ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

16 februari 2012 *

„Fiscale bepalingen — Zesde btw-richtlijn — Aftrek van voorbelasting — Artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 — ‚Subsidies' waarvan gebruik wordt gemaakt om goederen en diensten aan te kopen — Beperking van recht op aftrek"

In zaak C-25/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) bij beslissing van 10 november 2010, ingekomen bij het Hof op 17 januari 2011, in de procedure

Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA, vertegenwoordigd door A. Jacinto en M. Brás, advogados,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en P. Guerra e Andrade als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Portugees.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA (hierna: „Varzim Sol") en de Fazenda Pública betreffende aanvullende aanslagen ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") en vertragingsrente voor de jaren 2002 tot en met 2004.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" en de „invoer van goederen" aan btw onderworpen.

4 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn luidt als volgt:

„A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden."

5 In de leden 2 en 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn, dat het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek regelt, is het volgende bepaald:

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

a) de [btw], 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;

b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]

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 [btw], 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.

De lidstaten kunnen evenwel:

a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

e) bepalen dat, wanneer de [btw] die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.

[...]”

6 In lid 1 van artikel 19 van de Zesde richtlijn, waarin de regels worden vastgesteld die van toepassing zijn op de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, is het volgende bepaald:

„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 [btw], 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 [btw], 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.”

Nationaal recht

7 Artikel 23 van het btw-wetboek luidt:

„1. Wanneer de belastingplichtige bij de uitoefening van zijn werkzaamheden goederen levert of diensten verricht waarvoor gedeeltelijk geen recht op aftrek bestaat, is de belasting over de aankopen slechts aftrekbaar voor het percentage dat correspondeert met de jaaromzet van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

2. Niettegenstaande het vorige lid kan de belastingplichtige de aftrek doorvoeren naargelang van de werkelijke bestemming van alle gebruikte goederen en diensten, of van een deel daarvan, op voorwaarde dat hij het directoraat-generaal directe en indirecte belastingen hiervan vooraf in kennis stelt, onverminderd de mogelijkheid voor dit laatste om hem bijzondere voorwaarden op te leggen of deze procedure te beëindigen wanneer aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing worden vastgesteld.

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

a) indien hij onderscheiden economische activiteiten verricht;

b) indien de toepassing van de in lid 1 bedoelde procedure aanzienlijke verstoringen bij de belastingheffing meebrengt.

4. Het in lid 1 bedoelde specifieke aftrekpercentage is de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit de jaaromzet, exclusief belasting, uit goederen en diensten waarvoor krachtens de artikelen 19 en 20, lid 1, recht op aftrek bestaat, en waarvan de noemer bestaat uit de jaaromzet, exclusief belasting, uit alle handelingen die door de belastingplichtige zijn verricht, met inbegrip van de vrijgestelde handelingen en de handelingen die buiten de werkingssfeer van de belasting vallen, met name niet-belaste subsidies die geen uitrustingssubsidies zijn.

[...]”

8 De ondernemingen die beschikken over een concessie om kansspelen te exploiteren in een speelzone, zijn met name onderworpen aan decreto-lei nr. 422/89 van 2 december 1989, zoals gewijzigd. Artikel 16 van dit decreto-lei bepaalt:

„1. Onverminderd de andere verplichtingen als bedoeld in deze tekst, de aanvullende wetgeving en de respectieve concessieovereenkomsten, verbinden de concessiehouders zich ertoe:

[...]

b) regelmatig artistiek hoogstaande animatieprogramma’s in de daartoe bestemde ruimten van het casino te organiseren;

c) toeristische, culturele en sportieve evenementen te bevorderen en te organiseren, en deel te nemen aan gelijksoortige officiële initiatieven die tot doel hebben om het toerisme in de betrokken speelzone aan te moedigen en de promotie van de speelzone in het buitenland te ondersteunen of te verzorgen [...].

2. Teneinde te voldoen aan de in punten b en c van het voorgaande lid vermelde verplichtingen, moeten de concessiehouders een bedrag van minstens 3 % van de bruto-inkomsten uit kansspelen van het vorige jaar of, indien het gaat om het eerste jaar van de concessie, van het betrokken jaar, besteden. Het bestede bedrag mag in geen van de in deze punten bedoelde gevallen lager zijn dan 1 % van deze inkomsten.”

9 De contractuele regeling van de concessies voor de exploitatie van kansspelen in de speelzones is gewijzigd bij het decreto-lei nr. 275/2001 van 17 oktober 2001. Artikel 2, lid 4, van dit decreto-lei luidt:

„Het bedrag van de jaarlijkse tegenprestatie die de concessiehouders in de speelzones van de Algarve, Espinho, Estoril en Póvoa de Varzim verschuldigd blijven, mag niet lager zijn dan de bedragen die staan vermeld in de tabel die als bijlage is opgenomen [...]".

