CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. SAGGIO
van 7 oktober 1999 *

1. Bij een reeks inhoudelijk identieke beschikkingen heeft het Tribunal Económico-Administrativo (TEA) Regional de Cataluña het Hof verzocht om uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [1] (hierna: „richtlijn").

In het bijzonder wordt het Hof verzocht te preciseren, of het met genoemd artikel onverenigbaar is dat een nationale wettelijke regeling, zoals de Spaanse, het recht op aftrek van de door een onderneming vóór de aanvang van haar activiteiten betaalde voorbelasting afhankelijk stelt van twee voorwaarden, te weten dat de onderneming, alvorens de betrokken uitgaven te verrichten, bij de belastingdienst een verklaring ad hoc indient, en dat er tussen de indiening van die verklaring en het daadwerkelijke begin van de handels- of beroepsactiviteit niet meer dan een jaar verstrijkt.

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB L 145, blz. 1.

De toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

2. De richtlijn regelt in artikel 17 het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. De leden 1 en 2, sub a, van dit artikel luiden als volgt:

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

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

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

3. Artikel 22 van de richtlijn, met het opschrift „Verplichtingen in het binnenlands verkeer", is hier eveneens van belang. Lid 1 ervan bepaalt, dat „iedere belastingplichtige (...) opgave [moet] doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige". Volgens lid 8 „kunnen de lidstaten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude".

De nationale regeling

4. De Spaanse bepaling waarvan de verenigbaarheid met de richtlijn in het hoofdgeding ter discussie staat, is artikel 111 van wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 inzake de belasting op de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij wet nr. 13/1996 van 30 december 1996.[2] Volgens deze bepaling kunnen ondernemers en zelfstandigen de vóór het begin van hun ondernemings- of beroepsactiviteit betaalde belasting aftrekken vanaf het tijdstip waarop daadwerkelijk een begin met die activiteit of met de activiteit in een verwante sector is gemaakt, mits het recht op aftrek niet is vervallen door het verstrijken van de in artikel 100 van die wet bepaalde termijn (vijf jaar). Volgens lid 3 is onder begin van de activiteit te verstaan het tijdstip waarop de belastingplichtige (ondernemer of zelfstandige) begint met het leveren van de goederen of het verrichten van de diensten die het voorwerp van zijn ondernemings- of beroepsactiviteit vormen.

In lid 5 wordt nog bepaald, dat in afwijking van het bepaalde in lid 1, ondernemers en zelfstandigen die de betaalde belasting vóór het begin van hun activiteit willen aftrekken, aan de volgende twee voorwaarden moeten voldoen:

a) alvorens de belasting te hebben voldaan, een verklaring omtrent het begin van de ondernemings- of beroepsactiviteit hebben ingediend;

b) met die activiteit beginnen binnen een jaar na de indiening van de verklaring. De administratie kan die termijn verlengen wanneer de aard van de activiteit of de omstandigheden bij de start ervan dat rechtvaardigen.

Wordt niet aan deze voorwaarden voldaan, dan is de algemene regeling van toepassing en is belastingaftrek slechts mogelijk bij het daadwerkelijke begin van de activiteit. In elk geval geldt de gunstiger regeling niet voor de ter zake van de aankoop van grond betaalde belasting; daarvoor ontstaat het recht op aftrek pas op het tijdstip van daadwerkelijke aanvang van de economische activiteit.

5. De bij de wetswijziging van 1996 ingevoerde regeling biedt de belastingplichtige

2 — *BOE* nr. 315 van 31 december 1996.

dus twee mogelijkheden. In de eerste plaats is er de algemene regel, volgens welke de vóór het begin van de beroeps- of ondernemingsactiviteit betaalde belasting pas aftrekbaar is vanaf het tijdstip waarop daadwerkelijk een begin met de uitoefening van die activiteit wordt gemaakt. In de tweede plaats kan, bij afwijking van de algemene regel, het recht op aftrek vóór de aanvang van de activiteit worden uitgeoefend, mits aan de twee genoemde voorwaarden wordt voldaan. Volgens deze regeling kan het recht op aftrek dus worden uitgesteld ten opzichte van het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, zoals in het geval waarin er een jaar is verstreken zonder dat om verlenging is verzocht, of, wanneer er wel om is verzocht, de administratie besluit ze niet toe te staan. Wanneer de belastingplichtige evenwel geen enkele belastbare handeling — levering van goederen of dienstverrichting — verricht, wordt het recht op aftrek van de belastingen die ter zake van „voorbereidende" of met de hoofdactiviteit verband houdende handelingen zijn voldaan, in principe geweigerd.

De feiten en de prejudiciële vraag

6. Verzoekers in de hoofdgedingen zijn ondernemers of zelfstandigen, gevestigd of woonachtig in Spanje.[3] Hun is aftrek geweigerd van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die zij over de vóór het begin van hun activiteit verrichte handelingen — veelal bouwwerkzaamheden — hadden betaald, op grond dat zij niet hadden voldaan aan de voorwaarden van artikel 111 van wet nr. 37/1992, zoals gewijzigd bij wet nr. 13/1996. In sommige gevallen berustte de weigering van de administratie op de omstandigheid, dat de betrokkenen meer dan een jaar hadden laten verstrijken tussen de indiening van de wettelijk voorgeschreven verklaring en het daadwerkelijke begin van de beroeps- of ondernemingsactiviteit; in andere gevallen op de omstandigheid, dat de betrokkenen geen verlenging hadden aangevraagd of dat die verlenging was geweigerd. Van de beschikkingen van de belastingdienst hebben de belanghebbende ondernemingen beroep ingesteld bij het TEA Regional de Cataluña. Zij stellen, dat de nationale wettelijke regeling onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, doordat zij ertoe leidt, dat het door artikel 17 van de richtlijn toegekende recht op aftrek hun wordt ontzegd.

