is dit mijns inziens het geval. Dit laatste volgt naar mijn mening ook uit het arrest Ryjewo. Als het zakelijk gebruik niet expliciet is uitgesloten, dient mogelijk zakelijk gebruik in de toekomst te worden vermoed.

Voorts is het theoretisch wel mogelijk een bepaald soort gebruik te vermoeden, maar mijns inziens alleen in een zeer klein deel van de gevallen. Dit betreft gevallen met goederen waarvan economisch gebruik niet mogelijk is, echter kan dit in mijn ogen bij vrijwel geen enkel goed worden

²⁷² De handelingen zijn op grond van artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG economische activiteiten en worden op grond van artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG uitgesloten van belastingplicht. Dit betekent echter niet dat de overheidsactiviteiten niet-economisch zijn.

uitgesloten. Zodoende blijft dit vermoeden theoretisch van aard, maar kan naar mijn mening in de praktijk zeer lastig of niet worden uitgevoerd

Hiernaast is zo een dergelijk oordeel met het oog op een vermoeden ook niet in overeenstemming met eerdere Europese jurisprudentie inzake het werkelijk gebruik van een goed zoals toegelicht paragraaf 6.2.3.1 van deze scriptie. Als een belastingplichtige een goed uiteindelijk toch zakelijk gebruikt, maar geen recht heeft op aftrek, is het aftrekrecht niet gebaseerd op het werkelijk gebruik van het goed. Terwijl dit werkelijke gebruik van een goed juist uit eerdere jurisprudentie van het HvJ naar voren komt als een belangrijke maatstaf voor het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting.

Ik ben dan ook van mening dat het HvJ de tweede prejudiciële vraag bevestigend dient te beantwoorden. Een oordeel vellen op grond van een vermoeden is in dit geval in strijd met het neutraliteitsbeginsel van de btw en de eerdere jurisprudentie van het HvJ.

7.2 Nationale jurisprudentie

Ook in de Nederlandse jurisprudentie zijn sinds de uitspraak van het HvJ in Gmina Ryjewo enkele zaken geweest met verwijzingen naar of gelijkende casussen op HvJ Gmina Ryjewo. In het vervolg van dit hoofdstuk zullen deze arresten worden besproken.

7.2.1 Beëindiging toepassing landbouwregeling

Een van de eerste Nederlandse jurisprudentiestukken waar het arrest Ryjewo benoemd wordt, is een conclusie van A-G Ettema van 1 augustus 2018.²⁷³ In casu was sprake van een melkveebedrijf dat zich bezighield met het “opfokken” van kalveren. Gedurende de periode van deze werkzaamheden heeft het bedrijf de omzetbelasting op de kosten niet in aftrek gebracht in verband met het van toepassing zijn van de landbouwregeling. Midden 2013 is op verzoek de landbouwregeling niet meer op het bedrijf van toepassing. Verzoeker heeft in de aangifte over 2013 verzocht om teruggave van de betaalde omzetbelasting over de opfokkosten gemaakt ter zake van de kalveren welke na de beëindiging van de landbouwregeling als melkkoe in gebruik zijn genomen en de melkkoeien die al voor die datum in gebruik waren genomen.

Volgens Gerechtshof 's Hertogenbosch betroffen de gemaakte kosten, kosten om het goed - zijnde de kalveren – in goede staat te houden.²⁷⁴ Op grond van eerdere jurisprudentie worden deze kosten geacht te worden verbruikt op het moment dat zij aan de kalveren worden “toegediend”. Dientengevolge kan de beëindiging van de toepassing van de landbouwregeling niet leiden tot herziening van omzetbelasting.

²⁷³ Conclusie A-G Ettema 1 augustus 2018, ECLI:NL:PHR:2018:918 (HR 17/05587).

²⁷⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 oktober 2017, nr. 16/00275, ECLI:NL:GHSHE:2017:4577.

A-G Ettema oordeelde ook dat herziening niet van toepassing was. De reden hiervoor was dat de landbouwregeling bedoeld was als compensatieregeling. Zodoende was het herzien van de omzetbelasting na het beëindigen van de regeling in strijd met de neutraliteit van de btw. In haar conclusie verwees de A-G kort naar het arrest Ryjewo in het kader van de door het HvJ doorgezette lijn inzake de hoedanigheid bij de verwerving van een goed. Het verwerven als niet-belastingplichtige zou herziening niet mogelijk maken. A-G Ettema oordeelde echter dat de veehouder in kwestie niet kwalificeerde als niet-belastingplichtige en zodoende niet op grond van onder anderen het arrest Ryjewo werd uitgesloten van de herziening van omzetbelasting.

Uiteindelijk oordeelde de HR dat het oordeel van het Hof niet in stand kon blijven en accepteerde de herziening.²⁷⁵ Het opfokken van de kalveren dient namelijk gezien te worden als het binnen de onderneming ontwikkelen van goederen tot een gebruiksmiddel.

7.2.2 *Verhuur multifunctionele accommodatie*

Op 18 februari 2019 heeft Rechtbank Den Haag geoordeeld in een casus inzake een multifunctionele accommodatie (hierna: “mfa”).²⁷⁶ Deze mfa is door Gemeente X laten bouwen ten behoeve van een aantal verenigingen. In april 2014 levert de gemeente de mfa onder kostprijs aan een stichting. De gemeente heeft in de aangifte voor het tweede kwartaal van 2014 de omzetbelasting over de bouwkosten in aftrek gebracht. Deze aftrek is door de inspecteur geweigerd, waarop de gemeente in beroep gaat.

