

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

C. STIX-HACKL

van 16 december 2004 (1)

Zaak C-536/03

António Jorge Lda

tegen

Fazenda Pública

[Verzoek van het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„BTW – Aftrek van voorbelasting – Werkzaamheid in vastgoedsector – Goederen en diensten gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen – Aftrek pro rata – Niet voltooide en niet betaalde prestaties”

I – Inleidende opmerkingen

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing gaat het om de uitlegging 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 toegevoegde waarde: uniforme grondslag(2) (hierna: „Zesde richtlijn”) en wel om de aftrek van voorbelasting. De prejudiciële vragen betreffen meer specifiek de behandeling van nog niet voltooide werken, die nog niet zijn geleverd en evenmin zijn betaald.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

2. Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalt ter zake van het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek het volgende:

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

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

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 belasting over de toegevoegde waarde die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

3. Artikel 19 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek

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

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

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

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de in artikel 13, B, sub d, bedoelde handelingen, wanneer deze bijkomstige handelingen zijn, alsmede tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. Indien de lidstaten gebruik maken van de in artikel 20, lid 5, geboden mogelijkheid om geen herziening voor investeringsgoederen te eisen, mogen zij de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen opnemen in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.

3. Het voorlopige pro rata voor een bepaald jaar is gelijk aan het pro rata dat op grond van de handelingen van het voorgaande jaar werd berekend. Indien een dergelijke basis ontbreekt of niet relevant is, wordt het pro rata door de belastingplichtige onder toezicht van de belastingdiensten aan de hand van zijn eigen prognoses voorlopig geraamd. De lidstaten kunnen evenwel hun huidige regelingen handhaven.

De aftrek die op grond van het voorlopige pro rata heeft plaatsgevonden wordt herzien nadat voor elk jaar in het daarop volgende jaar het definitieve pro rata is vastgesteld.”

B – *Nationaal recht*

4. Van belang zijn de bepalingen van het Portugese BTW-Wetboek (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado(3); hierna: „CIVA”), in het bijzonder artikel 23, dat de aftrek van de voorbelasting regelt. Voor onroerende goederen wordt de hierin neergelegde regeling aangevuld door artikel 5 van een later ingevoerd wetsbesluit.(4) Pas uit de schriftelijke opmerkingen is gebleken dat er ook nog een andere wetstekst(5) is die van invloed is op artikel 23 CIVA.

5. Volgens het Portugese recht zoals dat door de nationale belastingdienst wordt toegepast, moet in de noemer van de breuk op basis waarvan het pro rata wordt bepaald, ook de waarde van de aan het einde van het jaar nog niet voltooide werken worden opgenomen.

III – **Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen**

6. António Jorge Lda (hierna: „Jorge Lda”) is werkzaam in de bouwsector en houdt zich bezig met de uitvoering van bouwwerken in de publieke en private sector alsook met de aan- en verkoop van gebouwen en grond. Jorge Lda is BTW-plichtig; zij is vrijgesteld van BTW waar het gaat om de verkoop van gebouwen, maar niet voor de bouwactiviteiten als zodanig.

7. Volgens de verwijzingsbeschikking verrichtte Jorge Lda van 1994 tot en met 1997 diensten (uitvoering van aannemingswerken) waarvoor recht op aftrek van de betaalde BTW over bepaalde aankopen en werkzaamheden (oprichting van gebouwen met het oog op de verkoop) bestond, doch die niet in aanmerking kwamen voor een dergelijke aftrek. In diezelfde periode was ongeveer 50 % van haar omzet afkomstig uit de bouw van onroerend goed, waarover 5 % BTW was betaald en 16 % respectievelijk 17 % was afgetrokken. Over 20 % van de omzet was 16 % respectievelijk 17 % BTW betaald, en bij de resterende omzet ging het om van BTW vrijgestelde handelingen, waarvoor geen recht op aftrek van BTW bestond.

8. Bij een belastingcontrole heeft de daartoe bevoegde dienst onder meer het volgende vastgesteld:

- problemen aangaande algemene kosten die Jorge Lda had afgetrokken, hoewel de aankopen deels waren bestemd voor handelingen die aan belasting waren onderworpen, en deels voor handelingen die waren vrijgesteld.
- de aankoop van onroerend goed viel in de BTW-sfeer (met aftrekmogelijkheid), waarbij aan het eind van het boekjaar een deel van de waarde van de afschrijvingen van dit onroerend goed was omgeslagen over of toegerekend aan vrijgestelde activiteiten.

