



Datum van inontvangstneming : 06/03/2019

Zaak C-42/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

24 januari 2019

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) [hoogste bestuursrechter, Portugal]

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 december 2018

Verzoekende partij:

Sonaecom SGPS S.A.

Verwerende partij:

Fazenda Pública (Schatkist, Portugal) [als vertegenwoordiger van de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal)]

Voorwerp van het hoofdgeding

Hoger beroep tegen het vonnis van de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [bestuurs- en belastingrechter Porto, Portugal] waarbij het beroep dat is ingesteld door Sonaecom SGPS S.A. tegen de aanslagen tot naheffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en de compenserende rente voor de perioden januari, februari, maart, april, juni, juli, augustus, oktober en december 2005 voor een totaalbedrag van 1 088 675,77 EUR, is afgewezen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het hoofdgeding betreft de vraag of de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die door een vennootschap is gedragen met het oog op enerzijds de verwerving van diensten en anderzijds de betaling van een commissie

voor een dienst die was gericht op het realiseren van een investering, waarbij de voorgenomen verwerving door die vennootschap noch de investering uiteindelijk hebben plaatsgevonden, verenigbaar is met de regels inzake de aftrekbaarheid die zijn neergelegd in de Zesde btw-richtlijn.

Rechtsgrondslag: artikel 267, derde alinea, VWEU.

Prejudiciële vragen

1) Is de aftrek van de door verzoekende partij Sonaecom SGPS gedragen belasting over adviesdiensten die verband houden met marktonderzoek met het oog op de verwerving van kapitaaldeelnames, welke verwerving evenwel niet heeft plaatsgevonden, verenigbaar met de regels inzake btw-aftrek die zijn neergelegd in de Zesde btw-richtlijn, met name in artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1, 2 en 5?

2) Is de aftrek van de door verzoekende partij Sonaecom SGPS gedragen belasting bij de betaling aan BCP van een commissie voor het regelen en tot stand brengen van een obligatielening die zou zijn aangegaan met het oog op de integratie ervan in de financieringsstructuur van de vennootschappen waarin zij deelnemingen bezit en die, aangezien die investeringen niet hebben plaatsgevonden, uiteindelijk volledig ter beschikking is gesteld van Sonae SGPS, de moedermaatschappij van de groep, verenigbaar met de regels inzake btw-aftrek die zijn neergelegd in de Zesde btw-richtlijn, met name in artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1, 2 en 5?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1, 2 en 5, 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 1977, L 145, blz. 1).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek):

Artikel 9, punt 28, onder a):

„Zijn vrijgesteld van de belasting: 28 – De volgende handelingen: a) kredietverlening en kredietbemiddeling, ongeacht in welke vorm, waaronder disconterings- en herdisconteringsverrichtingen alsmede de administratie en het beheer ervan door degene die de kredieten heeft verleend.”

Artikel 20, punt 1 (waarin wordt opgesomd in welke situaties er recht op aftrek bestaat):

„De belasting over de goederen en diensten die door de belastingplichtige zijn verworven, ingevoerd of gebruikt voor het verrichten van de volgende handelingen: a) leveringen van goederen en verrichting van diensten die onderworpen zijn aan de belasting en daarvan niet zijn vrijgesteld.”