Rechtbank Den Haag stelt Gemeente X deels in het gelijk. De levering onder kostprijs betreft een belaste levering onder bezwarende titel en met betrekking tot deze levering is ook een recht op aftrek ontstaan. Deze redenering doet de Rechtbank met een verwijzing naar het arrest Ryjewo. Deze verwijzing naar HvJ Gmina Ryjewo betreft een verwijzing naar een korte uitleg over het ontstaan van het recht op aftrek van omzetbelasting. Vervolgens oordeelt de Rechtbank dat het arrest Ryjewo verder geen aanwijzingen bevat over het tijdstip van het uitoefenen van dit recht op aftrek. Zodoende acht de Rechtbank het dan ook niet nodig af te wijken van de Wet OB. Op grond van voornoemde beslist de Rechtbank dat de gemeente enkel recht op aftrek heeft voor wat betreft de voldane btw in het tweede kwartaal van 2014. De btw op de bouwkosten had in de desbetreffende jaren in aftrek genomen dienen te worden.

In 2020 oordeelt Gerechtshof 's Hertogenbosch met een redelijk vergelijkbare redenering hetzelfde als de Rechtbank: Gemeente X heeft alleen recht op aftrek van de in het tweede kwartaal van 2014 voldane omzetbelasting.²⁷⁷

²⁷⁵ HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

²⁷⁶ Rechtbank Den Haag 18 februari 2019, nr. 18/3455 en 18/7600, ECLI:NL:RBDHA:2019:1433.

²⁷⁷ Gerechtshof 's Hertogenbosch 31 maart 2020, nr. BK-19/00261 en BK-19/00262, ECLI:NL:GHDHA:2020:784.

Naar mijn mening is dit oordeel van Rechtbank Den Haag inzake Ryjewo correct. HvJ Gmina Ryjewo bevat inderdaad geen verdere aanwijzingen inzake het moment van aftrek en zodoende dient inderdaad de Wet OB – en de btw-richtlijn – gevolgd te worden.

7.2.3 *Verhuur zolderkamer*

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft op 18 juni 2019 arrest gewezen in de volgende zaak.²⁷⁸ Maatschap X heeft als doel de terbeschikkingstelling van een werkruimte in een te bouwen eigen woning. In 2015 is inzake deze verhuur een overeenkomst afgesloten. De ingebruikname van de woning in 2016 valt vervolgens ruim drie maanden voor de datum van het ingang van voornoemd contract. Zodoende achtte Rechtbank Gelderland dat geen sprake was van zakelijke ingebruikname.²⁷⁹ Zodoende had de maatschap geen recht op aftrek van voorbelasting op de kosten gemaakt voor het te verhuren deel van de woning.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden oordeelt echter anders. Met verwijzing naar HvJ Gmina Ryjewo oordeelt het Hof dat de maatschap wel degelijk recht heeft op aftrek van voorbelasting. Op grond van Ryjewo heeft een belastingplichtige (mogelijk) recht op aftrek in het geval dat een goed initieel niet zakelijk in gebruik wordt genomen. Indien toekomstig zakelijk gebruik niet expliciet wordt uitgesloten, heeft de belastingplichtige recht op aftrek. In casu was dit het geval: belanghebbende had een contract opgesteld met de huurder en heeft tevens de tijd tussen de oplevering van de woning en de ingang van het huurcontract gebruikt om de werkruimte klaar voor gebruik te maken.

Mijns inziens betreft dit oordeel van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden een juiste toepassing van het oordeel van het HvJ in Ryjewo. De initiële ingebruikname voor niet-zakelijk gebruik, hoeft niet af te doen aan een later zakelijk gebruik. Wel was in mijn optiek de casus in deze zaak duidelijker dan in het arrest Ryjewo. In casu stond namelijk al vast dat het goed na de niet-zakelijk ingebruikname zakelijk gebruikt zou worden, iets dat in HvJ Ryjewo niet vaststond, maar enkel niet expliciet was uitgesloten. Het is naar mijn mening dan ook interessant om te zien hoe de Nederlandse rechters zullen oordelen in een geval waar het uiteindelijke zakelijke gebruik niet dermate duidelijk in de toekomst aanwezig is.

7.2.4 *Verhuur gymzalen*

De HR-zaak²⁸⁰ inzake de verhuur van gymzalen door een Nederlandse gemeente is een zaak welke in de literatuur vaak naar voren kwam als een mogelijkheid voor de Nederlandse rechters om de zienswijze van HvJ toe te passen in de Nederlandse praktijk.²⁸¹ In casu heeft Gemeente X een accommodatie met gymzalen laten bouwen. De btw over de kosten van deze bouw is niet in aftrek genomen door de

²⁷⁸ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nr. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043.

²⁷⁹ Rechtbank Gelderland 20 april 2018, nr. AWB 16/5849, AWB 16/6666, AWB 17/9, AWB 17/10, AWB 17/2490, AWB 17/2492 en AWB 17/2494, ECLI:NL:RBGEL:2018:1838.

²⁸⁰ HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399.