9. Aangezien Jorge Lda de algemene kosten geheel had afgetrokken, heeft de belastingdienst nabetaling van het niet aftrekbare deel alsook verdragingsrente gevorderd.

10. Tegen deze navordering heeft Jorge Lda beroep ingesteld.

11. Het geschil betreft in wezen de uitlegging van de term „handelingen” in de zin van de Zesde richtlijn, en wel de vraag of de belastingdienst ook de waarde van de nog niet voltooide en nog niet geleverde werken in aanmerking mag nemen.

12. Om deze juridische kwesties in verband met de uitlegging van de Zesde richtlijn op te lossen, heeft het Supremo Tribunal Administrativo de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd:

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

2. Is artikel 23, lid 4, CIVA met deze bepaling verenigbaar wanneer het aldus wordt uitgelegd dat, wanneer de belastingplichtige een in de vastgoedsector werkzame onderneming is die twee soorten activiteiten verricht, namelijk de (van BTW vrijgestelde) oprichting van gebouwen met het oog op de verkoop en de (aan BTW onderworpen) uitvoering van aannemingswerken, voor de berekening van het percentage van aftrekbare BTW of van het pro rata dat door deze belastingplichtige wordt gedragen bij de aankoop van goederen en diensten die voor beide activiteiten zijn bestemd, in de noemer van de breuk op basis waarvan dit percentage wordt berekend, bovenop de jaarlijkse omzet de waarde van de aan het einde van het jaar nog niet voltooide en niet geleverde werken die nog niet of slechts gedeeltelijk zijn betaald, dient te worden opgenomen?

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

IV – De prejudiciële vragen

13. Gelet op de inhoud en de formulering van de drie prejudiciële vragen is het van belang te onderzoeken of ze ontvankelijk zijn.

14. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel 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 voor een nuttig antwoord op de gestelde vragen nodig zijn.⁽⁶⁾

15. De eerste prejudiciële vraag bevat weliswaar een verzoek om een bepaling van gemeenschapsrecht uit te leggen, maar de formulering ervan is zo algemeen dat het niet mogelijk is daarop een specifiek antwoord te geven.

16. Bij de tweede vraag doet zich een telkens weer door het Hof gesignaleerde moeilijkheid voor. Er wordt namelijk gevraagd om vast te stellen of het nationale recht, en meer in het bijzonder artikel 23, lid 4, CIVA, verenigbaar is met een bepaling van een richtlijn. Vragen over de verenigbaarheid van het nationale recht met het gemeenschapsrecht kunnen echter niet het onderwerp zijn van prejudiciële procedures.

17. Overigens bevat de verwijzingsbeschikking slechts weinig informatie over het nationale recht, vooral over de bewoordingen van artikel 23 CIVA.

18. Daarom is het onzeker of de verwijzingsbeschikking voldoet aan de door de rechtspraak van het Hof gestelde eisen, dat ook het nationaalrechtelijke kader in voldoende mate moet worden aangegeven om het Hof een nuttig antwoord te kunnen laten geven.

19. Overigens heeft het Hof in een andere Portugese BTW-zaak(7) de verwijzingsbeschikking niet-ontvankelijk verklaard wegens onder meer onvoldoende aanwijzingen aangaande het nationale recht, hoewel de nationale bepalingen als bijlage waren bijgevoegd. In casu geeft de verwijzingsbeschikking noch de tekst van de oorspronkelijke versie noch de later daarin aangebrachte wijzigingen.

20. Een ander criterium voor de ontvankelijkheid van prejudiciële vragen is het vereiste dat de gegevens in de verwijzingsbeschikking niet enkel het Hof in staat moeten stellen een bruikbaar antwoord te geven, doch ook de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid moeten bieden opmerkingen te maken overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG. Het Hof dient er op toe te zien dat deze mogelijkheid gewaarborgd blijft, gelet op het feit dat volgens genoemde bepaling alleen de verwijzingsbeschikkingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht.(8)

21. Niettegenstaande het belang van de rechtsvraag die hier aan de orde is, heeft in casu echter geen andere lidstaat dan de betrokkene opmerkingen ingediend. Dit duidt erop dat de aan de andere lidstaten toegezonden verwijzingsbeschikking niet voldoende gegevens bevat.

22. De derde prejudiciële vraag heeft duidelijk betrekking op de uitlegging van artikel 23 CIVA, dus van het nationale recht. Al op grond van de bewoordingen van artikel 234 EG is een dergelijke vraag niet-ontvankelijk.

