ARREST VAN HET HOF

21 maart 2000 *

In de gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Spanje), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Gabalfrisa SL e.a.

en

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

om een prejudiciële beslissing over de 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Spaans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), L. Sevón en R. Schintgen, kamerpresidenten, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio
griffier: R. Grass

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Tarragona 161 SA (C-112/98 en C-136/98), vertegenwoordigd door F. Alonso Fernández, E. Andrés en A. Azpeitia Gamazo, advocaten te Madrid,

— Gran Vía Zaragoza SA (C-116/98 en C-118/98—C-120/98), vertegenwoordigd door M. Laborda Aured, gemachtigde,

— Savigi 89 SA (C-123/98), vertegenwoordigd door G. Galiano Quesada, advocaat te Barcelona,

— Plácida Jiménez SL (C-125/98), vertegenwoordigd door J. Jiménez Cano, advocaat,

— J. Corral García, (C-132/98),

— Gesba SA (C-137/98), vertegenwoordigd door M. Casasus Camps, advocaat,

— Estació de Servei El Trevol SL (C-138/98), vertegenwoordigd door J. Gibert Canet, advocaat te Barcelona,

— Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), vertegenwoordigd door F. Marcos, advocaat te Tarragona,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, auditeur bij de bijzondere juridische dienst — afdeling Europees recht van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Díaz-Llanos La Roche, juridisch adviseur, en C. Gómez de la Cruz, lid van de juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 oktober 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikkingen van 19 december 1997 (C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 en C-125/98—C-146/98, 30 januari 1998 (C-121/98—C-124/98 en C-147/98) en 25 februari 1998 (C-116/98, C-118/98 en C-119/98), ingekomen bij het Hof op 14 april 1998, heeft het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen een aantal ondernemers of zelfstandigen en verschillende dienstonderdelen van de Agencia Estatal de Administración Tributaria (Rijksbelastingdienst; hierna: „AEAT") over de aftrek van belasting

over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") op vóór de aanvang van hun activiteiten verrichte handelingen.

De Zesde richtlijn

3 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, waarin het begrip belastingplichtige wordt gedefinieerd, bepaalt:

„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."

4 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, waarin het recht op aftrek wordt geregeld, luidt als volgt:

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

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke 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;

(...)"

5 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, waarin de verplichtingen van de belastingplichtigen in het binnenlands verkeer worden geregeld, bepaalt:

„1. Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

(...)

8. Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, 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 BTW-regeling

6 Ingevolge artikel 100 van wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 inzake de belasting op de toegevoegde waarde (*BOE* nr. 312 van 29 december 1992, rectificatie in *BOE* nr. 33 van 8 februari 1993), vervalt het recht op aftrek vijf jaar nadat dit is ontstaan.

7 Artikel 111 van wet nr. 37/1992, zoals gewijzigd bij artikel 10, lid 7, van wet nr. 13/1996 van 30 december 1996 inzake fiscale, bestuursrechtelijke en sociale maatregelen (*BOE* nr. 315 van 31 december 1996; hierna: „wet nr. 37/1992"), bepaalt:

„1. Ondernemers en zelfstandigen kunnen de belasting die vóór de aanvang van hun ondernemers- of beroepsactiviteiten is voldaan, aftrekken vanaf het tijdstip waarop daadwerkelijk een begin wordt gemaakt met deze activiteiten, of, in voorkomend geval, met activiteiten in een andere sector, mits het recht op aftrek niet is vervallen als gevolg van het verstrijken van de in artikel 100 van deze wet bepaalde termijn.

(...)

5. In afwijking van hetgeen in lid 1 van dit artikel is bepaald, dienen ondernemers en zelfstandigen die de belasting die vóór de aanvang van hun activiteiten door hen is voldaan, willen aftrekken overeenkomstig artikel 93, lid 3, van deze wet, aan de volgende voorwaarden te voldoen:

1° Zij moeten, alvorens de belasting te hebben voldaan, voorafgaand aan de aanvang van de ondernemers- of beroepsactiviteiten of van de activiteiten in

een sector daarvan een verklaring hebben ingediend volgens de in het uitvoeringsbesluit bepaalde vorm (...)