7. Het TEA Regional de Cataluña heeft daarop in alle procedures besloten het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Mag, gelet op de wijze waarop het aftrekrecht is geregeld in artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, de uitoefening van dit recht ten aanzien van de BTW die door een belastingplichtige vóór de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen is voldaan, ter voorkoming van fraude afhankelijk worden gesteld van de vervulling van bepaalde voorwaarden — zoals de indiening van een uitdrukkelijk verzoek vóór het tijdstip waarop de betrokken belasting verschuldigd wordt, en het regelmatig gaan verrichten van de belaste handelingen binnen een bepaalde termijn te

3 — Met uitzondering van verzoekster in zaak C-147/98, Bungy Fun Germany GbdR, die in Ochsenfurt, Duitsland, gevestigd is.

rekenen vanaf de datum van dat verzoek —, bij gebreke waarvan het recht op aftrek komt te vervallen, of althans pas kan worden uitgeoefend vanaf het tijdstip van aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen?"

8. Overeenkomstig artikel 43 van het Reglement voor de procesvoering zijn de zaken bij beschikking van de president van 8 mei 1998 wegens verknochtheid voor de schriftelijke behandeling en het arrest gevoegd.

De ontvankelijkheid

9. Alvorens in te gaan op de prejudiciële vraag zelf, dienen wij te onderzoeken of het TEA Regional de Cataluña een „nationale rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) is. Op een uitdrukkelijke vraag van het Hof desbetreffend hebben verzoekers in de hoofdgedingen, de Commissie en de Spaanse regering allen in bevestigende zin geantwoord. Terwijl eerstgenoemden hun antwoord verder niet geadstrueerd hebben, heeft de Commissie zich uitdrukkelijk aangesloten bij de positieve beoordeling van die vraag door het TEA Central in een beschikking van 29 maart 1990. Ik moet daarbij evenwel aantekenen, dat in die beschikking, en dus in de opmerkingen van de Commissie, weliswaar de normatieve elementen met betrekking tot de door het Hof omschreven voorwaarden worden genoemd, in het bijzonder de wettelijke oorsprong van het orgaan, zijn permanente aard, het verplichte karakter van zijn rechtsmacht, de contradictoire aard van de procedure, de toepassing van rechtsregels, maar dat gezwegen wordt over een vereiste dat niettemin serieuze problemen doet rijzen, te weten de onafhankelijkheid van het orgaan en zijn hoedanigheid van derde ten opzichte van de uitvoerende macht. De Spaanse regering van haar kant heeft in een lange memorie een uiteenzetting geven over het stelsel van herziening van beschikkingen van de belastingdienst door middel van het „economisch-administratief beroep" en over de samenstelling en werking van de „economisch-administratieve gerechten", om vervolgens tot de slotsom te komen, dat deze laatste zijn te beschouwen als „rechterlijke instanties" in de zin van artikel 177 van het Verdrag, daar aan alle door het Hof omschreven voorwaarden zou zijn voldaan. Maar ook in die memorie van de Spaanse regering, zo moet men constateren, wordt geen enkele wettelijke bepaling aangehaald waarin de waarborgen worden omschreven die er voor de onafhankelijkheid van de economisch-administratieve gerechten ten opzichte van de uitvoerende macht bestaan.

10. Ik verheel niet, dat het standpunt van de zojuist genoemde partijen mij niet kan overtuigen. In het bijzonder meen ik, dat men serieuze twijfels kan hebben aan de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de betrokken instantie, alsook op het punt van het tegenspraakbeginsel.

11. Dienaangaande herinner ik er om te beginnen aan, dat met het oog op de

eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht het begrip „rechterlijke instantie" die bevoegd is het Hof prejudiciële vragen voor te leggen, een autonome inhoud heeft ten opzichte van de definities die in de diverse nationale rechtsordes gangbaar zijn. Om te beoordelen of een orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag is, moet men volgens vaste rechtspraak een reeks van factoren in aanmerking nemen, zoals de wettelijke oorsprong van het orgaan, zijn permanente aard, het verplicht karakter van zijn rechtsmacht, het contradictoire karakter van de procedure, de toepassing door het orgaan van rechtsregels, en zijn onpartijdigheid en onafhankelijkheid. [4]

12. Wat ons geval betreft, lijkt het mij buiten kijf te staan dat, de relevante Spaanse wetgeving in aanmerking genomen, het TEA Regional een wettelijke oorsprong en een permanent karakter heeft. [5] Het heeft tot taak kennis te nemen van beroepen van particulieren tegen handelingen van organen van de belastingdienst. Die rechtsweg is bovendien verplicht: tegen beslissingen van de belastingdienst kan slechts bij de bestuursrechter worden opgekomen nadat eerst beroep bij het TEA is ingesteld. [6] Men kan ook niet ontkennen, dat het TEA rechtsregels toepast, overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 1, 38, 44 en 102 RPEA.