23. Nu kan men zich afvragen of de prejudiciële vraag niet op zodanige wijze kan worden geherformuleerd dat deze ontvankelijk is, bijvoorbeeld in die zin dat een uitlegging van artikel 19 van de Zesde richtlijn, in het bijzonder van het begrip „handelingen”, wordt gevraagd.

24. In dat verband rijst dan toch de vraag of het niet gaat om een verzoek om een algemeen advies. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is zo'n verzoek niet geoorloofd in een prejudiciële procedure krachtens artikel 234 EG.(9)

25. Zouden de prejudiciële vragen er anderzijds toe dienen het bij de nationale rechter aanhangige concrete geschil te beslechten, dan zou ook dat verzoek niet-ontvankelijk zijn, omdat volgens vaste rechtspraak van het Hof in een procedure krachtens artikel 234, dat op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, iedere beoordeling van de feiten van de zaak tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort.(10)

26. Het Hof is dus niet bevoegd om over de feiten van het hoofdgeding te beslissen of om de communautaire voorschriften die het heeft uitgelegd, op nationale maatregelen of situaties toe te passen, aangezien dit tot de uitsluitende bevoegdheid van de nationale rechter behoort. De beoordeling van de handelingen van Jorge Lda vanuit het oogpunt van het BTW-recht veronderstelt evenwel een beoordeling van de feiten, hetgeen de taak van de nationale rechter is.(11)

27. Gezien de – ik moet toegeven – strikte toepassing door het Hof van de ontvankelijkheidsvoorwaarden voor prejudiciële vragen, moet worden vastgesteld dat in de onderhavige zaak – net zoals bij een vorig prejudicieel verzoek van dezelfde rechter(12) – geen van de voorgelegde vragen ontvankelijk is.

V – Conclusie

28. Gelet op bovenstaande overwegingen stel ik het Hof voor, het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk te verklaren.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 145 blz. 1, intussen herhaaldelijk gewijzigd.

3 – Decreto-lei (wetsbesluit) nr. 394B/84 van 26 december 1984 (DR, serie 1, nr. 297).

4 – Decreto-lei (wetsbesluit) nr. 241/86 van 20 augustus 1986 (DR, serie 1, nr. 190).

5 – Decreto-lei (wetsbesluit) nr. 195/89 van 20 juli 1989.

6 – Zie bijvoorbeeld arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra (C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39); 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Jurispr. blz. I-607, punt 19); 27 februari 2003, Adolf Truley (C-373/00, Jurispr. blz. I-1931, punten 22 e.v.), en 5 februari 2004, Schneider (C-380/01, Jurispr. blz. I-1389, punt 22).

7 – Beschikking van 11 juli 2001, Caves Costa Verde (C-154/01, niet gepubliceerd, PB C-289, blz. 8).

8 – Arrest van 1 april 1982, Holdijk e.a. (141/81–143/81, Jurispr. blz. 1299, punt 6), en beschikkingen van 23 maart 1995, Saddik (C-458/93, Jurispr. blz. I-511, punt 13), en 28 juni 2000, Laguillaumie (C-116/00, Jurispr. blz. I-4979, punt 24).

9 – Arresten van 15 december 1995, Bosman e.a. (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 60); 10 december 2002, der Weduwe (C-153/00, Jurispr. blz. I-11319, punt 32); 21 januari 2003, Bacardi-Martini en Cellier des Dauphins (C-318/00, Jurispr. blz. I-905, punt 42), en 12 juni 2003, Schmidberger (C-112/00, Jurispr. blz. I-5659, punt 32).

10 – Arresten van 15 november 1979, Denavit Futtermittel (36/79, Jurispr. blz. 3439, punt 12); 5 oktober 1999, Lirussi en Bizzaro (C-175/98 en C-177/98, Jurispr. blz. I-6881, punt 37); 22 juni 2000, Fornasar e.a. (C-318/98, Jurispr. blz. I-4785, punt 31), en 16 oktober 2003, Traunfellner (C-421/01, Jurispr. blz. I-11941, punt 21 e.v.).

11 – Arrest van 4 december 2003, EVN en Wienstrom (C-448/01, Jurispr. blz. I-14527, punt 59).

12 – Zie over niet-ontvankelijkheid ook beschikking van 22 november 2001, DAFSE/Partex (C-223/00, niet gepubliceerd, PB 2002, C 84, blz. 32).