

Zaak C-204/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Koninkrijk Spanje

„Niet-nakoming – Artikelen 17 en 19 van Zesde BTW-richtlijn – Subsidies – Beperking van recht op aftrek”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 10 maart 2005

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 6 oktober 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Beperkingen van recht op aftrek – Subsidies – Nationale wettelijke regeling die voorziet in pro rata voor aftrek van belasting voor belastingplichtigen die alleen belaste handelingen verrichten, en aftrekbaarheid van belasting ter zake van aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen en diensten beperkt – Ontoelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, leden 2 en 5, en 19)

Een lidstaat die in het kader van gesubsidieerde activiteiten voorziet in een pro rata voor de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde voor belastingplichtigen die alleen belaste handelingen verrichten, en die een bijzondere regel invoert die de aftrekbaarheid van belasting over de toegevoegde waarde ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen of diensten beperkt, voldoet niet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

(cf. punt 31 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 oktober 2005 (*)

„Niet-nakoming – Artikelen 17 en 19 van Zesde BTW-richtlijn – Subsidies – Beperking van recht op aftrek”

In zaak C-204/03,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 14 mei 2003,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en L.

Lozano Palacios als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 maart 2005,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door een pro rata voor de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) in te stellen voor belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de BTW ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen of diensten beperkt, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

2 Luidens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing:

„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”.

3 Artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 septies van dezelfde richtlijn, bepaalt dat „[v]oorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste

handelingen, [...] de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting [mag] aftrekken [...] de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is 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”.

4 Lid 5 van dit artikel preciseert:

„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 Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, met de titel „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalt:

„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.

[...]”

Bepalingen van nationaal recht

6 Artikel 102 van wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247), zoals gewijzigd bij wet nr. 66/1997 van 30 december 1997 (BOE nr. 313 van 31 december 1997, blz. 38517; hierna: „wet nr. 37/1992”), is gewijd aan de pro-rataregeling voor de aftrek van deze belasting. Lid 1 van dit artikel luidt:

„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.

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 van deze wet behandelt het algemene pro rata. Lid 2, punt 2, tweede alinea, van dit artikel 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 steeds 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.”

De precontentieuze procedure

8 De Commissie heeft de in artikel 226 EG bedoelde niet-nakomingsprocedure ingeleid door de Spaanse regering op 20 april 2001 een aanmaningsbrief te zenden, waarin zij verklaart dat de artikelen 102 en 104, lid 2, punt 2, tweede alinea, van wet nr. 37/1992 in strijd met de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn het recht op aftrek van BTW beperken.

9 Het Koninkrijk Spanje heeft in antwoord op deze aanmaning opmerkingen ingediend bij brief van 28 mei 2001.

10 Aangezien dit antwoord haar geen voldoening schonk, heeft de Commissie deze lidstaat op 27 juni 2002 een met redenen omkleed advies gezonden, met het verzoek binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving van dit advies de nodige maatregelen te nemen om daaraan te voldoen.

11 Bij brief van 20 september 2002 heeft het Koninkrijk Spanje op dit met redenen omkleed advies opnieuw geantwoord dat het niet akkoord ging met het standpunt van de Commissie.

Het beroep

Voorafgaande opmerkingen

12 De in de punten 6 en 7 van het onderhavige arrest aangehaalde bepalingen van wet nr. 37/1992 bevatten een algemene en een bijzondere regel.

13 Krachtens de algemene regel, geformuleerd in artikel 102 van deze wet in samenhang met de eerste volzin van de in punt 7 van dit arrest aangehaalde bepalingen van artikel 104 van deze wet, worden subsidies voor de financiering van de handels- en beroepsactiviteiten van de belastingplichtige, die niet tot de BTW-grondslag behoren, in aanmerking genomen bij de berekening van het pro rata van aftrek in die zin dat zij worden opgenomen in de noemer van de breuk die dit pro rata vormt. Deze subsidies verminderen aldus in het algemeen het recht op aftrek dat de belastingplichtigen genieten. Tot deze belastingplichtigen behoren niet alleen de belastingplichtigen die de in een voorgaand stadium verkregen goederen en diensten gebruiken om tegelijkertijd handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en handelingen waarvoor dit recht niet bestaat, te verrichten (hierna: „gemengd belastingplichtigen”), maar ook de belastingplichtigen die deze goederen en deze diensten uitsluitend gebruiken om handelingen te verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat (hierna: „volledig belastingplichtigen”).