13. Twijfels bestaan daarentegen op het punt van de onafhankelijkheid en de hoedanigheid van derde ten opzichte van de uitvoerende macht, en over de contradictoire aard van de procedure. [7] De vraag, hoe deze aspecten moeten worden beoordeeld, is uiteraard van beslissend belang. Het is immers evident, dat de voorwaarden van permanentie, wettelijke oorsprong en verplichte tussenkomst niet volstaan om een bestuursorgaan van een rechterlijke instantie te onderscheiden. [8]

14. Op dit punt merk ik dus in de eerste plaats op, dat het TEA Central met betrekking tot de contradictoire procedure in zijn bovenbedoelde beschikking erkent, dat het bestaan van deze voorwaarde „eventueel wat meer discutabel zou zijn", om vervolgens te verklaren dat „artikel 177 EG-Verdrag de bevoegdheid om zich tot het Hof te wenden, niet afhankelijk stelt van het contradictoire karakter stricto sensu van de procedure". Gelet op sommige

4 — Zie, onder meer, arresten van 30 juni 1966, Vaassen-Göbbels (61/65, Jurispr. blz. 377); 14 december 1971, Politi (43/71, Jurispr. blz. 1039); 11 juni 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Jurispr. blz. 2545, punt 7); 30 maart 1993, Corbiau (C-24/92, Jurispr. blz. I-1277, punt 15); 19 oktober 1995, Job Centre (C-111/94, Jurispr. blz. I-3361, punt 9); 12 december 1996, X (C-74/95 en C-129/95, Jurispr. blz. I-6609, punt 18); 17 september 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 23); 22 oktober 1998, Jokela en Pitkäranta (C-9/97 en C-118/97, Jurispr. blz. I-6267); 12 november 1998, Victoria Film (C-134/97, Jurispr. blz. I-7023, punt 14), en 2 maart 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Jurispr. blz. I-1209, punt 17).

5 — Ley nº 230/1963 van 28 december 1963 (Ley General Tributaria, *BOE* van 31 december 1963); Real Decreto Legislativo nº 2795/1980 van 12 december 1980, por el que se articula la Ley nº 39/1980 de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (*BOE* van 30 december 1980; hierna: „RDL"); Real Decreto nº 391/1996 van 1 maart 1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (*BOE* van 23 maart 1996; hierna: „RPEA").

6 — Zie artikel 163 van de Ley General Tributaria; artikel 23 RDL nº 2795/1980.

7 — Ik herinner eraan, dat die twijfels tot uitdrukking zijn gebracht door advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie van 18 juni 1996 in de gevoegde zaken X (aangehaald in voetnoot 5), en in de bundel *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, blz. 81 e.v.

8 — Want anders, aldus advocaat-generaal Darmon in zijn conclusie in de zaak Corbiau (reeds aangehaald), zou iedere administratieve instantie zich tot het Hof kunnen wenden, hetgeen artikel 177 nu juist ook moet voorkomen (punt 16).

recente uitspraken van het Hof, behoeft weliswaar de omstandigheid dat een procedure niet contradictoir is, op zich niet te betekenen dat het verwijzende orgaan niet als rechterlijke instantie kan worden aangemerkt[9], maar het is wel duidelijk, dat het Hof in de gevallen waarin het een prejudiciële verwijzing in het kader van een summiere procedure waarin de verweerder niet verschijnt, ontvankelijk heeft geacht, erop heeft toegezien dat die leemte werd gecompenseerd door een hoge mate van onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de beslissende instantie.[10] In ieder geval meen ik, dat de procedure voor het TEA, zoals geregeld door het RPEA, ten aanzien van de belanghebbenden slechts gedeeltelijk contradictoir is. Zij kunnen immers memories indienen en bewijs voor hun stellingen leveren (artikel 90 RPEA), alsook verzoeken om een openbare terechtzitting (artikel 97 RPEA), maar het TEA beslist over dit verzoek op basis van een discretionaire beoordeling, die krachtens uitdrukkelijke wetsbepaling door de belanghebbende niet kan worden aangevochten (artikel 97, lid 2, RPEA).

15. Wat de voorwaarde van onafhankelijkheid betreft, moet om te beginnen worden beklemtoond, dat het Hof herhaaldelijk met nadruk heeft verklaard, dat het in het kader van artikel 177 slechts kan worden geadieerd „door een instantie die in volledige onafhankelijkheid uitspraak doet in het kader van een procedure die tot een beslissing in rechte moet leiden".[11] Uit de bepalingen betreffende de inrichting en werking van het TEA kan men naar mijn mening echter niet afleiden, dat het alle waarborgen biedt van onpartijdigheid en onafhankelijkheid — welke juist wegens zijn „structurele" nabijheid tot de administratie vereist zouden zijn —, wanneer het kennis heeft te nemen van beroepen van belastingplichtigen tegen beslissingen van de belastingdienst.

