

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 10 maart 2005<sup>1</sup>

1. Het onderhavige krachtens artikel 226 EG ingestelde beroep strekt tot vaststelling dat het Koninkrijk Spanje, door het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) te beperken voor belastingplichtigen die subsidies ontvangen om hun activiteiten te financieren, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17 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<sup>2</sup> (hierna: „Zesde richtlijn”).

**I — Rechtskader en precontentieuze procedure**

*A — Bepalingen van gemeenschapsrecht*

2. Artikel 17 van de Zesde richtlijn betreft het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Lid 5 van dit artikel bepaalt:

„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.”

3. Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn stelt de berekeningswijze voor het pro rata voor de toepassing van de aftrek als volgt vast:

„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

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Portugees.

<sup>2</sup> — PB L 145, blz. 1.

waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

B — *Bepalingen van nationaal recht*

- 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.”

5. Uit de dossierstukken blijkt dat de Spaanse wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW-wet”) bij wet nr. 66/1997 van 30 december 1997 is gewijzigd. Daarbij zijn bepaalde beperkingen gesteld aan de aftrekbaarheid van de BTW voor ondernemers of beroepsbeoefenaren die subsidies ontvangen die bestemd zijn om hun handels- of beroepsactiviteiten te financieren en die niet tot de maatstaf van heffing voor de belaste handelingen behoren.

6. Artikel 102, lid 1, van deze wet bepaalt:

4. Luidens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor in het binnenland verrichte handelingen:

„De pro-rataregel is van toepassing wanneer de belastingplichtige in de uitoefening van zijn handels- of beroepsactiviteit tegelijkertijd leveringen van goederen of diensten verricht waarvoor recht op aftrek bestaat en andere handelingen van dezelfde aard waarvoor dit recht niet bestaat.

„voor [...] goederenleveringen en diensten [...]: 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”.

De pro-rataregel is eveneens van toepassing wanneer de belastingplichtige subsidies ontvangt die overeenkomstig artikel 78, lid 2, punt 3, van de onderhavige wet niet tot de belastinggrondslag behoren, voorzover deze bestemd zijn om de handels- of beroepsactiviteiten van de belastingplichtige te financieren.”

7. Artikel 104, lid 2, van deze wet bepaalt:

„Kapitaalsubsidies worden opgenomen in de noemer van het pro rata, maar kunnen in het aanslagjaar waarin zij zijn ontvangen en in de vier daaropvolgende aanslagjaren telkens voor een vijfde worden aangerekend. Kapitaalsubsidies voor de financiering van de aanschaf van bepaalde goederen of diensten, verkregen door middel van belastbare en niet van BTW vrijgestelde handelingen, verminderen enkel het bedrag van de aftrek van de voor deze handelingen gedragen of betaalde BTW, en wel precies ten belope van het bedrag waarmee zij aan de financiering daarvan hebben bijgedragen.”

Spanje dat het de door de Zesde richtlijn opgelegde verplichtingen niet nakwam door de aangehaalde bepalingen van de artikelen 102 en 104 van de BTW-wet te handhaven. Bij brief van 20 september 2002 heeft het Koninkrijk Spanje rechtvaardigingsgronden aangevoerd voor een deel van deze bepalingen. De Commissie heeft daarop het onderhavige beroep ingesteld.

## II — Bespreking

### A — *Verenigbaarheid van artikel 102 van de BTW-wet met de Zesde richtlijn*

### C — *De precontentieuze procedure*

8. Op 21 mei 1999 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Koninkrijk Spanje een brief gestuurd met een verzoek om informatie over de uitlegging van artikel 104 van de BTW-wet. Het Koninkrijk Spanje heeft daarop geantwoord met een brief van het directoraat-generaal Belastingen van het Ministerie van Economische Zaken en Financiën van 14 juni 1999. Aangezien de door de Spaanse autoriteiten verstrekte antwoorden haar geen voldoening schonken, heeft de Commissie de Spaanse regering op 20 april 2001 een aanmaningsbrief en op 27 juni 2002 een met redenen omkleed advies gestuurd. In deze documenten verweet de Commissie het Koninkrijk

9. Deze bepaling beperkt het recht op aftrek voor alle belastingplichtigen die subsidies ontvangen die bestemd zijn voor de financiering van hun handels- of beroepsactiviteiten, door de toepassing van een pro rata waarvan de noemer deze subsidies omvat.