2° Zij moeten binnen een jaar na de indiening van de sub 1 bedoelde verklaring een begin hebben gemaakt met de ondernemers- of beroepsactiviteiten. Deze termijn kan evenwel op de in het uitvoeringsbesluit te bepalen wijze worden verlengd, wanneer de aard van de in de toekomst uit te oefenen activiteiten of de bij de aanvang van de activiteit heersende omstandigheden zulks rechtvaardigen.

Wanneer niet aan genoemde voorwaarden is voldaan, kan het recht op aftrek van de voldane belasting pas worden uitgeoefend vanaf het tijdstip waarop daadwerkelijk een begin wordt gemaakt met de activiteiten, en is de belastingplichtige verplicht, eventueel door hem verrichte aftrekken te rectificeren.

Dit lid is niet van toepassing op de belasting die is voldaan ter zake van de aankoop van grond; deze kan slechts worden afgetrokken vanaf het tijdstip waarop daadwerkelijk een begin wordt gemaakt met de ondernemers- of beroepsactiviteiten, of, in voorkomend geval, met activiteiten in een andere sector. In dat geval wordt het recht op aftrek geacht te ontstaan op de datum van aanvang van de desbetreffende activiteiten."

8 De tweede overgangsbepaling van wet nr. 13/1996 voegt hieraan toe:

„Indien de procedure voor de aftrek van de belasting die vóór de aanvang van de ondernemers- of beroepsactiviteiten is voldaan, vóór de inwerkingtreding van deze is ingeleid, geschiedt de aftrek overeenkomstig het bepaalde in deze wet.

Deze overgangsbepaling geldt uitsluitend voor belasting die in de vijf jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet is voldaan."

9 Artikel 28 van Koninklijk Besluit (Real Decreto) nr. 1624/1992 van 29 december 1992 houdende uitvoeringsbepalingen inzake de BTW (*BOE* nr. 314 van 31 december 1992) bepaalt:

„1. De belastingplichtigen kunnen de volgende verzoeken doen en gebruik maken van de volgende keuzemogelijkheid:

(...)

4°. verzoeken om verlenging van de in artikel 111, lid 1, van de wet bepaalde termijn voor de aanvang van de ondernemers- of beroepsactiviteiten.

2. (...)

Het verzoek moet binnen de volgende termijnen worden ingediend:

(...)

4°. in het sub 4 van het vorige lid bedoelde geval: twee maanden vóór het verstrijken van de termijn van een jaar."

De feiten van de hoofdgedingen en de prejudiciële vraag

10 Verschillende dienstonderdelen van de AEAT weigerden BTW-aftrek te verlenen aan verzoekers in de hoofdgedingen met betrekking tot vóór de aanvang van hun activiteit verrichte handelingen — veelal bouwwerkzaamheden — op grond dat zij niet aan de voorwaarden van artikel 111 van wet nr. 37/1992 of artikel 28 van Koninklijk Besluit nr. 1624/1992 hadden voldaan.

11 Omdat verzoekers in de hoofdgedingen de in artikel 111 van wet nr. 37/1992 genoemde voorwaarden in strijd achtten met artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dienden zij tegen de beschikkingen van de betrokken dienstonderdelen van de AEAT een klacht in bij het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

12 Blijkens de verwijzingsbeschikkingen zou een Tribunal Económico-Administrativo volgens een beschikking van het Tribunal Económico-Administrativo Central van 29 maart 1990 een rechterlijke instantie zijn in de zin van artikel 177 van het Verdrag. Een dergelijk orgaan zou namelijk voldoen aan de vijf in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarden met betrekking tot het begrip rechterlijke instantie in de zin van die bepaling, te weten de wettelijke grondslag, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, beslissing na een procedure op tegenspraak en toepassing van regelen des rechts.

13 Aangezien het twijfelde aan de verenigbaarheid van wet nr. 37/1992 met artikel 17 van de Zesde richtlijn, besloot het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de behandeling van de zaken te schorsen en in elk van de zaken het Hof de navolgende 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 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?"

14 Bij beschikking van 8 mei 1998 heeft de president van het Hof de zaken C-110/98—C-147/98 voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest gevoegd.