16. In dit verband wil ik er vooral op wijzen, dat het TEA, naar de Spaanse regering zelf verklaart, geen deel uitmaakt van de rechterlijke macht, maar organiek onder het Ministerie van Economische zaken en Financiën (Ministerio de Economía y Hacienda) ressorteert — dus onder dat onderdeel van de bestuursdienst tegen welks beslissingen de voor het TEA aanhangig gemaakte beroepen zijn gericht. Wat de samenstelling van het gerecht betreft, zijn de president en de leden ervan door de minister benoemde bestuursambtenaren.[12] Krachtens artikel 16, lid 5, RPEA is de minister ook bevoegd ontslag te verlenen, zonder dat de gevallen waarin dat mogelijk is, duidelijk en limitatief in de wet zijn geregeld. De regels inzake de werking van

9 — Ik doel hier in het bijzonder op het arrest Dorsch Consult (reeds aangehaald), waarin de stelling van de Commissie, dat de verwijzende instantie „naar eigen zeggen niet rechtspreekt in een procedure op tegenspraak", door het Hof werd afgedaan met de eenvoudige opmerking, dat „het vereiste van een procedure op tegenspraak geen absoluut criterium is". Deze, in het verband van de zaak in kwestie niet nader gemotiveerde verklaring wekt enige verbazing wanneer men bedenkt, dat het Hof voordien prejudiciële verwijzingen had toegelaten in procedures waarin het contradictoire element niet volstrekt ontbrak, doch eventueel slechts in een later stadium een rol kon spelen (zie arresten Politi en Pretore di Salò/X, beide reeds aangehaald, alsook arresten van 28 juni 1978, Simmenthal (70/77, Jurispr. blz. 1453), en 21 april 1988, Pardini (338/85, Jurispr. blz. 2041).

10 — Zie de in de voorgaande voetnoot aangehaalde arresten, in het bijzonder het arrest Pretore di Salò/X, punt 7, en de conclusie van advocaat-generaal Darmon in de zaak Corbiau (reeds aangehaald), punten 7-10. Het is voorts nuttig erop te wijzen, dat de Spaanse regering in haar memorie uitdrukkelijk wijst op de samenhang tussen de contradictoire aard van de procedure en de onafhankelijkheid van de geadieerde instantie.

11 — Zie, onder meer, arrest X (reeds aangehaald), punt 18.

12 — De functie van griffier van het TEA wordt vervuld door een abogado del Estado, die stemrecht heeft op gelijke voet met de president en de leden (artikel 16, leden 1 en 7, RPEA).

het TEA blijken de onafzetbaarheid van zijn leden dus niet te garanderen. In die omstandigheden lijkt het op zijn minst twijfelachtig, dat het TEA een onafhankelijkheid geniet die sterk genoeg is om het te vrijwaren voor ongewenste bemoeiing en pressie van de zijde van de uitvoerende macht.

17. Een toereikende waarborg van onpartijdigheid kan stellig niet worden gevonden in de omstandigheid — in feite de enige die de Spaanse regering tot staving van haar standpunt aanvoert —, dat ingevolge artikel 90 van de Ley General Tributaria de functies van beheer, vaststelling en inning van de belastingen enerzijds en die van de geschillenregeling met betrekking tot dat beheer anderzijds binnen de belastingdienst door twee verschillende, formeel gescheiden organen worden waargenomen. De „hiërarchieke en functionele" onafhankelijkheid die het TEA volgens de Spaanse regering geniet ten opzichte van de organen die zich met het beheer van de belastingen bezighouden, is geenszins voldoende om het als een „rechterlijke instantie" aan te merken, maar versterkt in tegendeel de indruk, dat het uiteindelijk om een tak van dienst gaat die specifiek tot taak heeft, uitspraak te doen over de wettigheid van door de beheersorganen getroffen beslissingen.

Het gaat hier overigens om een beoordeling die ook die van de Spaanse regering lijkt te zijn — hoewel zij, zoals gezegd, er een andere conclusie aan verbindt — wanneer zij in haar memorie opmerkt, dat de procedure van „economisch-administratief bezwaar" („reclamación económico-administrativa"), door haar als „administratief beroep" („recurso administrativo") gekwalificeerd, een „procedure tot herziening" van de bestreden handeling is. Het wezenlijke kenmerk van die procedure, aldus de Spaanse regering, is dat het bevoegde orgaan alle in de „beheersfase" gerezen vragen opnieuw kan onderzoeken, *„zelfs wanneer die vragen niet zijn opgeworpen door een bezwaar van belanghebbende particulieren"*. [13] Het gaat, zoveel is duidelijk, om een functie die, hoewel zij in ruime zin te maken heeft met „rechtsbedeling", doordat zij de justitiabelen een instrument biedt om een geschil op te lossen en recht te krijgen, ver van eigenlijke „rechtspraak" af staat. Het stelsel vertoont immers de typische kenmerken van een administratief beroep waarmee tegen een handeling kan worden opgekomen, gekoppeld aan een algemene bevoegdheid tot „zelfcontrole", die zich in casu uit in de bevoegdheid van de administratie ongeldige bestuurshandelingen in te trekken ook zonder een uitdrukkelijk verzoek daartoe van de adressaat van de handeling. Het is duidelijk, dat een dergelijke bevoegdheid niet kan worden toegekend aan een echte rechterlijke instantie, wier actie traditioneel door het beginsel van de overeenkomst tussen petitum en uitspraak wordt beheerst.