²⁸¹ Zie o.a. Swinkels, BNB 2019/32, Toet, NTFR 2018/38 en De Wit, BTW-bulletin 2019/34.

gemeente. De eerste vier jaar wordt het gebouw deels om niet ter beschikking gesteld aan onderwijsinstellingen en deels tegen betaling verhuurd aan sportverenigingen. Na een periode van vier jaar wordt de accommodatie in 2010 ook tegen betaling ter beschikking gesteld aan de onderwijsinstellingen. Omdat de accommodatie nu volledig belast gebruikt wordt, dient Gemeente X een verzoek tot herziening van de afgedragen btw in. De inspecteur accepteert dit verzoek, echter enkel deels. Voor het deel dat om niet ter beschikking is gesteld, heeft de gemeente geen recht op herziening: dit deel is namelijk initieel niet-zakelijk in gebruik genomen.

Voor het jaar 2012 dient Gemeente X opnieuw een verzoek tot herziening in. Ook dit verzoek wordt afgewezen door de inspecteur. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden wijst vervolgens ook het verzoek tot herziening af.²⁸² Het Hof oordeelt dat de gemeente de accommodatie heeft laten bouwen met het oog op het verzorgen van bewegingsonderwijs voor basisschoolleerlingen, hetgeen een overheidstaak is. Voorts heeft het Hof gesteld dat de gemeente het deel van de accommodatie dat voor overheidstaken wordt gebruikt niet tot het ondernemingsvermogen heeft kunnen rekenen en zodoende geen herziening plaats kan vinden. Gemeente X heeft cassatie ingesteld tegen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.

In de periode tussen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden en de daaropvolgende HR-zaak, werd het arrest HvJ Gmina Ryjewo gewezen. Met deze uitspraak werd, zoals eerder benoemd, een mogelijke afwijkende uitspraak van de HR verwacht ten opzichte van de uitspraak van het Gerechtshof. En zo geschiede: de HR oordeelde dat diende te worden onderzocht of Gemeente X de accommodatie had verworven in de hoedanigheid van belastingplichtige. Dit onderzoek diende te worden gedaan op basis van de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige” ex HvJ Gmina Ryjewo.²⁸³ De HR acht de verwerving als belastingplichtige door Gemeente X bewezen. De gemeente heeft namelijk vanaf de ingebruikname van de accommodatie het pand deels gebruikt voor ondernemersactiviteiten. Gemeente X handelde bij aanschaf van de accommodatie dus als belastingplichtige en zodoende is de herziening van omzetbelasting mogelijk.

In mijn ogen heeft de HR hier correct gehandeld door de uitspraak van het Gerechtshof te vernietigen. Gemeente X handelde als ondernemer bij de aanschaffing van de accommodatie. Hiernaast heeft de gemeente zakelijk gebruik van het deel van de accommodatie dat initieel niet-zakelijk in gebruik is genomen niet expliciet uitgesloten. Dit laatste is in overeenstemming met het oordeel van het HvJ in Gmina Ryjewo. Indien zakelijk gebruik wel expliciet was uitgesloten, zou herziening niet mogelijk zijn, hetgeen ook Toet opmerkt. Wel acht ik, in tegenstelling tot Toet,²⁸⁴ dat het initiële gebruik vanuit een

²⁸² Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01149, ECLI:NL:GHARL:2017:6970.

²⁸³ HR 20 september 2019, nr. 17/04489, r.o. 2.3.4, ECLI:NL:HR:2019:1399.

²⁸⁴ Toet, NTFR 2018/38.

overheidsregime niet gelijk staat aan zo een expliciete uiting. De aard van het goed staat namelijk wel toe dat het goed zakelijk gebruikt kan worden.

Het uiteindelijke zakelijke gebruik is in gevallen als in de casus ook niet ongebruikelijk. Het betaalde gebruik van de onderwijsinstellingen wordt door middel van een “kasrondje” namelijk door de gemeente “vergoed” met een subsidie. Met deze subsidie betaalt de onderwijsinstelling de huurprijs van de accommodatie. Zo een dergelijk “kasrondje” is bekend bij de Belastingdienst en in casu is hier ook door de inspecteur mee ingestemd.²⁸⁵ Met de mogelijkheid tot het instellen van een kasrondje, kan in dit geval naar mijn mening niet worden geoordeeld dat de gemeente het zakelijke gebruik expliciet heeft uitgesloten.

7.2.5 Zonnepanelen op eigen woning

Het op dit moment²⁸⁶ laatste stuk aan Nederlandse jurisprudentie waar verwezen wordt naar Ryjewo, betreft een A-G conclusie²⁸⁷ van A-G Ettema inzake een zaak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 7 mei 2019.²⁸⁸ De casus betreft een maatschap bestaande uit twee partners welke een woning met zonnepanelen heeft laten bouwen. Tevens bevindt zich in de woning in werkruimte welke verhuurd wordt aan een besloten vennootschap. In geding is de hoeveelheid aftrek die de maatschap dient te krijgen inzake de aankoopkosten van het perceel, de bouw van de woning aan de aanschaf en installatie van de zonnepanelen.

De verwijzing van de A-G naar HvJ Gmina Ryjewo betreft de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige”. Hierbij benoemt de A-G dat onder anderen dient te worden gekeken naar de aard van de goederen en het expliciet of impliciet geuite voornemen voor gebruik van de ondernemer. Vervolgens acht de A-G het overbodig verder in te gaan op bovenstaande, omdat in casu al vaststaat dat gehandeld is als ondernemer. Zodoende zal ook in dit hoofdstuk niet verder ingegaan worden op de A-G conclusie.