De ontvankelijkheid

15 Om te beginnen dient te worden onderzocht, of het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña een rechterlijke instantie is in de zin van artikel 177 van het Verdrag.

De nationale regeling inzake de Tribunales Económico-Administrativos

16 Volgens artikel 90 van de algemene belastingwet nr. 230/1963 van 28 december 1963 (*BOE* van 30 december 1963) zijn het beheer, de vaststelling en de invordering van de belastingen en heffingen enerzijds, en de behandeling van klachten anderzijds, aan verschillende organen opgedragen.

17 Artikel 163 van wet nr. 230/1963 verklaart de Tribunales Económico-Administrativos bevoegd ter zake van klachten in belastingzaken.

18 Artikel 1 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 van 1 maart 1996 houdende goedkeuring van het reglement voor de behandeling van klachten van economisch-administratieve aard (*BOE* nr. 72 van 23 maart 1996; corrigendum in *BOE* nr. 168 van 12 juli 1996) bepaalt, dat klachten in belastingzaken worden ingediend en afgedaan overeenkomstig de wettelijke bepalingen en genoemd besluit.

19 Artikel 3 van dat besluit luidt als volgt:

„Bevoegd tot kennisneming en afdoening van klachten van economisch-administratieve aard zijn:

1. De minister van Economische zaken en Financiën.

2. Het Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. De Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. De Tribunales Económico-Administrativos Locales te Ceuta en Melilla."

20 Krachtens artikel 40 van besluitwet nr. 2795/1980 van 12 december 1980 tot uitvoering van wet nr. 391/1980, waarin de grondslagen van de economisch-administratieve procedure zijn vastgelegd (*BOE* van 30 december 1980), en de artikelen 4, lid 2, en 119, leden 3 en 4, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 staat tegen beslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos beroep open bij de gewone administratieve rechter.

21 Volgens artikel 4, lid 1, sub 3, van besluitwet nr. 2795/1980 en artikel 8, lid 1, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 beslist de minister van Economische zaken en Financiën onder meer op klachten in belastingzaken die naar het oordeel van het Tribunal Económico-Administrativo Central wegens hun aard, het ermee gemoeide bedrag of hun belang door de minister moeten worden afgedaan.

22 Bij het Tribunal Económico-Administrativo Central staat ingevolge artikel 5, sub c, van besluitwet nr. 2795/1980 en artikel 9, lid 1, sub b, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 hoger beroep open tegen beslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 Volgens artikel 16, leden 1, 5 en 7, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bestaan de Tribunales Económico-Administrativos Regionales uit een president, ten minste drie leden en een griffier, die elk één stem hebben. De president, de

kamervoorzitters en de leden dienen ambtenaar te zijn bij de in de functieomschrijving vermelde organen en worden benoemd en ontslagen door de minister van Economische zaken en Financiën. Een abogado del Estado treedt als griffier op.

24 Krachtens artikel 169 van wet nr. 230/1963, artikel 17, lid 1, van besluitwet nr. 2795/1980 en artikel 40, lid 1, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 kan de bevoegde instantie, ingeval een klacht is ingediend, alle met de vaststelling of invordering verband houdende punten opnieuw onderzoeken, ongeacht of deze door de belanghebbende aan de orde zijn gesteld.

25 Voorts bepaalt artikel 40, lid 2, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996, dat de bevoegde instantie bijgevolg: a) de bestreden handeling kan bekrachtigen; b) de handeling geheel of gedeeltelijk nietig kan verklaren; c) de desbetreffende rechten en verplichtingen kan vaststellen of de beheersorganen kan gelasten de besluiten te nemen die nodig zijn, gelet op haar beslissing op de klacht.

26 Artikel 17, lid 2, van besluitwet nr. 2795/1980 en artikel 40, lid 3, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bepalen, dat indien de bevoegde instantie zich wenst uit te spreken over punten die de belanghebbende niet aan de orde heeft gesteld, zij deze daarvan in kennis stelt en hem een termijn van veertien dagen verleent om een standpunt te bepalen.