Korte weergave van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Verzoekende partij Sonaecom SGPS S.A. is een holdingvennootschap die actief is op het gebied van het verwerven, houden en beheren van deelnemingen in vennootschappen en die de daaruit voortvloeiende inkomsten geniet. Daarnaast neemt zij de strategische coördinatie en het beheer van ondernemingen die actief zijn op de markten voor telecommunicatie, media, software en systeemintegratie voor haar rekening.
- 2 In het kader van haar activiteiten heeft zij een beroep gedaan op Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr en op ABN Amro Corporate Finance Ltd voor adviesdiensten in verband met marktonderzoek dat door die ondernemingen wordt verricht, met het oog op eventuele handelingen voor de verwerving van kapitaaldeelnemingen door Sonaecom SGPS S.A.
- 3 Verzoekende partij Sonaecom SGPS S.A. heeft de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) bij de betaling van die adviesdiensten gedragen en heeft een btw-verlegging toegepast ten belope van 167 129,10 EUR en 45 498,46 EUR op de vermelde kosten.
- 4 Verzoekende partij heeft in de aangifte van juni 2005 eveneens btw ten belope van 769 500 EUR in mindering gebracht met betrekking tot de betaling van een commissie aan de vennootschap Banco BCP Investimento S.A. voor een overeenkomst voor het regelen, tot stand brengen en waarborgen van de plaatsing van de uitgifte door private aanbidding van 3 000 000 obligaties genaamd „Obligaties Sonaecom SGPS 2005”, die bedoeld was om de activiteiten van de onderneming in de dienst genaamd „Triple Play” te financieren.
- 5 Naar aanleiding van een controle heeft de Autoridade Tributária e Aduaneira [belasting- en douanedienst, Portugal] zich op het standpunt gesteld dat verzoekende partij de door haar gedragen btw met betrekking tot die adviesdiensten niet in mindering mocht brengen. De dienst was van mening dat dergelijke adviesdiensten „die betrekking hebben op marktonderzoek met het oog op de verwerving van deelnemingen in het kapitaal van andere ondernemingen, gericht zijn op het ondersteunen van de verwerving van titels die de houders ervan het recht geven op dividenden, waarover geen btw hoeft te worden betaald aangezien de aankoop, de verkoop en het bezit van aandelen geen economische activiteit is”.
- 6 Daarnaast was de Autoridade Tributária e Aduaneira van oordeel dat de belastingplichtige inderdaad handelingen heeft gesteld die binnen de werkingssfeer van de belasting vallen en die op het nationale grondgebied aan btw

zijn onderworpen. De dienst was echter van mening dat dergelijk *inputs*, die bedoeld zijn om door de belastingplichtige te worden gebruikt in het kader van de verwerving van deelnemingen in het kapitaal van andere ondernemingen – een activiteit die buiten de werkingssfeer van de belasting valt – geen recht op aftrek overeenkomstig artikel 20, punt 1, onder a), van het Portugese btw-wetboek doen ontstaan.

- 7 Derhalve heeft de Autoridade Tributária e Aduaneira op het belastbare bedrag rekenkundige correcties ten belope van 982 127,56 EUR toegepast, die hebben geleid tot de aanslagen tot naheffing voor januari tot en met april, juni tot en met augustus, oktober en december ten belope van 982 127,57 EUR belasting en 106 548,20 EUR compenserende rente.
- 8 Verzoekende partij heeft tegen die aanslagen beroep ingesteld bij de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, die in zijn vonnis heeft geoordeeld dat uit de overgelegde bewijzen bleek dat eiseres in die zaak de kenmerken had van een „gemengde holding” omdat zij actief was in het beheer van deelnemingen in vennootschappen en terzelfdertijd technische diensten met betrekking tot de administratie en het beheer verrichte voor de verbonden vennootschappen.
- 9 In datzelfde vonnis heeft de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto geoordeeld dat de commerciële aard van de handelingen die worden gesteld bij het beheer van deelnemingen [artikel 2 en artikel 463, lid 5, van de Código das Sociedades Comerciais (Portugees wetboek inzake handelsvennootschappen)] niet met zich meebrengt dat die activiteit wordt aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, als bedoeld in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, waardoor die activiteit buiten de werkingssfeer van de btw valt of niet aan btw is onderworpen.
- 10 Nadat de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de aard van de „gemengde holding” van eiseres in die zaak had geanalyseerd, heeft die rechter in hetzelfde vonnis geoordeeld dat opdat de btw die door eiseres in haar hoedanigheid van „gemengde holding” is gedragen aftrekbaar zou zijn, de handelingen die vooraf zijn verricht in rechtstreeks en onmiddellijk verband moesten staan met de latere handelingen waarvan de aard een recht op aftrek met betrekking tot die handelingen deed ontstaan. Zo heeft die rechter geoordeeld dat de handelingen economische handelingen voor btw-doeleinden moesten zijn en dat de uitgave bij de verwerving van de goederen of de diensten waarbij voorbelasting was gedragen, in de prijs van latere handelingen die recht op aftrek geven moet worden opgenomen, omdat alleen zo het recht op aftrek zou worden gerechtvaardigd gelet op de doelstelling van belastingneutraliteit.
- 11 Met betrekking tot de eerste van de handelingen die aan de orde zijn in de beroepsprocedure (de betaling van externe adviesdiensten met het oog op de verwerving van deelnemingen, die niet heeft plaatsgevonden), heeft de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto in zijn vonnis geoordeeld dat het ging om een handeling die was gericht op de verwezenlijking van de doelstellingen van eiseres

in het kader van de ontwikkeling van een activiteit die buiten de werkingssfeer van de btw valt (een activiteit waarbij deelnemingen in vennootschappen worden verworven en beheerd, is geen uitoefening van een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn), wat met zich meebrengt dat de belasting overeenkomstig artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn niet kan worden afgetrokken.