10 Artikel 5 van dit decreto-lei, dat de aftrekregeling voor kosten op het gebied van animatie en bevordering van het toerisme betreft, bepaalt:

„1. Van de jaarlijks door de concessiehouder voor de exploitatie te betalen tegenprestatie [...] worden ten belope van maximaal 1 % van de bruto-inkomsten uit kansspelen de lasten in verband met de nakoming van de bij artikel 16, lid 1, sub b en c, van decreto-lei nr. 422/89 opgelegde verplichtingen afgetrokken [...], die niet minder mogen bedragen dan 3 % van de bruto-inkomsten uit kansspelen.

2. Ingeval deze lasten samen met de nettokosten voor animatie en restauratie en de kosten voor reclame en marketing meer bedragen dan 3 % van de bruto-inkomsten uit kansspelen, heeft de concessiehouder [...] het recht om bijkomend 50 % van de lasten die het vereiste minimumbedrag overschrijden, af te trekken, waarbij deze bijkomende aftrek niet meer dan 3 % mag bedragen van de bruto-inkomsten uit kansspelen.

3. Laatstgenoemde aftrek is in de speelzones van Póvoa de Varzim enkel mogelijk indien de bruto-inkomsten uit kansspelen van het boekjaar zijn gestegen ten opzichte van het vorige boekjaar, en kan maximaal 25 % van deze stijging bedragen [...]"

11 De aldus vastgestelde regels betreffende de aftrek van lasten in de sectoren animatie en bevordering van toerisme zijn overgenomen in de aan Varzim Sol gegunde concessieovereenkomst voor de exploitatie van kansspelen in de permanente speelzone Póvoa de Varzim.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Varzim Sol exploiteert een casino op basis van een op 14 december 2001 gesloten concessieovereenkomst voor de exploitatie van kansspelen in de permanente speelzone van Póvoa de Varzim. Op grond van deze overeenkomst is zij verplicht om een aantal artistieke en culturele animatieactiviteiten te organiseren, maar ook om mee te werken aan de promotie van de zone waarin het casino is gelegen.

13 Varzim Sol verricht tegelijkertijd van btw vrijgestelde werkzaamheden in de sector kansspelen, aan btw onderworpen werkzaamheden in de sectoren restauratie en animatie en werkzaamheden in de sectoren administratie en financiën waarvoor een gedeeltelijk recht op btw-aftrek bestaat. In de aan btw onderworpen sectoren wordt de aftrek van betaalde btw overeenkomstig artikel 23, lid 2, van het btw-wetboek verricht volgens de methode van het werkelijke gebruik.

14 Voorts moet Varzim Sol op grond van de toepasselijke regelgeving en de concessieovereenkomst een instapvergoeding betalen aan de Portugese Staat, maar ook een jaarlijkse tegenprestatie, die wordt berekend op basis van de inkomsten uit de sector kansspelen. Zij mag een gedeelte van de kosten die zij maakt om aan haar verplichtingen inzake animatie en bevordering van het toerisme te voldoen, aftrekken van het bedrag van deze jaarlijkse tegenprestatie. Het bedrag van deze aftrek hangt af van zowel het bedrag van de gemaakte kosten als het bedrag van de inkomsten uit de sector kansspelen.

15 Naar aanleiding van een inspectie door de belastingdiensten werden Varzim Sol voor de jaren 2002 tot en met 2004 aanvullende belastingaanslagen ten belope van 496 697,14 EUR opgelegd. Deze correcties zijn gebaseerd op de stelling dat Varzim Sol een verkeerde methode heeft gehanteerd bij de berekening van het bedrag dat kan worden afgetrokken van de btw die is betaald in de sectoren restauratie en animatie.

16 De Fazenda Pública stelt namelijk dat de aftrek die ter compensatie van de lasten inzake animatie en promotie op de jaarlijkse tegenprestatie wordt toegepast, als exploitatiesubsidie in de zin van artikel 23, lid 4, van het btw-wetboek moet worden gekwalificeerd. Zij is van mening dat, aangezien deze subsidie niet aan btw is onderworpen, de restauratie- en animatieactiviteiten als gemengde werkzaamheden moeten worden behandeld. Bijgevolg moet de in deze sectoren betaalde btw pro rata worden afgetrokken, waarbij rekening kan worden gehouden met zowel vrijgestelde als belastbare werkzaamheden.

17 Varzim Sol heeft de gevorderde bedragen betaald, maar heeft beroep ingesteld. Het Tribunal administrativo e fiscal do Porto heeft dit beroep verworpen. Daarop heeft Varzim Sol hoger beroep ingesteld bij het Supremo Tribunal Administrativo.