7.3 Deelconclusie hoofdstuk 7

In hoofdstuk 7 is de Europese en nationale jurisprudentie besproken die in de periode na HvJ Gmina Ryjewo is geweest.

In de Europese jurisprudentie betreft het merendeel van de verwijzingen naar Ryjewo “standaard” verwijzingen. Zo verwijst het HvJ in *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* naar het arrest Ryjewo in het kader van de per lidstaat te bepalen berekening van de pre-pro rata, wordt in HF verwezen naar Ryjewo inzake het doel van de aftrekregeling van de omzetbelasting en verwijst A-G Hogan in zijn

²⁸⁵ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01149, r.o. 2.3, ECLI:NL:GHARL:2017:6970.

²⁸⁶ Het moment van schrijven: 08-12-2020.

²⁸⁷ Conclusie A-G Ettema, 30 oktober 2020, ECLI:NL:PHR:2020:1017 (HR nr. 19/02837).

²⁸⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2019, nr. 18/00445, ECLI:NL:GHARL:2019:3986.

conclusie bij GSP naar het arrest omtrent het feitelijk gebruik van een goed. Ook in HvJ Stichting Schoonzicht wordt in het kader van het feitelijke gebruik van een goed verwezen naar HvJ Gmina Ryjewo.

De door het Bundesfinanzhof voorgelegde prejudiciële vragen in de samengevoegde zaken E en Z lijken de eerste Europese jurisprudentie te worden die rechtstreeks voortkomt uit het oordeel van het HvJ in Gmina Ryjewo.

De eerste vraag betreft de kwestie of de Duitse regeling welke de aftrek van voorbelasting afwijst op grond van een te laat ingediende keuze inzake het zakelijk gebruik van een goed in strijd is met de Europese wetgeving. Mijns inziens dient het HvJ deze vraag ontkennend te beantwoorden. De regeling is in lijn met de mogelijkheden welke door de btw-richtlijn zijn gegeven aan de lidstaten om het recht op aftrek vast te stellen. Voorts betreft het termijn geen formele voorwaarde welke door middel van het voldaan aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting *overruled* kan worden. Hiernaast ben ik van mening dat de Duitse regeling eenzelfde nuancering verdient als dat ik heb voorgesteld voor het Besluit aftrek van omzetbelasting in hoofdstuk 6.

Met de tweede prejudiciële vraag tracht het Bundesfinanzhof te vernemen of het aannemen van niet-zakelijk gebruik in het geval dat geen aanwijzingen zijn voor zakelijk gebruik in strijd is met de Europese wetgeving. In mijn ogen dient het HvJ deze vraag bevestigend te beantwoorden. Uit Ryjewo volgt dat zakelijk gebruikt uitgesloten kan worden met een expliciete uitsluiting. Indien geen sprake is van deze expliciete uitsluiting, kan zakelijk gebruik worden vermoed, kijkende naar onder meer de aard van het desbetreffende goed.

Ook in de Nederlandse jurisprudentie is al enkele malen verwezen naar het arrest Ryjewo. Zo verwezen A-G Ettema en de HR beiden naar het belang van de hoedanigheid bij aanschaf van een goed. Ook verwees A-G Ettema recentelijk in een A-G conclusie naar de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige” als beschreven in HvJ Gmina Ryjewo. Hiernaast heeft Rechtbank Den Haag ook nog kort verwezen naar de uitleg van het ontstaan van het recht op aftrek als gegeven in Ryjewo.

De in mijn ogen meest duidelijke toepassing van de leer van het HvJ uit Gmina Ryjewo is in Nederland gegeven door Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden in een casus inzake de verhuur van een zolderkamer als bedrijfsruimte. Het Gerechtshof oordeelde dat het initiële niet-zakelijke gebruik van de ruimte op grond van Ryjewo niet afdeed aan het latere zakelijk gebruik en dat zodoende recht op aftrek van voorbelasting bestond.

8. Conclusie

Het HvJ heeft op 25 juli 2018 arrest gewezen in de zaak Gmina Ryjewo. Een gemeente laat als overheid een pand bouwen dat op een later moment belast gebruikt wordt. Inzake dit uiteindelijke belaste gebruik verzoekt de gemeente Ryjewo om herziening van de over de bouw betaalde omzetbelasting. In het eerste opzicht leek het arrest een uitgemaakte zaak. Op grond van eerdere jurisprudentie als Lennartz en WZV zou de hoedanigheid bij de bouw van het pand de doorslag geven: Ryjewo zou geen recht op herziening hebben. De conclusie van A-G Kokott inzake Gmina Ryjewo was dan ook verrassend te noemen: de A-G pleitte voor de toepassing van herziening door de gemeente. Het begrip “verwerving als belastingplichtige” dient volgens de A-G ruim worden uitgelegd. Zodoende kan bij een belastingplichtige die een goed verwerft en de mogelijkheid heeft dit goed economisch te gebruiken, maar dit initieel niet doet, worden vermoed dat het voornemen bestaat om het goed in een later stadium alsnog economisch te gebruiken. Dit vermoeden achtte de A-G van groot genoeg belang om een verwerving als belastingplichtige vast te stellen.

Tot grote verrassing van velen ging het HvJ mee in het eindoordeel van de A-G. Het HvJ oordeelde dat de gemeente recht had op herziening van de over de bouwkosten voldane btw. De gemeente handelde ten tijde van de aanschaf namelijk als belastingplichtige, want de gemeente had het economische gebruik van het pand niet expliciet uitgesloten. Dat de onroerende zaak initieel voor niet-ondernemingshandelingen is gebruikt, doet hier aldus het HvJ niet aan af.