- 12 Wat de tweede van de in geding zijnde handelingen betreft (de betaling aan „BCP Investimento SA” van een commissie voor een overeenkomst voor het regelen, tot stand brengen en waarborgen van de plaatsing van de uitgifte door private aanbieder van 3 000 000 obligaties, ten belope van 150 000 000 EUR) is in het vonnis van de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto geoordeeld dat aangezien het kapitaal in kwestie in casu integraal was overgedragen aan de moedermaatschappij van de groep (Sonae SGPS S.A.), niet was aangetoond of en in welke mate de verbonden vennootschappen daarbij gebaat waren, noch dat later een handeling was gesteld waardoor het recht op aftrek [artikel 20 en artikel 9, punt 28, onder a), van het Portugese btw-wetboek] ontstond.
- 13 Ten slotte heeft de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto in zijn vonnis geoordeeld dat de btw die eiseres heeft gedragen (bij de verwerving van de adviesdiensten met het oog op de verwerving van deelnemingen alsook bij de betaling van de commissie aan BCP Investimentos SA voor het regelen en tot stand brengen van een obligatielening), noch op grond van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn en artikel 20, punt 1, onder a), van het Portugese btw-wetboek noch op grond van die laatste bepaling juncto artikel 9, punt 28, onder a) en f), van het btw-wetboek aftrekbaar is.
- 14 Sonaecom SGPS S.A. heeft hoger beroep ingesteld tegen die beslissing bij de Supremo Tribunal Administrativo [hoogste bestuursrechter, Portugal].

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 15 Sonaecom SGPS S.A. voert aan dat „de door verzoekende partij gedragen belasting bij de in geding zijnde verwervingen sowieso aftrekbaar is aangezien, rekening houdend met hun aard, ervan moet worden uitgegaan dat die verwervingen ten minste deel uitmaken van de kosten die zij heeft moeten maken om de diensten die zij gewoonlijk verleent aan de vennootschappen waarin zij een deelneming heeft, naar behoren te kunnen verrichten”.
- 16 Volgens Sonaecom SGPS S.A. dient zij op regelmatige basis zelf leveringen en diensten van de meest uiteenlopende aard van derden af te nemen, aangezien zij een „gemengde” holding is en zij herhaaldelijk en op betekenisvolle wijze deelneemt aan het beheer van de vennootschappen waarin zij een deelneming heeft, met name door samenwerking bij het bepalen van de strategie ervan en het verrichten van diensten tegen betaling.