14 De bijzondere regel is neergelegd in de tweede volzin van de in punt 7 van dit arrest aangehaalde bepalingen van artikel 104 van wet nr. 37/1992. Krachtens deze regel verminderen subsidies die specifiek bestemd zijn voor de financiering van de aanschaf van bepaalde goederen of diensten in het kader van belastbare en niet van BTW vrijgestelde handelingen, uitsluitend het

bedrag van de aftrek van over deze handelingen gedragen of betaalde BTW, en wel precies ten belope van het bedrag waarmee zij aan de financiering daarvan hebben bijgedragen. In het geval van een subsidie die bij voorbeeld 20 % van de aanschafprijs van een goed of een dienst belooft, wordt het recht op aftrek van de BTW die specifiek op dit goed of deze dienst is geheven, bijgevolg verminderd met 20 %.

Argumenten van partijen

15 De Commissie betoogt dat wet nr. 37/1992 met de daarin geformuleerde algemene regel de beperking van het recht op aftrek waarin artikel 17, lid 5, in samenhang met artikel 19 van de Zesde richtlijn, voorziet, onrechtmatig uitbreidt, door deze beperking niet alleen op gemengd belastingplichtigen, maar ook op volledig belastingplichtigen toe te passen. Voorts voert de bijzondere regel waarin deze wet voorziet, een aftrekmechanisme in dat de Zesde richtlijn niet voorschrijft en dat daarmee in strijd is.

16 De Spaanse regering meent dat de Commissie aan de Zesde richtlijn een letterlijke uitlegging geeft waarin geen rekening wordt gehouden met de doelstellingen van deze richtlijn, in het bijzonder het beginsel van neutraliteit van de BTW.

17 Volgens de Spaanse regering vormt artikel 19 van de Zesde richtlijn niet louter een regel voor de berekening van het in artikel 17, lid 5, van deze richtlijn vermelde pro rata, waarmee in het geval van gemengd belastingplichtigen het aandeel van de belaste activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat in het geheel van de belaste en de vrijgestelde activiteiten van de belastingplichtige moet worden bepaald. Door in genoemd artikel 19 te bepalen dat de lidstaten in de noemer van de breuk de subsidies kunnen opnemen die niet rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden en dus niet begrepen zijn in de in artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn omschreven belastinggrondslag, heeft de wetgever een uitzondering gemaakt op de regel van voormeld artikel 17, lid 5, die betrekking heeft op gemengd belastingplichtigen, en maakt hij het mogelijk om het recht op aftrek voor volledig belastingplichtigen te beperken.

18 De Spaanse regering stelt dat artikel 19 van de Zesde richtlijn tot doel heeft, de lidstaten in staat te stellen het evenwicht op het gebied van de mededinging te herstellen en aldus het beginsel van neutraliteit van de belasting in acht te nemen. Zij staft haar stelling met het voorbeeld van een transporteur die een subsidie krijgt voor de aanschaf van een voertuig. Met de subsidie kan hij de prijs van zijn dienst en daardoor het bedrag van de daarop toepasselijke BTW verlagen. Indien deze transporteur bovendien de BTW over de uitgaven die hij met behulp van deze subsidie in een voorafgaand stadium heeft gedaan, volledig kon aftrekken, zou hij een bijkomend voordeel genieten ten opzichte van zijn concurrenten die geen subsidies ontvangen.

19 Voorts voert de in wet nr. 37/1992 neergelegde bijzondere regel een geringere beperking van het recht op aftrek in dan die welke uit de toepassing van artikel 19 van de Zesde richtlijn volgt, aangezien hij enkel betrekking heeft op de aftrek van de BTW ter zake van door middel van de subsidie verkregen goederen of diensten en geen invloed heeft op de aftrek van de belasting ter zake van andere door de belastingplichtige verkregen goederen of diensten.

20 Subsidiar verzoekt de Spaanse regering het Hof, de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken ingeval het niet mocht instemmen met de door haar voorgestelde uitlegging. Aangezien de Spaanse autoriteiten de betrokken wetgeving te goeder trouw hebben vastgesteld en gezien de verstoringen die het arrest van het Hof zou kunnen veroorzaken, is het gerechtvaardigd dat de gevolgen van het arrest geen terugwerkende kracht hebben.