10. Deze uitbreiding van de pro-rataregel is kennelijk strijdig met de Zesde richtlijn. Uit de duidelijke formulering van artikel 17 van deze richtlijn blijkt dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek zoals bedoeld in artikel 19 slechts voor een bepaalde categorie belastingplichtigen kan gelden, met name de „gemengd” belastingplichtigen, die tegelijkertijd handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Het pro rata kan

derhalve niet gelden voor „volledig” belastingplichtigen, die enkel handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat.

11. De Spaanse regering stelt echter dat artikel 19 van de Zesde richtlijn autonoom kan worden toegepast. Hierdoor zou ook buiten de voorwaarden van artikel 17 van de Zesde richtlijn gebruik kunnen worden gemaakt van de pro-rataregeling.

12. Een dergelijke uitlegging moet worden verworpen. Uit de formulering van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn volgt immers dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek geldt onder de voorwaarden van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van dezelfde richtlijn. Het kan daar bijgevolg niet van worden losgemaakt. Zijn toepassingsgebied is juist beperkt tot dat van artikel 17, lid 5, eerste alinea, dat duidelijk betrekking heeft op „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”.<sup>3</sup>

3 — In die zin heeft de Franse Conseil d'État geoordeeld dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek van de BTW waarin de ontvangen subsidies zijn opgenomen, bij gemeenschapsconforme toepassing van het nationaal recht, slechts van toepassing is op belastingplichtigen die tegelijkertijd handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (arrest van 26 november 1999 in de zaak Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, gewezen in overeenstemming met de conclusie van regeringscommissaris Courtial).

13. Bovendien is deze uitlegging strijdig met de geest van het geharmoniseerde BTW-stelsel zoals die omschreven is in de rechtspraak van het Hof. Vaststaat dat „[b]ij gebreke van een bepaling op grond waarvan de lidstaten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, [...] dit recht onmiddellijk [moet] kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. [...] afwijkingen [zijn] slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien.”<sup>4</sup> De toepassing van het pro rata op alle belastingplichtigen die subsidies ontvangen, komt juist neer op een beperking van het recht op aftrek buiten de in de richtlijn genoemde gevallen.

14. Het Koninkrijk Spanje is echter van mening dat zijn uitlegging meer in overeenstemming is met de billijkheid en beter de gelijkheid van de mededingingsvoorwaarden voor alle marktdeelnemers kan bevorderen. Het door de Commissie gewenste stelsel is zijn inziens strijdig met de billijkheid, omdat de beperking van het recht op aftrek enkel voor de gemengd belastingplichtigen zou gelden, terwijl de volledig belastingplichtigen die dezelfde soort subsidies ontvangen eraan zouden ontsnappen. Bovendien leidt dit stelsel volgens Spanje tot verstoringen van de mededinging, omdat gesubsidieerde belastingplichtigen er bijkomende voordelen door zouden genieten.

4 — Arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 16), 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18), 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27), en 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 17).

15. Deze argumenten kunnen niet worden aanvaard. Ten eerste wijs ik er met de Commissie op dat volgens de formulering van artikel 19 van de Zesde richtlijn de opnemings van niet aan de prijs gerelateerde subsidies in het pro rata voor de toepassing van de aftrek slechts een aan de lidstaten geboden mogelijkheid is. Het stond het Koninkrijk Spanje geheel vrij er geen gebruik van te maken en aldus de negatieve gevolgen te vermijden die er zijns inziens aan verbonden zijn. Ten tweede staat het vast dat deze mogelijkheid in de Zesde richtlijn is opgenomen om te voorkomen dat een gesubsidieerd orgaan dat normaliter geen belastbare handelingen verricht, door de uitoefening van een louter symbolische activiteit teruggaaf van BTW kan krijgen. Aangezien deze mogelijkheid met dat doel is ingevoerd, kan zij niet worden uitgebreid en worden gebruikt als een algemeen mechanisme om gelijke mededingingsvoorwaarden voor de belastingplichtige marktdeelnemers te scheppen. Verder kunnen wij ervan uitgaan dat de lidstaten over tal van andere middelen beschikken om de gelijkheid van de mededingingsvoorwaarden tussen gesubsidieerde en niet-gesubsidieerde belastingplichtigen te herstellen.

16. Ten slotte staat het hoe dan ook niet aan de nationale autoriteiten om een duidelijk geformuleerde tekst te wijzigen. De bepalingen van artikel 17 van de Zesde richtlijn geven nauwkeurig de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek aan, alsook de voorwaarden voor de beperking van dit recht. Zoals het Hof reeds heeft verklaard, laten deze bepalingen „de

lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan”.<sup>5</sup> In die omstandigheden is het belangrijk dat de beperkingen van het recht op aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze gelden.<sup>6</sup>

*B — Verenigbaarheid van artikel 104 van de BTW-wet met de Zesde richtlijn*

17. De betrokken bepaling beperkt het recht op aftrek van bepaalde gesubsidieerde belastingplichtigen door het bedrag van de aftrek van de verschuldigde BTW gewoon te verminderen.