- 17 Verzoekende partij voert aan dat het in casu ging om het verrichten van diensten door Sonaecom SGPS S.A. aan verbonden vennootschappen, waarvoor zij de bijbehorende tegenprestatie heeft ontvangen, zonder dat de wijze waarop dit gebeurde en de omvang ervan ooit door de belastingdienst in vraag zijn gesteld. Ook merkt verzoekende partij op dat die dienstverrichtingen handelingen zijn die vanuit btw-oogpunt volledig zijn belast (zij vallen binnen de werkingssfeer van de belasting en zijn er niet van vrijgesteld) en dat zij in realiteit onderworpen zijn aan de belasting, waardoor er een rechtstreeks verband bestaat tussen de *outputs* en de verwerving van de diensten, zodat de btw die is gedragen bij die verwerving aftrekbaar moet zijn.
- 18 Voorts betoogt verzoekende partij dat aan die redenering niet wordt afgedaan door het feit dat de desbetreffende verwerving van deelnemingen niet heeft plaatsgevonden, daar die gang van zaken niet eraan in de weg staat dat wordt geoordeeld dat de verwerving van de diensten waarover btw is gedragen, is verricht in het kader van een activiteit van verzoekende partij die het verrichten omvat van handelingen die zijn onderworpen aan en niet zijn vrijgesteld van de belasting. Tot slot stelt Sonaecom SGPS S.A. dat het dus gaat om verworven diensten die rechtstreeks verband houden met haar activiteit met betrekking tot het verlenen van technische en beheerdiensten aan verbonden vennootschappen – een activiteit die is onderworpen aan en niet is vrijgesteld van btw – en niet met de activiteit van „het houden en beheren van kapitaaldeelnemingen”.
- 19 Gevraagd om een uitspraak over het ingestelde hoger beroep heeft de Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo [adjunct-procureur-generaal bij de Supremo Tribunal Administrativo] zich op het standpunt gesteld dat holdings naast het beheer van deelnemingen de activiteiten die zijn toegestaan op grond van de artikelen 4 en 5 van het Portugese wetboek inzake handelsvennootschappen kunnen ontwikkelen.
- 20 De activiteiten van die vennootschappen beperken zich dus in juridisch opzicht niet tot handelingen die betrekking hebben op de verwerving, het houden of de verkoop van deelnemingen, welke handelingen in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie niet worden beschouwd als economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn.
- 21 Op basis van die opvatting kwam de Procurador-Geral Adjunto tot de conclusie dat niet kan worden uitgesloten dat holdings in het kader van hun dienstverlenende activiteiten, aan btw onderworpen handelingen stellen, met het daarbij behorende recht op aftrek, dat in algemene termen moet worden toegepast. In dat geval moeten de in eerdere stadia verrichte handelingen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de handelingen die later worden verricht en die door hun aard, een recht op aftrek doen ontstaan.
- 22 In het licht van de bewijzen in de stukken stelt de Procurador-Geral Adjunto zich op het standpunt dat het bovenstaande voor geen van de twee handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn het geval is.

- 23 De Procurador-Geral Adjunto is dan ook van mening dat de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto in zijn vonnis geen blijk heeft gegeven van een beoordelingsfout.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 24 De verwijzende rechter wenst te vernemen of de niet-toekenning van de aftrek van de door verzoekende partij gedragen belasting over adviesdiensten die verband houden met marktonderzoek met het oog op de verwerving van deelnemingen, welke verwerving niet heeft plaatsgevonden, en bij de betaling aan BCP van een commissie voor het regelen en tot stand brengen van een obligatielening die zou zijn aangegaan met het oog op de integratie ervan in de financieringsstructuur van de verbonden vennootschappen, welke investering evenmin heeft plaatsgevonden, en waarbij die obligatielening uiteindelijk volledig ter beschikking is gesteld van Sonae SGPS S.A., de moedermaatschappij van de groep, een beperking van het recht op aftrek van de belasting is die verenigbaar is met de regels inzake btw-aftrek die zijn neergelegd in de Zesde btw-richtlijn, met name in artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 17, leden 1, 2 en 5.
- 25 De verwijzende rechter verwijst naar de arresten van het Hof van Justitie waarin de behandeling van deelnemingen in andere ondernemingen vanuit btw-oogpunt aan de orde was en haalt daarbij de arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, (C-60/90, EU:C:1991:268), 6 februari 1997, Harnas & Helm, (C-80/95, EU:C:1997:56) en 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557) aan.
- 26 De Supremo Tribunal Administrativo is niettegenstaande de hierboven aangehaalde rechtspraak waarin het Hof van Justitie van de Europese Unie zich heeft uitgesproken over vragen die hierbij aansluiten, maar die niet identiek zijn, van oordeel dat er geen arresten zijn waarin het Hof van Justitie van de Europese Unie zich heeft uitgesproken over handelingen die de kenmerken vertonen van de handelingen die hier aan de orde zijn, waarbij de verwerving van kapitaaldeelnemingen waarvoor marktonderzoekdiensten waren afgenomen niet tot stand kwam en waarbij de obligatielening die was aangegaan met het oog op de integratie ervan in de financieringsstructuur van de verbonden vennootschappen uiteindelijk volledig ter beschikking is gesteld van de moedermaatschappij van de groep omdat die investeringen niet tot stand zijn gekomen.
- 27 De verwijzende rechter is dan ook van oordeel dat, gelet op het beginsel van conforme uitlegging, het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing moet worden verzocht.