In deze scriptie is getracht het belang en de invloed van HvJ Gmina Ryjewo op de Nederlandse belastingpraktijk te bepalen. Dit jurisprudentie- en literatuuronderzoek is gedaan aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

Welke invloed heeft de uitspraak in het arrest van 25 juli 2018 van het Hof van Justitie (Gmina Ryjewo) op de Nederlandse wet- en regelgeving in het kader van de omzetbelasting?

In het kort is een antwoord op de onderzoeksvraag als volgt de formuleren:

Het arrest HvJ Gmina Ryjewo heeft in de relatief korte periode na het oordeel van het HvJ al enige invloed gehad op zowel de Europese als nationale jurisprudentie. Inzake de wet- en regelgeving zijn geen grote gevolgen ontstaan. Wel heeft het arrest een ruimer begrip aan de “verwerving als belastingplichtige” toegekend. Tevens lijken ook de mogelijkheden voor het komen tot herziening voor belastingplichtigen te zijn gegroeid. De grootste mogelijke “zwart-op-witte” impact tot nu toe zal blijken uit het arrest dat zal volgen op de recentelijk door het Duitse Bundesfinanzhof gestelde prejudiciële vragen.

In het vervolg van deze conclusie zal dit antwoord verder worden toegelicht aan de hand van het verrichte jurisprudentie- en literatuuronderzoek en mijn eigen inzichten. Hiernaast zullen ook enkele aanbevelingen worden gedaan inzake de Nederlandse wet- en regelgeving in het kader van de omzetbelasting.

Deze scriptie is aangevangen met een uitgebreid literatuuronderzoek in het kader van de omzetbelasting. Allereerst is de Europese btw in zijn algemeenheid – zowel de achterliggende concepten als de wet- en regelgeving – toegelicht. Vervolgens zijn enkele onderdelen van de btw als de vermogensetikettering en de pre-pro rata van een uitgebreidere uitleg voorzien. In het daaropvolgende hoofdstuk is de Europese jurisprudentie welke van belang is voor het arrest Ryjewe behandeld. Hier zijn onder meer de arresten waar vanuit werd afgeleid dat het oordeel in HvJ Gmina Ryjewe een simpel besluit voor het HvJ zou worden.

Vervolgens zijn het oordeel van A-G Kokott en het HvJ in detail besproken. Uit dit hoofdstuk is gebleken dat het HvJ maar deels mee is gegaan in de door de A-G geopperde behandeling van de zaak. Zo werd het voorstel van de A-G inzake een dergelijke “inbrengregeling” niet door het HvJ besproken in het uiteindelijke oordeel in de zaak Ryjewe.

Mijns inziens is het oordeel van het HvJ in de zaak Ryjewe correct. Met dit arrest zorgt het HvJ namelijk voor een neutralere btw-heffing. De “verwerving als belastingplichtige” wordt door het HvJ verruimt. Indien een belastingplichtige een later belast gebruikt van een goed namelijk niet expliciet uitsluit, kan worden vermoed dat gehandeld is als belastingplichtige. Naar mijn mening zijn door het arrest Ryjewe ook in de privé-ondernemerssfeer kansen ontstaan. Als een particuliere belastingplichtige een niet strikt zakelijk of privégoed aanschaft, dient de over de aanschaf voldane btw in mijn ogen herzien kunnen worden in het geval het goed wordt ingebracht in de onderneming van de belastingplichtige.

Wel ben ik van mening dat de heffing van omzetbelasting nog neutraler kan en moet. Met behulp van het arrest HvJ Iberdrola is toegelicht dat voor het recht op aftrek en herziening dient te worden gekeken naar het feitelijk gebruik van het goed en niet puur op de hoedanigheid van handelen bij de verwerving van het goed. In mijn optiek was het inpassen van de door A-G Kokott voorgestelde “inbrengregeling” dan ook een stap in de goede richting geweest. Via deze regeling zou de belastingplichtige recht op herziening van omzetbelasting hebben op goederen die vanuit de niet-ondernemingsfeer in de onderneming zijn ingebracht.

Naast bovenstaande heeft HvJ Gmina Ryjewe nog enkele gevolgen voor de huidige praktijk. Mijns inziens verdient een tweetal Nederlandse besluiten namelijk een nuancering in het kader van het arrest. Dit betreft het Besluit omzetbelasting en compensatie omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen en het Besluit aftrek van omzetbelasting. Hiernaast biedt het arrest Ryjewe ook enkele kansen voor de praktijk. Zo doet een publiekrechtelijk lichaam in mijn optiek goed aan een toekomstig gebruik voor ondernemersactiviteiten van het goed niet expliciet uit te sluiten om op deze manier mogelijke

toekomstige herziening veilig te stellen. Ook kan naar mijn mening uit de aard van vrijwel elk goed al blijken dat het goed mogelijk gebruikt kan worden voor (toekomstige) economische activiteiten. Op deze manier zou een belastingplichtige voor bijna elk goed – in het geval het economische gebruik niet expliciet wordt uitgesloten – impliciet vanuit de aard van het goed recht hebben op de herziening van voorbelasting in het geval van een toekomstig economisch gebruik van het goed.

