ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
26 mei 2005 *

In zaak C-536/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) bij beslissing van 26 november 2003, ingekomen bij het Hof op 22 december 2003, in de procedure

António Jorge L^{da}

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), J. Makarczyk, P. Kūris en G. Arestis, rechters,

* Procestaal: Portugees.

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Fernandes als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. M. Alves Vieira als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 19 van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel

van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), met betrekking tot de vaststelling van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting bij de uitoefening van bouwactiviteiten.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een bij het Supremo Tribunal Administrativo (Hoogste administratieve rechterlijke instantie) van de Portugese Republiek aanhangig beroep tussen de vennootschap António Jorge L[da] en de Portugese autoriteiten met betrekking tot een aanvullende aanslag voor belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") en vertragingsrenten over de jaren 1994 tot en met 1997.

De toepasselijke bepalingen

Het gemeenschapsrecht

3 Artikel 10 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. a) Als ‚belastbaar feit' wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]

Indien evenwel vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag."

4 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt:

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

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen."

5 Op grond van dit artikel 17, lid 5, derde alinea, kunnen de lidstaten de belastingplichtigen ook toestaan of verplichten andere criteria dan het in artikel 19 genoemde toe te passen.

6 Artikel 19 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek", bepaalt:

„1. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

— de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

— de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. [...]"

De nationale regeling

7 De BTW wordt in Portugal geregeld in het BTW-wetboek (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; hierna: „CIVA"), goedgekeurd bij decreto-lei (wetsbesluit) nr. 394B/84 van 26 december 1984 (*Diário da República*, serie A, nr. 297).

8 Artikel 23 van het CIVA bepaalt:

„1. Wanneer de belastingplichtige bij de uitoefening van zijn activiteiten goederen overdraagt of diensten verricht, voor een deel waarvan geen recht op aftrek bestaat, is de belasting over de verkrijgingen slechts aftrekbaar volgens een percentage dat correspondeert met de jaarlijkse omzet uit handelingen waarvoor een recht op aftrek bestaat.

2. Niettegenstaande het vorige lid kan de belastingplichtige de aftrek doorvoeren naar gelang van de daadwerkelijke bestemming van de gebruikte goederen en diensten, of van een deel daarvan, mits hij dit vooraf meedeelt aan de directeur-generaal der belastingen, onverminderd de bevoegdheid van deze laatste om hem bijzondere voorwaarden op te leggen of deze procedure te stoppen wanneer significante distorsies bij de belastingheffing worden vastgesteld.

3. De belastingdienst kan de belastingplichtige verplichten overeenkomstig het vorige lid te handelen indien:

a) hij onderscheiden economische activiteiten verricht;

b) de toepassing van de in lid 1 bedoelde procedure leidt tot significante distorsies bij de belastingheffing.

4. Het in lid 1 bedoelde aftrekpercentage is de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit de jaarlijkse omzet, exclusief belasting, uit goederen en diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 19 en 20, lid 1, recht op aftrek bestaat, en de noemer bestaat uit de jaarlijkse omzet, exclusief belasting, uit alle door de belastingplichtige verrichte handelingen, met inbegrip van de vrijgestelde handelingen en de handelingen die anderszins niet aan belastingheffing zijn onderworpen, in het bijzonder de niet aan belastingheffing onderhevige subsidies, met uitzondering van investeringssubsidies.

5. Voor de in het vorige lid bedoelde berekening worden de leveringen van onroerende activa die in het kader van de activiteit van de onderneming zijn gebruikt, en de handelingen ter zake onroerend goed of financiële handelingen die in verhouding tot de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit een bijkomstig karakter hebben, niet meegeteld [...]"

9 Bij decreto-lei nr. 241/86 van 20 augustus 1986 (*Diário da República*, serie A, nr. 190) is het stelsel van het CIVA aangevuld wat de levering van onroerende goederen betreft.

10 Artikel 5 van dit decreto-lei bepaalt:

„1. De aftrek voor de belasting met betrekking tot elk gebouw of zelfstandig deel wordt verricht volgens de methode van de daadwerkelijke bestemming van alle gebruikte goederen en diensten, overeenkomstig de bepalingen van artikel 23, lid 2, van het [CIVA].