Beoordeling door het Hof

21 In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is het beginsel van het recht op BTW-af trek aan de orde. Dit recht heeft betrekking op de belasting welke in een voorafgaand stadium is geheven over de goederen of de diensten die de belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikt.

22 Verricht de belastingplichtige tegelijkertijd belaste handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, en vrijgestelde handelingen, waarvoor dit recht niet bestaat, dan wordt krachtens artikel 17, lid 5, van deze richtlijn aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen. Dit pro rata wordt berekend volgens de in artikel 19 van deze richtlijn omschreven regels.

23 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, heeft elke beperking van het recht op aftrek gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet deze 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 arresten van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 17; 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42).

24 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 19 van de Zesde richtlijn, met de titel „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, uitdrukkelijk verwijst naar artikel 17, lid 5, van deze richtlijn, waarmee het volledig samenhangt.

25 De bepalingen van dit artikel 19, lid 1, tweede streepje, met betrekking tot andere subsidies dan die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen subsidies die geen deel uitmaken van de prijs van het geleverde goed of de verrichte dienst en niet tot de BTW-grondslag behoren, moeten dus worden gelezen tegen de achtergrond van artikel 17, lid 5. Laatstgenoemd artikel heeft echter uitdrukkelijk enkel betrekking op gemengd belastingplichtigen. Derhalve mag ingevolge artikel 19, lid 1, tweede streepje, dat geen uitzondering is die op gemengd en op volledig belastingplichtigen van toepassing is, het recht op aftrek, met inachtneming met de aldus omschreven subsidies, enkel in geval van gemengd belastingplichtigen worden beperkt.

26 Bijgevolg voert de in wet nr. 37/1992 neergelegde algemene regel, door de beperking van het recht op aftrek uit te breiden tot volledig belastingplichtigen, een beperking in die verder gaat dan die welke uitdrukkelijk in de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn is voorzien en die de bepalingen van deze richtlijn miskent.

27 Wat de door deze wet ingevoerde bijzondere regel betreft, kan worden volstaan met de vaststelling dat hiermee een mechanisme voor de beperking van het recht op aftrek wordt ingevoerd waarin de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn noch enige andere bepaling daarvan voorzien. Bijgevolg is een dergelijk mechanisme ingevolge deze richtlijn niet toegestaan.

28 Het betoog van de Spaanse regering dat door de uitlegging van artikel 19 van de Zesde richtlijn die zij voorstelt, het evenwicht op het gebied van de mededinging en derhalve het beginsel van neutraliteit van de BTW beter kunnen worden gewaarborgd, moet worden afgewezen. De lidstaten zijn immers verplicht de Zesde richtlijn toe te passen, zelfs wanneer zij deze voor verbetering vatbaar achten. Uit het arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland, (C-338/98, Jurispr. blz. I-8265, punten 55 en 56), volgt immers dat de lidstaten niet mogen afwijken van de in de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziene bepalingen door andere beperkingen van het recht op aftrek in te voeren dan die waarin de artikelen 17 en 19 van deze richtlijn voorzien, ook wanneer de door bepaalde lidstaten voorgestelde uitlegging beter strookt met bepaalde doelstellingen van de Zesde richtlijn, zoals de neutraliteit van de belasting.

29 Aangaande de door de Spaanse regering gevraagde beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest van het Hof, zij eraan herinnerd dat het Hof slechts in een uitzonderlijke situatie, op grond van het aan de communautaire rechtsorde inherente algemene beginsel van rechtszekerheid, een dergelijke beperking kan gelasten.

30 Zoals de advocaat-generaal in punt 24 van zijn conclusie heeft vastgesteld, moet daartoe worden bewezen dat de nationale autoriteiten op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de betrokken communautaire voorschriften ertoe zijn gebracht, een met het gemeenschapsrecht strijdige regeling vast te stellen of handelwijze te volgen (zie in die zin arrest van 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 92). In casu is evenwel geen sprake van een dergelijke onzekerheid. Er is dan ook geen reden om de gevolgen van het onderhavige arrest in de tijd te beperken.

31 Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje, door een pro rata voor de aftrek van BTW in te stellen voor belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de BTW ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen of diensten beperkt, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn.

Kosten

32 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

1) **Door een pro rata voor de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde in te stellen voor belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de BTW ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen of diensten beperkt, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995.**

2) **Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Spaans.