Als laatste is de Europese en nationale jurisprudentie met verwijzingen naar HvJ Gmina Ryjewo behandeld. Hieruit bleek dat de meeste verwijzingen naar het arrest Ryjewo bestaan uit “standaard verwijzingen” in het kader van in het arrest uitgelegde begrippen welke niet direct uit het oordeel van het HvJ over Ryjewo voortkomen.

Wel zijn door het Duitse Bundesfinanzhof op 29 januari 2020 een tweetal prejudiciële vragen voorgelegd aan het HvJ. Het Bundesfinanzhof tracht met de eerste vraag te vernemen of de Duitse regeling welke de aftrek van voorbelasting afwijst indien een keuze inzake het zakelijk gebruik van een goed te laat wordt ingediend in strijd is met de Europese wetgeving. Dit is mijns inziens niet het geval. De regeling is namelijk in lijn met de mogelijkheden die aan lidstaten zijn gegeven om het recht op aftrek van voorbelasting vast te stellen. De tweede prejudiciële vraag betreft de situatie waarin wordt aangenomen dat sprake is van niet-economisch gebruik in het geval dat aanwijzingen ontbreken voor het aantonen van zakelijk gebruik. Dit voornoemde is in mijn optiek in strijd met de Europese wetgeving en eerder jurisprudentie. Uit HvJ Gmina Ryjewo volgt dat het zakelijk gebruik van een goed kan worden uitgesloten met een expliciete uitsluiting. Indien dit gebruik niet expliciet is uitgesloten, kan zakelijk gebruik worden vermoed. Hierbij dient onder anderen de aard van het goed in aanmerking te worden genomen.

Ook de verwijzingen naar het arrest Ryjewo in de Nederlandse rechtspraak is grotendeels beperkt gebleven tot korte verwijzingen naar de ruime uitleg van het begrip “verwerving als belastingplichtige”. Wel heeft Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden de leer uit HvJ Gmina Ryjewo toegepast in een casus over de belaste verhuur van een zolderkamer als bedrijfsruimte. Het Gerechtshof oordeelde dat belanghebbende recht had op aftrek van voorbelasting. Het initiële niet-economische gebruik van deze zolderkamer deed niet af aan het toekomstige economische gebruik als bedrijfsruimte, waarvoor een recht op aftrek bestond.

9. Toevoeging 15-12-2020: wijziging Besluit aftrek van omzetbelasting

Slechts enkele dagen na de inleverdatum van de eerste volledige versie van deze scriptie verscheen in de Staatscourant van 14 december 2020 een bericht in het kader van een wijziging van het Besluit aftrek van omzetbelasting. In verband met mijn advies tot wijziging dan wel nuancering van het desbetreffende besluit in hoofdstuk 6 zullen in deze toevoeging kort de wijzigingen van het besluit welke toezien op het arrest Ryjewo worden geanalyseerd. Hierbij zal ook een vergelijking worden gemaakt met de door mij in hoofdstuk 6 voorgestelde wijziging en de uiteindelijke werkelijk aan het artikel aangebrachte wijzigingen.

De wijzigingen van het besluit in het kader van HvJ Gmina zijn verwerkt in hoofdstuk 3 van het besluit. In het hoofdstuk is toegevoegd dat een initiële ingebruikname van een goed voor een niet-economische activiteit niet een aanschaf in de hoedanigheid van belastingplichtige in de weg staat, tenzij aanwijzingen of een uitdrukkelijke verklaring wijzen op een aanschaf als niet-belastingplichtige.²⁸⁹ Hiernaast is aan de paragraaf over aftrek conform de bestemming toegevoegd dat de uiteindelijke bestemming van een goed of dienst naast ervaringsgegevens ook kan blijken uit de aard van de goed of de onderneming.²⁹⁰

In mijn optiek zijn deze toevoeging nog erg veilig, het betreft enkel de duidelijke lezing uit het arrest. Mijns inziens is dit echter ook logisch: op deze manier wordt het grijze gebied grijs gehouden en niet te enthousiast zwart en wit gekleurd. Hetgeen wel opvalt is dat paragraaf 5.2.4 (thans: paragraaf 4.2.3) – de in mijn ogen te nuanceren paragraaf – niet gewijzigd is. Met de eerder beschreven toevoegingen aan hoofdstuk 3 kan ik dit echter wel begrijpen. Hoewel een ondernemer op grond van de voornoemde paragraaf zijn vermogensetiketteringskeuze vast dient te leggen, is de mogelijkheid tot herziening als in HvJ Ryjewo mogelijk op grond van de toevoegingen aan hoofdstuk 3.

Qua overige wijzigingen zijn geen hiervan verder duidelijk voortgekomen uit het arrest Ryjewo, zodoende zullen deze met uitzondering van het volgende niet worden besproken. Een laatste opvallende wijziging is het verwijderen van overheidshandelingen uit het voorbeeldrijtje van niet-economische handelingen. Deze wijziging is in mijn ogen de juiste. Zoals in paragraaf 7.1.5.4 van deze scriptie is beschreven, zijn overheidsactiviteiten op grond van de btw-richtlijn²⁹¹ geen niet-economische activiteiten, enkel niet-ondernemersactiviteiten.

²⁸⁹ Paragraaf 3.2.1 Besluit aftrek van omzetbelasting (vanaf 14-12-2020).

²⁹⁰ Paragraaf 3.4.1 Besluit aftrek van omzetbelasting (vanaf 14-12-2020).