18. Daarbij komt, dat van de beslissingen van het TEA Regional in beginsel steeds beroep openstaat (onmiddellijk of na de

13 — Zie artikel 17 RDL nº 2795/1980 en artikel 40 RPEA. Men merke op, dat in de bepalingen betreffende de economisch-administratieve procedure de particulier als „interesado" (belanghebbende) wordt aangeduid en niet als „partij".

beslissing van het TEA Central) op de bestuursrechter [14]; de „reclamación económico-administrativa" heeft dus de typische functie van het administratief beroep, te weten de administratie in staat stellen om, eventueel ook op tegenspraak van de belanghebbenden, een rechtens definitieve beslissing te nemen. Dit is niets anders dan een verdere manifestatie — en van hogere rang dan de eerdere manifestaties waartegen het bezwaar was gericht — van het bestuurlijk gezag. De beslissing, die definitief is geworden door de uitputting van de administratieve rechtsmiddelen die ter beschikking van de particulieren staan, kan nu dus voor de bestuursrechter worden betwist. [15] Naar voorts uit artikel 23 RDL n° 2795/1980 en de artikelen 64 en 104 RPEA blijkt, zijn de administratieve beroepsinstanties niet verplicht, de door de „belanghebbenden" ingestelde beroepen ten gronde te onderzoeken. Volgens de zojuist genoemde bepalingen wordt het beroep geacht te zijn verworpen indien het TEA niet binnen een jaar na de instelling ervan uitspraak heeft gedaan, hetgeen betekent dat de particulier de zaak dan voor de bestuursrechter kan brengen. Dit lijkt mij een bevestiging te meer, dat het TEA typisch een bestuursorgaan is en geen rechterlijke instantie. Daarenboven kan het TEA Central ingevolge artikel 4, lid 1, sub a, zich onthouden van een uitspraak in zaken die het van bijzonder belang acht of waarin het om grote bedragen gaat, en de beslissing overlaten aan de minister van Financiën. Wanneer men bedenkt dat het TEA Central het orgaan is waarbij de belastingplichtige in tweede instantie in beroep komt van beslissingen van het TEA Local, dan lijkt het duidelijk, dat het gehele stelsel van economisch-administratief beroep bepaald wordt door de door de wet aan de uitvoerende macht verleende evocatiebevoegdheid.

19. Verder dient men te bedenken, dat wanneer men het verwijzende orgaan de hoedanigheid van „rechterlijke instantie" in de zin van het stelsel van prejudiciële verwijzing ontzegt, dit geen schade kan toebrengen aan de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht. Dat gevaar, waarmee het Hof in het arrest Broekmeulen [16] wel degelijk rekening heeft gehouden toen het de commissie van beroep huisartsgeneeskunde, welker beslissingen naar nationaal recht definitief zijn [17], als rechterlijke instantie erkende, doet zich in casu niet voor, want zoals eerder gezegd, is van de beslissingen van het TEA in alle gevallen beroep op de bestuursrechter mogelijk. Deze zal in voorkomend geval de noodzaak van een prejudiciële verwijzing naar het Hof moeten beoordelen en aldus de mogelijkheid voor het Hof om zich uit te

14 — Artikel 40 RDL n° 2795/1980; artikel 4, lid 2, RPEA.

15 — Het is veelzeggend dat de Spaanse regering aan het begin van haar memorie erkent, dat „de herziening van handelingen op administratief beroep een prerogatief is van het openbaar bestuur, erkend als algemeen beginsel van het publiekrecht, dat in dit beroep voorziet als een prealabel van het beroep in rechte, waardoor *het bestuursorgaan dat de handeling heeft verricht*, de gelegenheid krijgt zijn optreden te heroverwegen" (cursivering van mij).

16 — Arrest van 6 oktober 1981 (246/80, Jurispr. blz. 2311).

17 — Bij die gelegenheid legde het Hof het accent op de omstandigheid, dat „op het gebied dat de toepassing van het gemeenschapsrecht raakt, een doeltreffende mogelijkheid van beroep op de gewone rechter in de praktijk ontbreekt" (ibidem, punt 17).

spreken, en dus het recht van de particulieren op een effectieve rechtsbescherming moeten verzekeren. [18]

20. Ten slotte meen ik, dat de oplossing die ik voorstel, niet wordt ondermijnd door de omstandigheid, dat het Hof in het arrest Diversinte en Iberlacta [19] een prejudiciële vraag van het TEA Central de Madrid heeft beantwoord zonder zich de vraag te stellen, of het verwijzende orgaan wel een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag was. Mijn inziens kan men dat arrest immers niet als een gezaghebbend precedent beschouwen, omdat het Hof hoegenaamd niet is ingegaan op de vraag, of het verzoek om een prejudiciële beslissing op gronden als hiervóór uiteengezet wel ontvankelijk was. Het probleem betreffende de aard van het verwijzende orgaan — rechterlijke instantie of niet — was overigens door geen van de partijen aan de orde gesteld, ook niet door de Commissie of een van de regeringen die opmerkingen hadden ingediend. Dat arrest belet het Hof dus niet, de regels betreffende de samenstelling en werking van het TEA Regional aan de toepasselijke bepalingen te toetsen, teneinde te beoordelen of dat orgaan kan worden aangemerkt als rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag.

21. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het TEA Regional de Cataluña gestelde vraag niet-ontvankelijk te verklaren.