18. Het is duidelijk dat een dergelijke bepaling onverenigbaar is met de formulering van de Zesde richtlijn.

19. Zoals uit het voorgaande blijkt, heeft de beperking van het recht op aftrek wegens de toekenning van subsidies die geen verband houden met de prijs, volgens de formulering van de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn slechts betrekking op gemengd belastingplichtigen en kan zij voor deze belastingplichtigen slechts worden toegepast overeenkomstig de pro-ratabepalingen van artikel 19. De BTW-wet gaat in twee opzichten verder dan de richtlijn door ten

<sup>5</sup> — Arrest BP Soupergaz, aangehaald in voetnoot 4, punt 35.

<sup>6</sup> — Arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 4, punt 17.

eerste de beperking uit te breiden tot belastingplichtigen die er niet aan onderworpen zijn en door ten tweede voor degenen die er wel aan onderworpen zijn, te voorzien in een beperking waarin de bepalingen van de Zesde richtlijn niet voorzien.

20. Volgens vaste rechtspraak „zijn afwijkingen [van het recht op aftrek evenwel] slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien”.<sup>7</sup>

21. Het Koninkrijk Spanje herhaalt in dit verband zijn argumenten met betrekking tot de economische billijkheid en de noodzaak mededingingsverstoringen te voorkomen. Het Hof heeft echter erop gewezen dat de onvolmaaktheid van het door de gemeenschapswetgever ingevoerde stelsel van aftrekbaarheid van de BTW helemaal niet de mogelijkheid schept af te wijken van of verder te gaan dan dat stelsel.<sup>8</sup> Hetzelfde geldt voor de regeling met betrekking tot de beperking van het recht op aftrek. Het is de lidstaten verboden buiten de mogelijkheden waarin de richtlijn voorziet beperkingen in te voeren, zelfs indien dergelijke beperkingen in bepaalde omstandigheden economisch verantwoord lijken.<sup>9</sup> Anders zou afbreuk worden gedaan aan de harmonisatiedoelstelling van de Zesde richtlijn.

### III — Gevolgen in de tijd van het niet-nakomingsarrest

22. Subsidiair verzoekt het Koninkrijk Spanje het Hof, indien het niet-nakoming zou vaststellen, de gevolgen in de tijd van zijn arrest te beperken.

23. Ik breng in herinnering dat het Hof slechts in een uitzonderlijke situatie, op grond van het aan de communautaire rechtsorde inherente algemene beginsel van rechtszekerheid, ertoe kan worden gebracht de gevolgen van zijn arresten tot de toekomst te beperken. Deze mogelijkheid, waarvan in beginsel gebruik wordt gemaakt in prejudiciële beslissingen, is in het verleden niet uitgesloten voor op grond van artikel 226 EG gewezen arresten.<sup>10</sup>

24. Bovendien moet kunnen worden aangetoond dat de nationale autoriteiten op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de betrokken gemeenschapsbepalingen ertoe zijn gebracht een met het gemeenschapsrecht strijdige regeling vast te stellen of handelwijze te volgen.<sup>11</sup> In casu is evenwel gebleken dat er niet de

7 — Zie de in voetnoot 4 aangehaalde rechtspraak.

8 — Arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland (C-338/98, Jurispr. blz. I-8265, punten 55 en 56).

9 — Zie mutatis mutandis de conclusie van advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in de zaak Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 4, Jurispr. blz. 4811.

10 — Zie in die zin arresten van 19 maart 2002, Commissie/Griekenland (C-426/98, Jurispr. blz. I-2793), en 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355).

11 — Zie in die zin arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, aangehaald in voetnoot 10, punt 92.

minste twijfel omtrent de juiste uitlegging van de betrokken gemeenschapsbepalingen bestaat. Het is dus onmogelijk dat het Koninkrijk Spanje niet wist dat zijn regeling onverenigbaar was met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

25. Het verzoek om de gevolgen van het arrest in de tijd te beperken moet derhalve worden afgewezen.

#### **IV — Conclusie**

26. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging het volgende vast te stellen:

„Door het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde te beperken onder de voorwaarden omschreven in de artikelen 102, lid 1, en 104, lid 2, van wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij wet nr. 66/1997 van 30 december 1997, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 17 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.”