²⁹¹ De handelingen zijn op grond van artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG economische activiteiten en worden op grond van artikel 13 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG uitgesloten van belastingplicht. Dit betekent echter niet dat de overheidsactiviteiten niet-economisch zijn.

10. Bibliografie

Aangehaalde literatuur

Bakx & De Wit

E.H.C. Bakx & A.M. De Wit, 'Vermogensetikettering in de btw voor gevorderden: nieuwe inzichten 'etikettering' door publiekrechtelijke lichamen', *MBB* 2019/2-10.

Blank 2018

A.J. Blank, 'A-G Kokott pleit voor toepassing herzieningsregels bij economisch gebruik na aanvankelijk niet-economisch gebruik', Noot bij Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273 (*Gmina Ryjewo*), *NTFR* 2018/1153.

Bomer 2012

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, Maastricht: Universiteit van Maastricht, 2012.

Bomer 2013

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW. Wie, Wat, Waar belast (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Kluwer 2013.

Boswinkel 2019

D.J. Boswinkel, 'Automatische vermogensetikettering', *BtwBrief* 2019/106.

Cnossen 2010

S. Cnossen, *Three VAT Studies*, Den Haag: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis 2010.

Cornielje 2016

S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 2016.

Cornielje & Van Kesteren 2019

S.B. Cornielje & H.W.M. Van Kesteren, 'Een breuk forceren: Het vaststellen en toepassen van de pre-pro rata in de btw', *TFO* 2020/166.1.

Cymerman & Cymerman 2018

J. Cymerman en W. Cymerman, 'Geographical diversification of gmina revenue from real estate market in Poland', *Folia Oeconomica Stetinensia*, volume 18 (2018), pp. 43.

De Wit 2019

A.M. de Wit, 'Het arrest Gmina Ryjewo: verrassend vanuit diverse invalshoeken', *BTW-bulletin* 2019/34.

Gabriël en Van Kesteren 2011

M. Gabriël en H.W.M. Van Kesteren, 'European Union - Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', *International VAT Monitor* 2011 22(5).

Gomes Vale Viga 2019

M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Herziening van btw door publiekrechtelijk lichaam na aanvankelijk niet-belastbare ingebruikname', Noot bij HvJ EU 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*), *FED* 2019/1.

Jeronimus & Vos 2018

R. Jeronimus & R. Vos, 'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw', *BTW-bulletin* 2018/80.

Linssen 2018

J. Linssen, 'Het dorps huis van de gemeente Ryjewo en de btw', *BtwBrief* 2018/71.

Middelburg 2020

D.B. Middelburg, 'Grijs bestaat niet in de btw', *WFR* 2020/44.

Rookmaker-Penners 2020

T.K.M. Rookmaker-Penners, 'OB.2.1.6.C Ondernemer; zelfstandigheid', in M.L.M. van Kempen e.a. (red.), *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*.

Statistics Poland 2018

Statistics Poland, *Population. Size and structure and vital statistics in Poland by territorial division in 2017. As of December, 31*, Warschau: Główny Urząd Statystyczny, 2018

Swinkels 2019

J.J.P. Swinkels 'Zaak Gmina Ryjewo. Herziening van aftrek van BTW bij belast gebruik investeringsgoed na overheidsgebruik', Noot bij HvJ EU 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*), *BNB* 2019/32.

Toet 2018

M.J.M.A. Toet, 'Gmina Ryjewo: herziening voor dorps huis van gemeente dat eerst om niet ter beschikking is gesteld en na vier jaar is verhuurd', *NTFR* 2018/1997.

Toet 2018

M.J.M.A. Toet, 'Schuiven met herziening', *NTFR* 2018/38.

Van Doesum 2009

A.J. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009.

Van Hilten & Van Kesteren 2019

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2019.

Van Kesteren 2017

H.W.M. van Kesteren, 'Geen aftrek voorbelasting voor 'moeiende' holding', Noot bij HvJ EU 12-01-2017, nr. C-28/16, ECLI:EU:C:2017:7 (*MVM Magyar Villamos Muvek*), *NLF* 2017/0321.

Aangehaalde jurisprudentie

HvJ EG 5 februari 1963, nr. C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (*Van Gend en Loos*)

HvJ EG 15 juli 1964, nr. C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa/E.N.E.L.*)

HvJ EG 10 oktober 1973, nr. 34/73, ECLI:EU:C:1973:101 (*Variola*)

HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38 (*Coöperatieve aardappelenbewaarplaats*)

HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Council*)

HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*)

HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87, ECLI:EU:C:1988:429 (*Commissie / Frankrijk*)

HvJ EG 17 oktober 1989, nr. 231/87, ECLI:EU:C:1989:381 (*Carpaneto Piacentino*)

HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*)

HvJ EG 13 november 1990, nr. 106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (*Marleasing*)

HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*)

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*)

HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 (*Armbrecht*)

HvJ EG 15 februari 1996, nr. C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51 (*Duff*)

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (*INZO*)

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (*Mohr*)

HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627 (*Landesboden Agrardienste*).

HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*Card Protection Plan*).

HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (*Heerma*)
HvJ EG 14 december 2000, nr. C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (*Municipal do Porto*)
HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-415/98, ECLI:EU:C:2001:136 (*Bakcsi*)
HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 (*Fini H*)
HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*)
HvJ EG 14 juli 2005, nr. C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463 (*Charles en Charles-Tijmens*)
HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin kaupunki*)
HvJ EG 14 september 2006, nr. C-181/04, ECLI:EU:C:2006:563 (*Elmeka*)
HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03, ECLI:EU:C:2006:629 (*Banca Popolare di Cremona*)
HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06, ECLI:EU:C:2007:789 (*Götz*)
HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166 (*Securenta*)
HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211 (*Marks & Spencer III*)
HvJ EG 8 mei 2008, C-95/07, C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267 (*Ecotrade*).
HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505 (*Isle of Wight*)
HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:C:2009:88 (*VNLTO*)
HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*)
HvJ EU 1 maart 2012, nr. C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107 (*Kopalnia Polski Trawertyn*)
HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11, ECLI:EU:C:2012:698 (*Gemeente Vlaardingen*)
HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Fuchs*)
HvJ EU 5 juni 2014, nr. C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750, r.o. 11 (*Gmina Międzyzdroje*)
HvJ EU 10 september 2014, nr. C-92/13, ECLI:EU:C:2014:2188 (*Gemeente 's Hertogenbosch*)
HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*)
HvJ EU 28 juli 2016, C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614 (*Astone*)
HvJ EU 15 september 2016, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690 (*Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*)
HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 (*Nigl*)
HvJ EU 19 januari 2017, nr. C-344/15, ECLI:EU:C:2017:28 (*National Roads Authority*)
HvJ EU 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).
HvJ EU 25 juli 2018, nr. C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595 (*Gmina Ryjewo*)
HvJ EU 8 mei 2019, nr. C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*)
HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*)
HvJ EU 19 december 2019, nr. C-707/18, ECLI:EU:C:2019:1136 (*Amarasti Land Investment*)
HvJ EU 9 juli 2020, nr. C-374/19, ECLI:EU:C:2020:546 (*HF*)
HvJ EU 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*)
HvJ EU 17 september 2020, nr. C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731 (*Stichting Schoonzicht*)
HvJ EU 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*)
HvJ EU 12 november 2020, nr. C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913 (*Sonaecom*)

Conclusie A-G Jacobs, 20 januari 2005, ECLI:EU:C:2005:48 (*Charles en Charles-Tijmens*)
Conclusie A-G Van Hilten, 1 maart 2012, ECLI:EU:C:2012:473 (*VOF X*)
Conclusie A-G Kokott, 19 april 2018, ECLI:EU:C:2018:273 (*Gmina Ryjewo*)
Conclusie A-G Sharpston, 6 december 2018, ECLI:EU:C:2018:995 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*)
Conclusie A-G Hogan, 10 april 2019, ECLI:EU:C:2019:302 (*Servicii Petroliere SA*)
Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, nr. 45/20 (*E*)

HR 12 april 1978, nr. 18495, ECLI:NL:PHR:1978:AM4447
HR 26 september 1979, nr. 19250, ECLI:NL:HR:1979:AM4918
HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625
HR 16 juni 1993, nr. 28 619, ECLI:NL:HR:1993:ZC5379
HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514
HR 18 oktober 2002, nr. 36 663, ECLI:NL:HR:2002:AD9787
HR 10 oktober 2008, nr. 41570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176
HR 11 april 2014, nr. 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:838
HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863
HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399

Conclusie A-G Ettema 1 augustus 2018, ECLI:NL:PHR:2018:918 (HR 17/05587)
Conclusie A-G Ettema 17 juni 2020, ECLI:NL:PHR:2020:615 (HR nr. 19/03617)
Conclusie A-G Ettema, 30 oktober 2020, ECLI:NL:PHR:2020:1017 (HR nr. 19/02837)

Gerechtshof Leeuwarden 17 juni 2005, nr. BK-1457/02, ECLI:NL:GHLEE:2005:3883
Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01149, ECLI:NL:GHARL:2017:6970
Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 oktober 2017, nr. 16/00275, ECLI:NL:GHSHE:2017:4577
Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nr. 18/00464 t/m 18/00470,
ECLI:NL:GHARL:2019:5043
Gerechtshof 's Hertogenbosch 31 maart 2020, nr. BK-19/00261 en BK-19/00262,
ECLI:NL:GHDHA:2020:784

Rechtbank Gelderland 20 april 2018, nr. AWB 16/5849, AWB 16/6666, AWB 17/9, AWB 17/10,
AWB 17/2490, AWB 17/2492 en AWB 17/2494, ECLI:NL:RBGEL:2018:1838
Rechtbank Den Haag 18 februari 2019, nr. 18/3455 en 18/7600, ECLI:NL:RBDHA:2019:1433

Aangehaalde regelgeving en overige

- Verdrag betreffende de Europese Unie
- Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

- Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting
- Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

- Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst
- Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn
- Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen

- Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Uitvoeringsverordening (EU) 2017/2459 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

- 70/243/EGKS, EEG, Euratom: Besluit van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen
- 2014/335/EU, Euratom: Besluit van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie

- Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (*Wet op de omzetbelasting 1968*)
- Besluit van 12 augustus 1968 tot vaststelling van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*)
- Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

- Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (*Toelichting Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968*)
- Besluit van 25 januari 2012, BLKB2012/175M (*Besluit omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*)
- Besluit van 25 november 2011, BLKB2011/641M (*Besluit aftrek van omzetbelasting*)

- Kamerstukken II 1932/33, 305, nr. 3

- Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (*Wet inzake de belasting op goederen en diensten van Polen*)