Ten gronde

22. Zou het Hof, anders dan ik zojuist heb voorgesteld, het verwijzende orgaan als „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag willen kwalificeren, dan moet de gestelde vraag ten gronde worden onderzocht. Aan dat onderzoek zijn de volgende beschouwingen gewijd.

23. Bij die vraag gaat het uiteindelijk om de verenigbaarheid met de BTW-richtlijn van de Spaanse wettelijke regeling inzake de aftrek van de BTW die door de belastingplichtige is voldaan ter zake van uitgaven vóór het daadwerkelijke begin van zijn beroeps- of ondernemingsactiviteit. De Spaanse regeling bindt het recht op aftrek aan twee voorwaarden, te weten het indienen van een verklaring desbetreffend en het daadwerkelijk beginnen van de activiteit binnen een jaar na die indiening.

24. Ik zeg maar meteen, dat ik ernstig twijfel aan de verenigbaarheid van dat stelsel met de richtlijn. De bepalingen van de richtlijn en het fundamentele beginsel

18 — Zie arrest van 15 mei 1986, Johnston (222/84, Jurispr. blz. 1651), en de conclusie in die zaak van advocaat-generaal Darmon (punt 4); meer recent arrest van 1 juni 1999, Eco Swiss (C-126/97, Jurispr. blz. I-3055), met mijn conclusie, punt 43.

19 — Arrest van 1 april 1993 (C-260/91 en C-261/91, Jurispr. blz. I-1885).

van neutraliteit van de BTW staan, zo meen ik, niet toe dat een lidstaat het recht op aftrek van de door een belastingplichtige betaalde belasting clausuleert of beperkt op de wijze als in de Spaanse regeling gebeurd is.

Om deze conclusie te rechtvaardigen, meen ik te kunnen volstaan met een analyse van 's Hofs rechtspraak over de classificatie van voorbereidende handelingen als „economische activiteiten" als bedoeld in artikel 4 van de richtlijn. Ik herinner aan de bewoordingen van dit artikel, dat deel uitmaakt van titel IV van de richtlijn („Belastingplichtigen"):

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

25. Bovenbedoelde vraag is het Hof voor het eerst voorgelegd in de zaak Rompelman, waarin het erom ging, of de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog te stichten gebouw, met de bedoeling het gekochte later te verhuren, als een „economische activiteit" in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn kon worden beschouwd. Na een samenvatting van de kenmerken van het BTW-stelsel, in het bijzonder het eraan ten grondslag liggende neutraliteitsbeginsel, de aftrekregeling en het begrip belastingplichtige, overwoog het Hof, „dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen." [20]

26. Met betrekking tot deze uitlegging van het begrip „economische activiteiten" verklaarde het Hof in hetzelfde arrest, dat deze „kunnen bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen; dit blijkt reeds uit de bewoordingen van artikel 4, lid 2, waar sprake is van ‚alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter'. De tot die werkzaamheden behorende voorbereidende handelingen, zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen en dus ook aankoop van onroerend goed, moeten reeds tot de economische activiteiten worden gerekend." [21] Het Hof heeft voor de toepassing van artikel 4 van de richtlijn dus gekozen voor een ruime uitlegging van het

20 — Arrest van 14 februari 1985 (Jurispr. blz. 655, punt 19).
21 — Ibidem, punt 22.

begrip „economische activiteiten", door daar ook handelingen onder te verstaan die in enig verband staan tot de eigenlijke ondernemings- of beroepsactiviteit.

Na de opmerking dat „geen onderscheid [moet] worden gemaakt naar gelang van de juridische kwalificatie van die voorbereidende handelingen", vervolgde het Hof in hetzelfde arrest: „Het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer vereist bovendien, dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve van en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Het zou in strijd zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan." [22] Het Hof preciseerde, dat bij iedere andere uitlegging de BTW ten laste van de ondernemer zou komen zonder dat hij ze overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, hetgeen zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringskosten vóór en tijdens de daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit.

27. Verder moet ik erop wijzen, dat de door de Spaanse wetgeving gekozen oplossing, dat wil zeggen het uitstellen van de uitoefening van het recht op aftrek tot het daadwerkelijke begin van de economische activiteit, door het Hof in feite reeds is afgekeurd. In hetzelfde arrest Rompelman valt immers te lezen, dat „ook in gevallen waarin de ter zake van de voorbereidende handelingen betaalde voorbelasting na de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed wordt teruggegeven, (...) het goed gedurende de soms lange tijd tussen de eerste investeringsuitgaven en de daadwerkelijke exploitatie een geldelijke last te dragen [heeft]. Een ieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, welke ten nauwste verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van een onroerend goed, is derhalve te beschouwen als belastingplichtige in de zin van artikel 4." [23]

28. De oplossing van het arrest Rompelman, inhoudende dat het begrip „economische activiteiten" ook ziet op voorbereidende handelingen in verband met die activiteiten, is later bevestigd in het arrest Lennartz. In die zaak diende het Hof onder meer te preciseren, of het voor de toepassing van de bepaling inzake herziening van de oorspronkelijke aftrek (artikel 20, lid 2, van de richtlijn) volstaat, dat een particulier de goederen als belastingplichtige verwerft, dan wel of de goederen onmiddellijk voor economische activiteiten moeten worden gebruikt. Het Hof herhaalde de relevante passages uit het arrest Rompelman en preciseerde, dat „uit dit arrest volgt, dat een particulier die goederen betrekt met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4, optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt". [24] En het Hof vervolgde:

22 — Ibidem, punt 23.