18 Varzim Sol betoogt dat, ook al zou het bedrag van de aftrek als subsidie moeten worden gekwalificeerd, quod non, dit bedrag geen invloed kan hebben op het recht op aftrek van belastingplichtigen die volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik enkel belastbare en niet-vrijgestelde handelingen, zoals restauratie- en animatieactiviteiten, verrichten waarvoor recht op aftrek van btw bestaat.

19 Subsidiair stelt Varzim Sol dat de redenering van de Fazenda Pública, die door het Tribunal administrativo e fiscal do Porto is overgenomen, tot een verstoring op het gebied van de btw-aftrek leidt, wat in strijd is met de Zesde richtlijn, zoals deze wordt uitgelegd door het Hof in zijn arresten van 6 oktober 2005, Commissie/Spanje (C-204/03, Jurispr. blz. I-8389) en Commissie/Frankrijk (C-243/03, Jurispr. blz. I-8411).

20 In die omstandigheden heeft het Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is artikel 23 van het [...] btw-wetboek verenigbaar met de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn [...]?

2) [Zo ja], is de vaststelling overeenkomstig dat artikel 23 van een specifiek pro rata voor de aftrek van [btw] die is voldaan door belastingplichtigen die — zij het volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik — enkel belastbare handelingen verrichten, op grond dat aan deze sector niet-belastbare subsidies zijn toegekend (‚inputs'), in overeenstemming met de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van deze richtlijn?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

21 Primair betoogt de Portugese regering dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is.

22 Wat de eerste vraag betreft, merkt deze lidstaat op dat deze betrekking heeft op de beoordeling van de verenigbaarheid van het Portugese recht, te weten artikel 23 van het btw-wetboek, met bepaalde regels van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

23 Het Hof kan weliswaar in het kader van de gerechtelijke samenwerking waarin artikel 267 VWEU voorziet, op grond van de gegevens van het dossier de nationale rechter de gegevens met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht verschaffen die voor hem van nut kunnen zijn bij de beoordeling van het effect van de bepalingen van het Unierecht, maar de verwijzingsbeslissing bevat zelfs geen summiere toelichting bij de bepalingen van het Portugese recht die in het hoofdgeding aan de orde zijn.

24 De vaagheid van de eerste vraag heeft zelfs tot gevolg dat deze vraag moet worden aangemerkt als een verzoek om een algemeen advies, dat volgens artikel 267 VWEU niet-ontvankelijk is.

25 Deze overwegingen gelden in wezen eveneens voor de tweede vraag.

26 Bijgevolg maken de leemtes in de verwijzingsbeslissing het voor het Hof onmogelijk om een bruikbaar antwoord te geven, en voor de lidstaten en de andere belanghebbenden om in deze zaak opmerkingen in te dienen.

27 In dit verband moet in de eerste plaats in herinnering worden gebracht dat het in artikel 267 VWEU neergelegde stelsel van samenwerking op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechter en van het Hof berust. In het kader van een procedure krachtens dit artikel is de uitlegging van nationale bepalingen een zaak van de rechter van de lidstaat en niet van het Hof, en is het Hof niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met bepalingen van Unierecht. Het Hof is wel bevoegd de nationale rechter alle gegevens over de uitlegging van het Unierecht te verschaffen die deze rechter in staat stellen te beoordelen of nationale bepalingen verenigbaar zijn met de wettelijke regeling van de Unie (arresten van 6 maart 2007, Placanica e.a., C-338/04, C-359/04 en C-360/04, Jurispr. blz. I-1891, punt 36, en 8 september 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International, C-42/07, Jurispr. blz. I-7633, punt 37).

28 De verwijzende rechter verzoekt het Hof weliswaar volgens de letterlijke bewoordingen van de prejudiciële vragen, zich uit te spreken over de verenigbaarheid van een nationale bepaling met het Unierecht, maar niets staat eraan in de weg dat het Hof de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord geeft door hem de gegevens over de uitlegging van het Unierecht te verschaffen die hem in staat zullen stellen zelf uitspraak te doen over de verenigbaarheid van het nationale recht met het Unierecht (zie in die zin arrest Placanica e.a., reeds aangehaald, punt 37).

29 In de tweede plaats kan het Hof een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een bruikbaar antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 61, en 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punt 17).

30 Wat meer bepaald de gegevens betreft die in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof moeten worden verstrekt, deze dienen niet enkel om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven aan de verwijzende rechter, maar zij moeten daarnaast de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbenden de mogelijkheid bieden overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van de Europese Unie opmerkingen te maken. Daartoe dient de nationale rechter een omschrijving te geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteen te zetten waarop deze vragen zijn gebaseerd (zie arrest Schröder, reeds aangehaald, punt 18).