27 Artikel 35, lid 1, van besluitwet nr. 2795/1980 schrijft voor, dat de Tribunales Económico-Administrativos moeten beslissen op de bij hen ingediende klachten. Artikel 23, lid 1, van besluitwet 2795/1980 en artikel 104 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bepalen, dat indien een klacht niet binnen een jaar na de indiening ervan bij ongeacht welke instantie, is afgehandeld, de klacht moet worden geacht te zijn afgewezen, zodat de belanghebbende tegen deze afwijzing beroep kan instellen bij de bevoegde rechter.

28 Volgens artikel 55 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 kunnen eindbeslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos niet door de administratie worden herroepen of gewijzigd, behalve in geval van nietigheid van rechtswege of in het kader van het buitengewone rechtsmiddel „revisión".

29 Ingevolge de artikelen 30 en 32 van besluitwet nr. 2795/1980 en de artikelen 90 en 97 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 kunnen de belanghebbenden memories indienen en bewijs aanbieden tot staving van hun vorderingen, en kunnen zij om een openbare behandeling verzoeken.

30 Volgens de artikelen 20 en 35, lid 2, van besluitwet nr. 2795/1980 moeten de beslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos de feitelijke en juridische gronden inhouden waarop zij berusten.

31 Artikel 110, lid 2, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bepaalt, dat indien de bestreden handeling ten gevolge van de beslissing van een Tribunal Económico-Administrativo Regional door de administratie moet worden herzien, zulks binnen veertien dagen dient te geschieden. Voorts schrijft lid 4 van dat artikel voor, dat indien ten gevolge van de beslissing van een Tribunal Económico-Administrativo Regional ten onrechte geheven bedragen moeten worden terugbetaald, de belanghebbende recht heeft op de wettelijke rente, te rekenen vanaf de datum van de onverschuldigde betaling.

32 Artikel 112 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bepaalt, dat de griffiers van de Tribunales Económico-Administrativos Regionales toezien op de uitvoering van

de beslissingen van deze instanties en de nodige maatregelen treffen of, in voorkomend geval, de president voorstellen de nodige maatregelen te treffen om uitvoeringsbeletselen weg te nemen.

Beoordeling door het Hof

33 Voor de beoordeling, of het verwijzende orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag is, hetgeen uitsluitend door het gemeenschapsrecht wordt bepaald, houdt het Hof rekening met een aantal factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, beslissing na een procedure op tegenspraak, toepassing van regelen des rechts, alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan (zie, onder meer, arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult, C-54/96. Jurispr. blz. I-4961, punt 23, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Dienaangaande zij om te beginnen vastgesteld, dat de taak van de Tribunales Económico-Administrativos is omschreven in wet nr. 230/1963 en besluitwet nr. 2795/1980. De procedure voor de behandeling van klachten in belastingzaken is geregeld in Koninklijk Besluit nr. 391/1996. Wet nr. 230/1963, besluitwet nr. 2795/1980 en Koninklijk Besluit nr. 391/1996 verlenen de Tribunales Económico-Administrativos derhalve een wettelijke grondslag en een permanent karakter.

35 Vervolgens dient te worden vastgesteld, dat de Tribunales Económico-Administrativos ingevolge artikel 35, lid 1, van besluitwet nr. 2795/1980 moeten beslissen op de bij hen ingediende klachten. Verder blijkt uit artikel 163 van wet nr. 230/1963, artikel 40 van besluitwet nr. 2795/1980, artikel 4, lid 2, en artikel 119, leden 3 en 4, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996, dat beschikkingen van de belastingdienst pas voor de gewone administratieve rechter kunnen worden aangevochten, nadat een klacht bij de Tribunales Económico-Administrativos is ingediend. Deze Tribunales hebben dus verplichte rechtsmacht.

36 Voorts kunnen blijkens de artikelen 55 en 110 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 eindbeslissingen van Tribunales Económico-Administrativos, behoudens in geval van nietigheid van rechtswege of in het kader van het buitengewone rechtsmiddel „revisión", door de belastingdienst niet worden herroepen of gewijzigd; de belastingdienst moet deze beslissingen uitvoeren en, in voorkomend geval, de bestreden handeling herzien dan wel de ten onrechte geheven bedragen terugbetalen. Volgens artikel 112 van dat besluit zien de griffiers van de Tribunales Económico-Administrativos toe op de uitvoering van de beslissingen van die instanties en treffen zij de nodige maatregelen om uitvoeringsbeletselen weg te nemen. De eindbeslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos zijn dus bindend.