23 — Ibidem, punt 23. Op de vraag of het voornemen om een activiteit te gaan uitoefenen, voldoende is om iemand die een investering doet, als belastingplichtige in de zin van de BTW-regeling te kunnen beschouwen, antwoordde het Hof in punt 24, dat degene die om aftrek van de BTW verzoekt, zal hebben aan te tonen dat aan de daartoe gestelde voorwaarden is voldaan. Artikel 4 belet de belastingdienst niet, te verlangen dat de verklaring omtrent dat voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens, zoals de omstandigheid dat de ontworpen lokalen zich specifiek voor commerciële exploitatie lenen. Opgemerkt zij, dat het in die zaak ging om kosten door natuurlijke personen gemaakt met het oog op een toekomstige commerciële activiteit, te weten verhuur van een gebouwd onroerend goed.

24 — Arrest van 11 juli 1991 (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 14).

„Bijgevolg is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelend belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 mag aftrekken, en voor de omvang van de eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes." Het Hof kwam tot de slotsom, dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde leveringen op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van de bepaling inzake het recht op herziening van de aftrek.

29. Zeer interessant voor de zaak die ons hier bezighoudt, is voorts het arrest INZO.[25] Daar ging het om de vraag, of de eerste investeringskosten — in het bijzonder de kosten van een haalbaarheidsstudie — die een particulier met het oog op toekomstige commerciële activiteiten had gemaakt, als economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn moesten worden beschouwd, zelfs wanneer bedoelde activiteiten, nadat de studie een negatief oordeel over hun rentabiliteit had opgeleverd, nooit tot uitvoering waren gekomen. Onder verwijzing naar de in het arrest Rompelman geformuleerde beginselen, herinnerde het Hof eraan, dat „zelfs de eerste investeringsuitgaven die ten behoeve van een onderneming worden gedaan, als economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de richtlijn kunnen worden aangemerkt, en dat de belastingadministratie in dat verband rekening moet houden met het kenbaar gemaakte voornemen van de onderneming".[26] Hieruit volgt, dat wanneer de belastingdienst een vennootschap als belastingplichtig voor de BTW heeft erkend, de over die voorbereidende activiteiten betaalde belasting „in beginsel overeenkomstig artikel 17 van de richtlijn kan worden afgetrokken".[27] Daar die aftrek betrekking heeft op „economische activiteiten", kan zij niet anders dan definitief zijn, ook wanneer de aandeelhouders van de betrokken vennootschap later hebben besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap te liquideren, zodat de beoogde economische activiteit nooit tot belastbare handelingen heeft geleid. Een andere uitlegging, zo merkte het Hof nog op, „zou overigens in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten tot ongerechtvaardigde verschillen kunnen leiden tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of deze investeringen al dan niet tot belastbare handelingen leiden."

30. Kortom, wat het Hof in de zojuist aangehaalde arresten heeft willen beklemtonen, is dat voor de toepassing van de richtlijn onder „economische activiteiten" mede zijn te verstaan de verrichtingen die voorafgaan aan en verband houden met de activiteiten die het eigenlijke voorwerp van de ondernemings- of beroepswerkzaam-

25 — Arrest van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).
26 — Ibidem, punt 17.
27 — Ibidem, punt 19.

heid zijn. Fiscaal dienen zij dus op gelijke wijze te worden behandeld. Het in artikel 17 bedoelde recht van aftrek dient ook te gelden voor de kosten van die „voorbereidende" of bijkomende handelingen, zoals de aankoop van een gebouw of een terrein, op voorwaarde dat zij worden verricht door een persoon die door de administratie als belastingplichtige is erkend. En verder ontstaat het recht op aftrek onmiddellijk, en wel, zoals artikel 17, lid 1, duidelijk zegt, „op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

Zoals het Hof in de arresten Rompelman [28] en INZO [29] heeft gepreciseerd, belet die oplossing natuurlijk niet, dat de belastingdienst kan verlangen dat de verklaring omtrent de voorgenomen economische activiteiten met objectieve gegevens wordt gestaafd. Het spreekt vanzelf, dat wanneer de belanghebbende bedrieglijk heeft verklaard een bepaalde economische activiteit te willen beginnen, terwijl hij in werkelijkheid erop uit is, de goederen waarvoor hij BTW-aftrek heeft gekregen, aan zijn privévermogen toe te voegen, de belastingdienst later alsnog de afdracht van de in aftrek gebrachte bedragen kan eisen, daar die aftrek op grond van valse verklaringen is toegestaan. Maar hier betreft het uiteraard een materiële beoordeling van de feitelijke gedraging van de belastingplichtige, uitgaande van de — niet omstreden — premisse, dat het recht op aftrek ingevolge artikel 17 ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

31. De beoordeling van het Hof in de hiervóór aangehaalde arresten klinkt overtuigend. Zij is bovendien volstrekt ter zake voor het beantwoorden van de hier besproken vraag. Ook in ons geval immers wordt het recht op aftrek geclausuleerd — en soms ontkend — niet op grond van een materiële beoordeling van de gedraging van de belastingplichtige, maar van een algemene regel die onder „economische activiteiten" enkel de daadwerkelijke uitoefening verstaat van de werkzaamheden die het voorwerp van de ondernemings- of beroepsactiviteit zijn. Voor de met deze activiteit in verband staande handelingen geldt de aftrekregeling enkel wanneer zij door economische activiteiten in genoemde zin worden gevolgd en op voorwaarde, dat enkele door de wet voorgeschreven formaliteiten in acht worden genomen. Naar mijn mening is een dergelijke regeling in flagrante strijd met de regels van de richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof.