31 Derhalve moet het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk worden geacht, wanneer de door de verwijzende rechter verstrekte informatie voldoende is om het voorwerp van het hoofdgeding en het belang ervan voor de rechtsorde van de Unie te bepalen en om de lidstaten de mogelijkheid te

bieden overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof hun opmerkingen te maken en doeltreffend te kunnen deelnemen aan de procedure voor het Hof, en om het Hof in staat te stellen aan de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te geven (zie in die zin arrest Schröder, reeds aangehaald, punten 19, 21 en 22).

32 In casu vermeldt de verwijzingsbeslissing dat, wat de aan btw onderworpen restauratie- en animatieactiviteiten van Varzim Sol betreft, de aftrek van betaalde btw volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik wordt verricht. Bovendien mag Varzim Sol een gedeelte van de kosten die zij heeft gemaakt om aan haar verplichtingen inzake animatie en bevordering van het toerisme te voldoen, aftrekken van het bedrag van de op basis van de inkomsten uit de sector kansspelen berekende jaarlijkse tegenprestatie die zij aan de staat moet betalen. De belastingdienst stelt dat, aangezien deze aftrek een niet aan btw onderworpen exploitatiesubsidie vormt, de restauratie- en animatieactiviteiten als gemengde werkzaamheden moeten worden behandeld, zodat de aftrek van de btw die voor deze sectoren is voldaan, moet worden verricht op basis van een pro rata, waarbij rekening kan worden gehouden met zowel vrijgestelde als belastbare werkzaamheden. Daartegenover betoogt Varzim Sol dat deze vermeende subsidie geen invloed kan hebben op het recht op aftrek van belastingplichtigen die volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik enkel belastbare en niet-vrijgestelde handelingen, zoals restauratie- en animatieactiviteiten, verrichten waarvoor recht op aftrek van btw bestaat.

33 Deze elementen volstaan gelet op de in de punten 30 en 31 van onderhavig arrest aangehaalde rechtspraak. Overigens zijn er geen aanwijzingen dat de door de verwijzende rechter verstrekte informatie de in artikel 23 van het Statuut van het Hof bedoelde belanghebbenden niet in staat heeft gesteld overeenkomstig deze bepaling hun opmerkingen te maken en doeltreffend aan de procedure voor het Hof deel te nemen.

34 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Ten gronde

35 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat wanneer een lidstaat gemengd belastingplichtigen toestaat de in deze bepalingen bedoelde aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, deze lidstaat bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies” opneemt in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek.

36 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan dit recht in beginsel niet worden beperkt. Het recht van aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht van aftrek van btw heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt (zie met name arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28).

37 In dit opzicht is in artikel 17, lid 1, van deze richtlijn bepaald dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, en volgens lid 2 van dit artikel mag de belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die is verschuldigd of voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 29).

38 Wat de gemengd belastingplichtigen betreft, volgt uit artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn dat het recht op aftrek wordt berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata. Artikel 17, lid 5, derde alinea, staat de lidstaten echter toe een van de andere in deze alinea genoemde methoden voor de berekening van het recht op aftrek vast te leggen, waaronder de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 30).

39 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat subsidies die rechtstreeks met de prijs van een goed of een dienst verband houden, op dezelfde voet als dit goed of deze dienst belastbaar zijn. Aangaande subsidies die niet rechtstreeks met de prijs verband houden, bepaalt artikel 19, lid 1, van deze richtlijn dat de lidstaten deze kunnen opnemen in de noemer voor de berekening van het pro rata dat van toepassing is wanneer een belastingplichtige zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen die zijn vrijgesteld (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 31).

40 Wat het hoofdgeding betreft, staat vast dat Varzim Sol toestemming heeft gekregen om de aftrek te verrichten volgens een andere methode dan die van het overeenkomstig artikel 19 van de Zesde richtlijn vastgestelde pro rata, te weten volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, welke methode is vastgelegd in artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn.

41 Aangezien de werkzaamheden van Varzim Sol in de sectoren restauratie en animatie evenwel aan btw zijn onderworpen, betreft het recht op aftrek volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.

42 Zodra de belastingplichtige toestemming heeft gekregen om de aftrek toe te passen volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik, zijn de bepalingen van artikel 19 van de Zesde richtlijn immers niet van toepassing, zodat zij het in deze richtlijn neergelegde recht op aftrek in voormelde sectoren niet kunnen beperken.

43 Gelet op een en ander moet op de voorgelegde prejudiciële vragen worden geantwoord dat de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat wanneer een lidstaat gemengd belastingplichtigen toestaat de in deze bepalingen bedoelde aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, deze lidstaat bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies” opneemt in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek.

Kosten

44 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 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, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat wanneer een lidstaat gemengd belastingplichtigen toestaat de in deze bepalingen bedoelde aftrek toe te passen volgens het

gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, deze lidstaat bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies" opneemt in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek.

ondertekeningen