2. Indien het directoraat-generaal der directe en indirecte belastingen de voor het bepalen van de daadwerkelijke bestemming gebruikte criteria niet adequaat acht, stelt het andere criteria vast en stelt het de belastingplichtige hiervan in kennis met opgave van de redenen van de beslissing."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

11 De vennootschap António Jorge L^da (hierna: „António Jorge"), gevestigd te Santarém (Portugal), heeft bij het Supremo Tribunal Administrativo hoger beroep ingesteld tegen het vonnis van het Tribunal Tributário de Primeira Instância te Santarém (Fiscaal gerecht van eerste aanleg te Santarém) waarbij haar beroep tegen de aanvullende aanslag voor BTW en vertragingsrenten over de jaren 1994 tot en met 1997 gedeeltelijk was toegewezen.

12 De feiten, zoals weergegeven in het vonnis in eerste aanleg, zijn de volgende:

„1. [...] [António Jorge] was in de jaren 1994 tot en met 1997 onderworpen aan de vennootschapsbelasting (algemene regeling) en viel onder de normale BTW-regeling [...].

2. Ingevolge dienstorder nr. 9097 van 5 september 1996 werd bij [...] [António Jorge] een fiscale controle verricht. Daarvan is op 26 juni 1997 een schriftelijk verslag opgesteld, dat [...] [in het dossier van het hoofdgeding] is opgenomen.

3. De controlediensten van de belastingen van het gebied Santarém hebben op basis van dit verslag met betrekking tot de BTW vastgesteld:

— dat moeilijk juist kon worden vastgesteld hoeveel belastingen verzoekster ten onrechte als „algemene kosten" had afgetrokken, aangezien zij deze kosten volledig had afgetrokken, hoewel haar aankopen deels waren bestemd voor handelingen die aan belasting waren onderworpen, en deels voor handelingen die van belasting waren vrijgesteld;

— dat onroerende goederen bij de aankoop worden geacht te zijn bestemd voor handelingen die aan (aftrekbare) BTW zijn onderworpen, waarbij aan het eind van het boekjaar een deel van de waarde van de afschrijvingen wordt omgeslagen of aan vrijgestelde activiteiten wordt toegerekend.

[...]

4. Op basis van de vaststellingen in punt 3 bepaalde de deskundige die de controle had verricht [...] het bedrag aan BTW dat [António Jorge] [...] in strijd met artikel 23 CIVA en op basis van ‚documenten die niet aan de wettelijke vormvoorschriften voldeden', had afgetrokken, alsook de niet-betaalde belasting.

[...]

8. Van 1994 tot en met 1997 verrichtte [António Jorge] diensten (aannemingswerken) die recht verleenden op aftrek van de BTW die was betaald over de aankopen en bouwactiviteiten verricht met het oog op een aan overdrachtsbelasting (‚sisa', thans afgeschaft) onderworpen verkoop, waarvoor een dergelijke aftrek niet mogelijk was.

9. In dezelfde periode haalde verzoekster ongeveer 50 % van haar omzet uit de oprichting van gebouwen voor coöperatieve woningverenigingen en territoriale lichamen, waarover zij 5 % BTW betaalde en 17 % (16 % in 1994) aftrok; over ongeveer 20 % van de omzet betaalde zij 17 % BTW (16 % in 1994) en voor het overige ging het om aan de sisa onderworpen, van BTW vrijgestelde handelingen, waarvoor geen BTW kon worden afgetrokken."

13 Ter ondersteuning van het beroep voor het Supremo Tribunal Administrativo heeft António Jorge het probleem van de uitlegging van artikel 19 van de Zesde richtlijn opgeworpen.

14 Onder deze omstandigheden heeft het Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Hoe dient artikel 19 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 te worden uitgelegd?