32. Blijft nog de vraag, of de door de Spaanse wetgever getroffen regeling eventueel gerechtvaardigd kan zijn omdat zij bedoeld is om belastingfraude te voorkomen. Ik herinner hier aan artikel 22, lid 8, van de richtlijn, volgens hetwelk „de lidstaten andere verplichtingen [kunnen] voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude".

In het arrest Molenheide e.a. [30] heeft het Hof evenwel duidelijk de grenzen aangegeven waarbinnen de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten blijven. Gevraagd om een uitspraak over

28 — Reeds aangehaald, punt 24.

29 — Reeds aangehaald, punt 23.

30 — Arrest van 18 december 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281).

de verenigbaarheid met de richtlijn van Belgische wettelijke bepalingen, krachtens welke de belastingdienst bij een vermoeden van belastingfraude terug te betalen BTW-bedragen als zekerheid mocht vasthouden, preciseerde het Hof, dat de situatie mede moest worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel [31] en dat dus „de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel maatregelen [moeten] aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten. Ofschoon het geoorloofd is, dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij een systematische belemmering voor het recht op BTW-aftrek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel."

33. Het lijkt mij duidelijk, dat de hier besproken Spaanse regeling, doordat zij de toepassing van het recht op aftrek systematisch uitstelt of vierkant weigert wanneer de belastingplichtige geen aanvang maakt met de gewoonlijke verrichting van de belastbare handelingen die bij zijn activiteit behoren, maatregelen invoert die onevenredig zijn aan het ermee beoogde doel. Het feit dat vóór het maken van de „voorbereidende" kosten geen verklaring is ingediend, of dat er vertraging is ontstaan bij het beginnen van de normale ondernemingsactiviteit, kan ook anders worden gesanctioneerd dan door aantasting van het recht op aftrek voor kosten die, ik herhaal het nog eens, „economische activiteiten" in de zin van de richtlijn zijn.

34. Aan dit negatieve oordeel over de door de Spaanse regeling gestelde voorwaarden kan niet worden afgedaan door de omstandigheid, dat de belastingdienst ingevolge die regeling de in artikel 111, lid 1, van wet nr. 37/1992 bedoelde termijn van een jaar kan verlengen wanneer de aard van de voorgenomen activiteiten of de bij de aanvang van de activiteit heersende omstandigheden dat rechtvaardigen. Als de voorbereidende handelingen volledig tot de „economische activiteiten" in de zin van artikel 4 van de richtlijn behoren, dan kan de mogelijkheid om de ter zake van die handelingen betaalde belasting af te trekken, uiteraard niet door arbitraire keuzes van de belastingdienst worden geclausuleerd.

35. Samenvattend ben ik van mening, dat de Spaanse wettelijke regeling onverenigbaar is met de richtlijn, doordat zij de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting die betaald is voordat een onderneming overgaat tot het verrichten van de belastbare handelingen die tot haar activiteit behoren, afhankelijk stelt van twee voorwaarden, te weten dat de belastingplichtige vóór het begin van die activiteit bij de belastingdienst een verklaring ad hoc indient, en dat de handels- of beroepsactiviteit binnen een jaar na de indiening van die verklaring begint. Een en ander voor zover krachtens die wettelijke regeling niet als „daadwerkelijk begin van de belastbare handelingen" wordt beschouwd het verrichten van voorbereidende handelingen die

31 — Ibidem, punten 46 en 47. Zie ook arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Jurispr. blz. I-4161).

verband houden met de hoofdactiviteit, en de uitoefening van het recht op aftrek onnodig wordt uitgesteld tot het daadwerkelijke begin van de belastbare handelingen die tot de eigenlijke activiteit van de onderneming behoren.

Conclusie

36. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña gestelde vraag niet-ontvankelijk te verklaren, daar zij afkomstig is van een orgaan die geen „nationale rechterlijke instantie" is in de zin van artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG).

Subsidiair geef ik het Hof in overweging, de gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzet tegen een nationale regeling die

— de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, die door een belastingplichtige vóór het begin van de gewoonlijke verrichting van belaste handelingen is voldaan, afhankelijk stelt van twee voorwaarden, te weten dat

a) een uitdrukkelijk daartoe strekkend verzoek wordt ingediend voordat de belasting verschuldigd wordt, en

b) er niet meer dan een jaar ligt tussen de indiening van dat verzoek en het daadwerkelijk begin van de belastbare handelingen;

— de niet-inachtneming van deze voorwaarden bestraft met het verlies van het recht op aftrek of met het uitstel van het genot van dit recht tot het daadwerkelijke begin van de gewoonlijke verrichting van de belastbare handelingen die tot de eigenlijke activiteit behoren."