37 Ten aanzien van het contradictoire karakter van de procedure voor de behandeling van klachten in belastingzaken zij eraan herinnerd, dat het vereiste van een procedure op tegenspraak geen absoluut criterium is (arrest Dorsch Consult, reeds aangehaald, punt 31). In casu kunnen de belanghebbenden ingevolge de artikelen 30 en 32 van besluitwet nr. 2795/1980 en de artikelen 90 en 97 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 memories indienen en bewijs aanbieden tot staving van hun vorderingen, en kunnen zij om een openbare behandeling verzoeken. Verder bepalen artikel 17, lid 2, van besluitwet nr. 2795/1980 en artikel 40, lid 3, van Koninklijk Besluit nr. 391/1996, dat indien een Tribunal Económico-Administrativo zich wenst uit te spreken over punten die door de belanghebbende niet aan de orde zijn gesteld, het deze daarvan in kennis dient te stellen en hem een termijn van veertien dagen moet verlenen om een standpunt te bepalen. De procedure voor de behandeling van klachten in belastingzaken voldoet daarmee aan het vereiste van een procedure op tegenspraak.

38 Daarnaast moeten blijkens de artikelen 20 en 35, lid 2, van besluitwet nr. 2795/1980 de beslissingen van de Tribunales Económico-Administrativos de feitelijke en juridische gronden inhouden waarop zij berusten. Artikel 1 van Koninklijk Besluit nr. 391/1996 bepaalt, dat de Tribunales Económico-Administrativos de klachten in belastingzaken afdoen overeenkomstig de wettelijke bepalingen en genoemd besluit. Volgens artikel 40, lid 2, van dat besluit kunnen de Tribunales Económico-Administrativos de bestreden handeling hetzij bekrachtigen, hetzij geheel of gedeeltelijk nietig verklaren, dan wel de desbetreffende rechten en verplichtingen vaststellen of de beheersorganen gelasten bepaalde besluiten te nemen. Uit vorengenoemde bepalingen volgt, dat de Tribunales Económico-Administrativos regelen des rechts toepassen.

39 Ten slotte moet worden beklemtoond, dat artikel 90 van wet nr. 230/1963 een scheiding van taken garandeert tussen de met het beheer, de invordering en de vaststelling belaste onderdelen van de belastingdienst enerzijds, en de Tribunales Económico-Administrativos anderzijds, die op de klachten tegen beschikkingen van bedoelde dienstonderdelen beslissen zonder aanwijzingen van de belastingdienst te ontvangen.

40 Deze waarborgen verlenen de Tribunales Económico-Administrativos, in tegenstelling tot de directeur des contributions directes et des accises in het arrest van 30 maart 1993, Corbiau (C-24/92, Jurispr. blz. I-1277, punten 15 en 16), de hoedanigheid van derde ten opzichte van de dienstonderdelen die de beschikking hebben vastgesteld waartegen de klacht is gericht, alsook de nodige onafhankelijkheid om als rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag te kunnen worden aangemerkt.

41 Uit het voorgaande volgt, dat het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña als rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag moet worden aangemerkt, zodat de prejudiciële vraag ontvankelijk is.

De prejudiciële vraag

42 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 17 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek van de BTW die een belastingplichtige vóór de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen heeft voldaan, afhankelijk stelt van de vervulling van bepaalde voorwaarden, zoals de indiening van een

uitdrukkelijk verzoek daartoe alvorens de betrokken belasting verschuldigd wordt en de inachtneming van een termijn van een jaar tussen de indiening van dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen, bij gebreke waarvan het recht op aftrek komt te vervallen, of althans pas kan worden uitgeoefend vanaf de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen.

43 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie, onder meer, arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18).

44 De aftrekregeling heeft tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk BTW-stelsel 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 (zie, onder meer, arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15).

45 Zoals het Hof in het arrest Rompelman, reeds aangehaald (punt 23), en het arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 16), heeft verklaard, vereist het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer, dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt, en zou het in strijd zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onderneming daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan. Iedere andere uitlegging van artikel 4 van de Zesde richtlijn zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij die overeenkomstig artikel 17 zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig

onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onderneming.