2) Is artikel 23, lid 4, CIVA met deze bepaling verenigbaar wanneer het aldus wordt uitgelegd dat, wanneer de belastingplichtige een in de vastgoedsector werkzame

onderneming is die twee soorten activiteiten verricht, namelijk de (van BTW vrijgestelde) oprichting van gebouwen met het oog op de verkoop en de (aan BTW onderworpen) uitvoering van aannemingswerken, voor de berekening van het percentage van aftrekbare BTW of van het pro rata dat door deze belastingplichtige wordt gedragen bij de aankoop van goederen en diensten die voor beide activiteiten zijn bestemd, in de noemer van de breuk op basis waarvan dit percentage wordt berekend, bovenop de jaarlijkse omzet de waarde van de aan het einde van het jaar nog niet voltooide en niet geleverde werken die nog niet of slechts gedeeltelijk zijn betaald, dient te worden opgenomen?

3) Of dient deze bepaling aldus te worden uitgelegd dat alleen de omzet in de noemer dient te worden opgenomen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De formulering van de vragen

15 Gelet op de formulering van de door de verwijzende rechter gestelde vragen, zij er allereerst aan herinnerd dat het Hof in het kader van artikel 234 EG niet bevoegd is om een regel van gemeenschapsrecht op een concreet geval toe te passen, en dus ook niet om een nationaalrechtelijke bepaling aan die regel te toetsen. In het kader van de gerechtelijke samenwerking waarin dit artikel voorziet, kan het op grond van de gegevens van het dossier de nationale rechter echter wel interpretatiegegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht verschaffen, die voor deze van waarde kunnen zijn bij de beoordeling van het effect van die bepaling (zie arrest van 20 april 1988, Bekaert, 204/87, Jurispr. blz. 2029, punt 5).

16 In dit verband blijft het aan het Hof voorbehouden om, wanneer de vragen onjuist zijn geformuleerd of buiten het kader van de hem bij artikel 234 EG verleende opdracht vallen, uit de door de verwijzende rechter verschafte gegevens en met name de motivering van de verwijzingsbeslissing de elementen van gemeenschapsrecht te putten welke, mede gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging vereisen (zie arrest van 17 juni 1997, Codiesel, C-105/96, Jurispr. blz. I-3465, punt 13).

17 Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Supremo Tribunal Administrativo het Hof om uitlegging van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn verzoekt en meer concreet wenst te vernemen „of, wanneer de belastingplichtige een in de vastgoedsector werkzame onderneming is die twee soorten activiteiten verricht, namelijk de (van BTW vrijgestelde) oprichting van gebouwen met het oog op de verkoop en de (aan BTW onderworpen) uitvoering van aannemingswerken, voor de berekening van het percentage van aftrekbare BTW of van het pro rata dat door deze belastingplichtige wordt gedragen bij de aankoop van goederen en diensten die voor beide activiteiten zijn bestemd, in de noemer van de breuk op basis waarvan dit percentage wordt berekend, bovenop de jaarlijkse omzet de waarde van de aan het einde van het jaar nog niet voltooide en niet geleverde werken die nog niet of slechts gedeeltelijk zijn betaald, dient te worden opgenomen".

18 De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen of voor de toepassing van artikel 19 van de Zesde richtlijn, en meer in het bijzonder voor de berekening van de breuk waarmee de pro rata aftrek als bedoeld in artikel 17 van die richtlijn kan worden verkregen, de waarde van de nog niet voltooide en niet geleverde werken die nog niet of slechts gedeeltelijk zijn betaald, in de noemer van die breuk dient te worden opgenomen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

19 De Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Portugese regering stellen dat de uitlegging van een regel van intern recht, volgens welke in de noemer van de breuk, aan de hand waarvan het pro rata van aftrek wordt bepaald, de waarde van de door een belastingplichtige nog niet voltooide woningbouwwerken voor particulieren moet worden opgenomen, niet verenigbaar is met artikel 19 van de Zesde richtlijn aangezien deze werken niet overeenkomen met leveringen van goederen of diensten die de belastingplichtige reeds heeft verricht of met andere situaties die bepalend zijn voor het bestaan van een belastbaar feit of voor het verschuldigd zijn van de belasting.

20 De Portugese regering preciseert evenwel dat de vaststelling door de nationale autoriteiten van een criterium aan de hand waarvan de omvang van de activiteit van de onderneming kan worden vastgesteld met inaanmerkingneming van de variatie van de productie of de waarde van de nog lopende werken naar gelang van de daadwerkelijke bestemming ervan, mogelijk is op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de richtlijn. De Commissie noemt de mogelijkheid van latere aanpassingen overeenkomstig artikel 20 van dezelfde richtlijn.

Beoordeling door het Hof

21 Om te beginnen zij eraan herinnerd, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, 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 gemeenschappelijk stelsel van BTW waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (arresten van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177,

punt 19, en 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24).

22 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat António Jorge in het kader van haar economische activiteiten gebouwen opricht voor particulieren, een activiteit die overeenkomstig de artikelen 2, lid 1, en 6 van de Zesde richtlijn aan BTW is onderworpen. Deze onderneming houdt zich tevens bezig met de levering van onroerende goederen, een activiteit die volgens de artikelen 2, lid 1, en 5 van deze richtlijn aan BTW is onderworpen, maar ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F, punt 16, hiervan is vrijgesteld.

23 Aangezien het niet gaat om bijkomstige handelingen als bedoeld in artikel 19, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, die niet meetellen voor de berekening van het in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn bedoelde pro rata van aftrek, dient te worden bepaald welke handelingen bij de berekening van dit pro rata in aanmerking moeten worden genomen.

24 Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 10, lid 2, van de richtlijn is dit het geval op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (arrest van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 36). Er zij aan herinnerd dat volgens de definitie van artikel 10, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn de belasting wordt geacht verschuldigd te zijn „wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen".

25 Hieruit volgt dat in het stelsel van de Zesde richtlijn het belastbare feit, de verschuldigdheid van de belasting en de mogelijkheid van aftrek zijn verbonden met de daadwerkelijke levering of de verrichting van diensten, behoudens in het geval van vooruitbetaling van de belasting, waar de belasting verschuldigd wordt op het

moment van ontvangst van die vooruitbetaling. Artikel 19, lid 1, rept met geen woord van het uitsluiten van de toepassing van deze algemene regel voor de berekening van het pro rata van aftrek en de bewoordingen van deze bepaling bevatten geen enkele aanduiding dat het stelsel een uitzondering bevat voor het in de noemer van de breuk aan de hand waarvan het pro rata wordt berekend, in aanmerking nemen van andere nog niet verrichte handelingen dan die welke aanleiding hebben gegeven tot vooruitbetalingen of afrekeningen van de werken.

26 Derhalve staat dit stelsel eraan in de weg dat voor de vaststelling van de aftrek handelingen in aanmerking worden genomen die nog niet zijn verricht en die misschien niet zullen worden verricht, terwijl het belastbare feit en bijgevolg het recht op aftrek afhankelijk zijn van de daadwerkelijke verwezenlijking van de handeling. Voorzover lopende werken door de belastingplichtige nog niet zijn gefactureerd of nog niet aanleiding hebben gegeven tot een afrekening van de werken of een vooruitbetaling, vormen zij geen levering van goederen of diensten die reeds door deze laatste is verricht, noch een andere situatie die beslissend is voor het bestaan van een belastbaar feit en voor verschuldigdheid van de belasting. Zij mogen derhalve niet worden opgenomen in de noemer van de in artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde breuk voor de berekening van het pro rata van aftrek.

27 Mitsdien moet op de vragen van de verwijzende rechter worden geantwoord dat artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat in de noemer van de breuk aan de hand waarvan het pro rata van aftrek kan worden berekend, de waarde van door een belastingplichtige nog niet voltooide woningbouwwerken voor particulieren wordt opgenomen, wanneer deze waarde niet overeenkomt met een levering van goederen of diensten die hij reeds heeft verricht, of die aanleiding hebben gegeven tot een afrekening van de werken en/of een vooruitbetaling.

Kosten

28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

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

1) **Artikel 19 van 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, verzet zich ertegen dat in de noemer van de breuk aan de hand waarvan het pro rata van aftrek wordt berekend, de waarde van door een belastingplichtige nog niet voltooide woningbouwwerken voor particulieren wordt opgenomen, wanneer deze waarde niet overeenkomt met een levering van goederen of diensten die hij reeds heeft verricht, of die aanleiding hebben gegeven tot een afrekening van de werken en/of een vooruitbetaling.**

ondertekeningen