46 Artikel 4 van de Zesde richtlijn verzet zich er evenwel niet tegen, dat de belastingdienst verlangt dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund. In dit verband moet worden beklemtoond, dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven, indien de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten, door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend (reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 24, en INZO, punten 23 en 24).

47 Hieruit volgt, dat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd. Als zodanig is hij overeenkomstig de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn dus gerechtigd de verschuldigde of voldane BTW ter zake van investeringsuitgaven ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te gaan verrichten en die recht geven op aftrek, onmiddellijk af te trekken, zonder de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie van zijn onderneming te hoeven afwachten.

48 De Spaanse regering stelt evenwel, dat krachtens artikel 22, lid 1, juncto lid 8, van de Zesde richtlijn de uitoefening van het aftrekrecht afhankelijk kan worden gesteld van bepaalde voorwaarden, zoals indiening van een uitdrukkelijk verzoek of inachtneming van een termijn van een jaar tussen dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen.

49 Met (dergelijke) vereisten worden volgens de Spaanse regering dezelfde controledoeleinden nagestreefd als met de in artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde opgave van het begin, de wijziging of de beëindiging van de activiteit.

50 Verder houdt volgens de Spaanse én de Griekse regering de bevoegdheid van de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn om andere dan de in de richtlijn genoemde verplichtingen voor te schrijven ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mede de bevoegdheid in om de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk te stellen van de indiening van een uitdrukkelijk verzoek en de inachtneming van de termijn van een jaar tussen dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen.

51 Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, schrijft artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn enkel voor, dat de belastingplichtige opgave moet doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit; het geeft de lidstaten echter niet de bevoegdheid om, zolang geen opgave wordt gedaan, de uitoefening van het recht op aftrek op te schorten tot de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen, dan wel de belastingplichtige de uitoefening van dat recht te ontzeggen.

52 Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen 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 (zie, in deze zin, arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47).

53 De in de hoofdgedingen betwiste nationale regeling stelt de uitoefening van het recht op aftrek van de BTW die een belastingplichtige vóór de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen heeft voldaan, echter niet alleen afhankelijk van de indiening van een uitdrukkelijk verzoek en de inachtneming van een termijn van een jaar tussen dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen. Daarenboven wordt bij niet-nakoming van deze voorwaarden de uitoefening van het recht op aftrek systematisch geschorst tot de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen. Het recht op aftrek kan zelfs vervallen, indien geen begin wordt gemaakt met die handelingen of indien het niet wordt uitgeoefend binnen vijf jaar nadat het is ontstaan.

54 Een dergelijke regeling gaat derhalve verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

55 Op de gestelde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 17 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek van de BTW die een belastingplichtige vóór de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen heeft voldaan, afhankelijk stelt van de vervulling van bepaalde voorwaarden, zoals de indiening van een uitdrukkelijk verzoek daartoe alvorens de betrokken belasting verschuldigd wordt en de inachtneming van een termijn van een jaar tussen de indiening van dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen, bij gebreke waarvan het recht op aftrek komt te vervallen, of althans pas kan worden uitgeoefend vanaf de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen.

Kosten

56 De kosten door de Spaanse en de Griekse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña bij beschikkingen van 19 december 1997 (C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 en C-125/98—C-146/98), 30 januari 1998 (C-121/98—C-124/98 en C-147/98) en 25 februari 1998 (C-116/98, C-118/98 en C-119/98) gestelde vraag, verklaart voor recht:

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, verzet zich tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek van de BTW die een belastingplichtige vóór de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen heeft voldaan, afhankelijk stelt van de vervulling van bepaalde voorwaarden, zoals de indiening van een uitdrukkelijk verzoek daartoe alvorens de betrokken belasting verschuldigd wordt en de inachtneming van een termijn van een jaar tussen de indiening van dat verzoek en de daadwerkelijke aanvang van de belaste handelingen, bij gebreke waarvan het recht op aftrek komt te vervallen, of althans pas kan worden uitgeoefend vanaf de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 21 maart 2000.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias