



Datum van inontvangstneming : 28/11/2018

Zaak C-661/18

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:

22 oktober 2018

Verwijzende rechter:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 oktober 2018

Verzoekende partij:

CTT — Correios de Portugal

Verwerende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

I. Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

In het hoofdgeding heeft CTT — Correios de Portugal, S.A. gevorderd dat bepaalde aanslagen in de btw onrechtmatig en nietig worden verklaard, eerdere herzieningen van de btw-afrek nietig worden verklaard en haar een vergoeding wordt toegekend voor de schade die zij stelt te hebben geleden als gevolg van de verstrekking van garanties.

II. Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wetboek”), vastgesteld bij Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (wetsbesluit nr. 394/B84 van 26 december 1984): artikel 23, lid 1, onder b), en lid 6, en artikel 98, lid 2

„Artikel 23

Aftrekmethode voor goederen voor gemengd gebruik

1 – Wanneer een belastingplichtige bij de uitoefening van zijn activiteit handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, overeenkomstig artikel 20, wordt de aftrek van de betaalde voorbelasting over de verwerving van goederen en diensten die worden gebruikt voor de verrichting van beide soorten handelingen, als volgt bepaald:

[...]

b) Onverminderd het bepaalde onder a), is, voor goederen en diensten die bestemd zijn voor de verrichting van handelingen in het kader van de uitoefening van een in artikel 2, lid 1, onder a), bedoelde economische activiteit, en waarvoor deels geen recht op aftrek bestaat, de belasting procentueel aftrekbaar in verhouding tot het jaarbedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

[...]

6 - Het onder a) van lid 1 bedoelde percentage van de aftrek, voorlopig berekend op basis van het bedrag van de tijdens het voorgaande jaar verrichte handelingen, en de aftrek die wordt toegepast in overeenstemming met lid 2, voorlopig bepaald op basis van de objectieve criteria die oorspronkelijk zijn gebruikt voor de toepassing van de methode van het daadwerkelijke gebruik, worden aangepast aan de hand van de definitieve waarden over het jaar waarop zij betrekking hebben, hetgeen leidt tot een overeenkomstige herziening van de toegepaste aftrek, die wordt opgevoerd in de aangifte over het laatste tijdvak van het jaar waarop de aftrek betrekking heeft.

Artikel 98

Ambtshalve herziening en termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek

[...]

2. Onverminderd bijzondere bepalingen, kan het recht op aftrek of op teruggaaf van te veel betaalde belasting slechts worden uitgeoefend binnen een termijn van vier jaar nadat het recht op aftrek is ontstaan respectievelijk nadat de te veel betaalde belasting is voldaan.”

III. Korte uiteenzetting van de feiten en procedure in het hoofdgeding

1) Verzoekster houdt zich hoofdzakelijk bezig met de verrichting van postdiensten.

2) In het kader van haar activiteit verricht verzoekster handelingen waarvoor recht op aftrek van de btw bestaat, en andere waarvoor dat recht niet bestaat

(vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek), zodat verzoekster voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde een gemengde belastingplichtige is.

- 3) Verzoekster was een staatsonderneming, die later is geprivatiseerd.
- 4) Gedurende de periode waarin verzoekster een staatsonderneming was, beschouwde de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal) handelingen bestaande in de „betaling door de post van vorderingen” als vrijgesteld van btw.
- 5) Verzoekster is met ingang van 1 januari 2013 btw beginnen voldoen over de „betaling door de post van vorderingen”, waarbij zij een rectificatie, met terugwerkende kracht, van de btw-aangifte over belastingjaar 2013 ten belope van 1 896 563,71 EUR heeft ingediend, in de vorm van een vervangende aangifte voor de periodieke aangifte van december 2013, en hetzelfde heeft gedaan voor 2014, ten belope van 1 632 942,68 EUR, en voor 2015, ten belope van 356 031,50 EUR.
- 6) Ook heeft verzoekster de aftrekmethode die zij had toegepast op het belastingjaar 2013 en de daaropvolgende belastingjaren, herzien.
- 7) In het kader van die herziening werd het deel van de btw dat was afgetrokken volgens de pro-ratamethode, afgetrokken volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik.
- 8) Voorts heeft verzoekster vastgesteld dat in een aantal gevallen, naar haar oordeel, sprake was van een rechtstreeks en volledig verband tussen de kosten en de belastbare handelingen, en zij heeft in deze gevallen de methode van de directe toerekening toegepast.
- 9) Deze herziening heeft, alles bij elkaar genomen, geleid tot een aanvullende btw-aftrek ten bedrage van 1 967 567,82 EUR.
- 10) De Autoridade Tributária e Aduaneira heeft bij verzoekster een controle met betrekking tot belastingjaar 2015 uitgevoerd.
- 11) Aan het eind van deze controle heeft deze dienst in het ontwerp van het controleverslag, samenvattend, het volgende geconcludeerd:
 - „a) Het recht op aftrek ontstaat op het moment dat de aftrekbare belasting verschuldigd wordt en wordt begrensd door de wijze waarop de belastingplichtige de voor zijn economische activiteit bestemde goederen en diensten gebruikt.
 - b) In geval van goederen en diensten voor gemengd gebruik kan de initiële methode voor de berekening van de aftrek met betrekking tot elke verwerving van goederen of diensten pas worden gekozen op het moment dat het recht op aftrek ontstaat, in overeenstemming met het bepaalde in artikel 20, lid 1, artikel 22, lid 1, en artikel 23 van het btw-wetboek.

- c) Artikel 23 van het btw-wetboek voorziet niet in de mogelijkheid voor een belastingplichtige die voor bepaalde een methode voor de aftrek van voorbelasting over goederen en diensten voor gemengd gebruik heeft gekozen, om die methode met terugwerkende kracht te wijzigen en de oorspronkelijk toegepaste aftrek te herberekenen.
- d) Dat artikel voorziet, in lid 6, enkel in een aanpassing van de berekening van de coëfficiënten van de aftrek overeenkomstig artikel 23, lid 1, onder b), en lid 2, van het btw-wetboek, en het is op dit artikel dat de belastingplichtige zich baseert en daarin wordt bepaald dat die aanpassingen moeten worden uitgevoerd aan het eind van het jaar waarop ze van toepassing zijn en moeten worden opgevoerd in de aangifte over het laatste tijdvak van het desbetreffende jaar (december 2015).
- e) Ook de herzieningen als bedoeld in de artikelen 24 tot en met 26 van het btw-wetboek kunnen niet dienen als grondslag voor de wijziging met terugwerkende kracht van de oorspronkelijk toegepaste aftrekcoëfficiënt.
- f) De keuze van een methode voor de berekening van de aftrek vormt een rechtmatige mogelijkheid voor de belastingplichtige die, op het moment van de verwerving van het goed of de dienst voor gemengd gebruik, de berekeningsmethode voor de btw-aftrek kiest die, in zijn opvatting, het best past bij zijn bedrijfsvoering, en die keuze kan nooit worden geacht het gevolg van een vergissing te zijn, reden waarom deze keuze niet valt onder artikel 78 van het btw-wetboek.
- g) Opgemerkt zij dat artikel 78, lid 6, van het btw-wetboek uitsluitend betrekking heeft op de correctie van ‚materiële of berekeningsfouten’ en dat de aanpassingen waarin reeds is voorzien in andere bepalingen van dit artikel en die vallen onder andere specifieke btw-regelingen (zoals de herziening als bedoeld in artikel 23, lid 6), en juridische fouten in de boekhouding of aangiften niet onder dit begrip vallen.
- h) Dit betekent dat de uitdrukking ‚materiële of berekeningsfouten in de boekhouding of in periodieke aangiften’ betrekking heeft op fouten die zijn gemaakt bij de overbrenging van gegevens van stavingsstukken naar de boekhouding of van de boekhouding naar de periodieke aangiften, evenals rekenkundige fouten in de boekhouding of in aangiften, en dus niet kan dienen als rechtsgrondslag voor een wijziging met terugwerkende kracht van de oorspronkelijk gebruikte methode voor de berekening van het recht op aftrek met betrekking tot de goederen en diensten voor gemengd gebruik, of om het aftrekpercentage te herberekenen.
- i) De herziening van de reeds afgetrokken belasting valt evenmin onder artikel 98 van het btw-wetboek, aangezien die bepaling uitsluitend ziet op de uitoefening van het recht op aftrek en niet op de herziening van een reeds toegepaste aftrek.

j) Tot slot moet worden onderstreept dat artikel 23 – waarop de belastingplichtige zich beroept – onjuist is toegepast en dat de herziening evenmin kan worden gegrond op artikel 78 of artikel 92 van het btw-wetboek.

In de loop van het jaar heeft CCT de aftrek toegepast volgens de door artikel 23 van het btw-wetboek toegestane methoden. Na afloop van belastingjaar 2015 bleek het mogelijk om het definitieve pro rata-gedeelte vast te stellen en de herziening overeenkomstig artikel 23 van het btw-wetboek uit te voeren. In mei 2016 heeft CTT een vervangende aangifte ingediend waarin zij de afgetrokken bedragen in vak 24 wijzigde in haar voordeel, voor een bedrag van 1 967 567,82 EUR, na te zijn overgeschakeld op een andere berekeningsmethode, waarvoor zij zich ten onrechte beriep op artikel 23, lid 6. De wijziging van de methode voor de berekening van de aftrek vindt evenwel geen wettelijke steun in het btw-wetboek, inzonderheid de artikelen 20, 22 tot en met 26, 78 en 98, om de redenen die zijn uiteengezet in het onderhavige ontwerp van controleverslag.

In het licht van het voorgaande, en in overeenstemming met voornoemde wettelijke regelingen, wordt voorgesteld om de herziening van het in vak 24 opgevoerde belastingbedrag van de vervangende periodieke btw-aangifte voor de maand december 2015, van 1 967 567,82 EUR, aan te passen.”

12) Na de controle heeft de Autoridade Tributária e Aduaneira de volgende aanslagen vastgesteld:

- i) btw ten bedrage van 67 935,03 EUR;
- ii) btw ten bedrage van 487 076,76 EUR;
- iii) btw ten bedrage van 1 480 491,06 EUR;
- iv) verdragingsrente ten bedrage van 42 527,46 EUR;
- v) verdragingsrente (voor een bedrag in meer 2 428,29 EUR);
- vi) verdragingsrente ten bedrage van 123 185,05 EUR.

13) Op 21 maart 2018 heeft verzoekster bij het scheidsgerecht een verzoek om arbitrage ingediend, hetgeen tot de onderhavige procedure heeft geleid.

V. Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing en voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Gedurende 2015 heeft verzoekster bij het boeken van de handelingen in een eerder stadium btw afgetrokken overeenkomstig de door artikel 23 van het btw-wetboek toegestane methoden, op basis van een voorlopig pro-ratapercentage (16 %).

Einde 2015 heeft verzoekster overeenkomstig artikel 23, lid 6, van het btw-boek een herziening doorgevoerd, waarbij zij een definitief pro-ratapercentage (19 %)

heeft toegepast en de herziene bedragen in de aangifte over het laatste tijdvak van dat jaar heeft opgevoerd.

Verzoekster heeft deze herziening doorgevoerd in de veronderstelling dat haar activiteit, de „betaling door de post van vorderingen”, was vrijgesteld van btw overeenkomstig het antwoord van de Administração Tributária, van 2007, op een verzoek om een ruling.

Naderhand, toen zij zich afvroeg of die vrijstelling nog van toepassing was na de uitvaardiging van een nieuwe regeling, te weten Lei n.º 17/2012, de 26 de abril (wet nr. 17/2012 van 26 april 2012), heeft verzoekster een correctie van die handelingen toegepast door vanaf 1 januari 2013 de btw over die handelingen te voldoen en door in 2015 de btw voor 2013, 2014 en 2015 te corrigeren

Na deze btw-afdracht met terugwerkende kracht heeft verzoekster, voor de handelingen in een eerder stadium voor gemengd gebruik waarover zij de btw had afgetrokken op basis van het voorlopige pro-ratapercentage, waarna zij deze aftrek heeft herzien door toepassing van het definitieve pro-ratapercentage, een ander criterium toegepast, namelijk dat van het daadwerkelijke gebruik van elke categorie van handelingen in een eerder stadium.

Het verschil tussen de waarden die resulteerden uit de toepassing van respectievelijk de methode van het daadwerkelijke gebruik en de pro-ratamethode voor dezelfde handelingen in een eerder stadium, voor een bedrag van 1 967 567,82 EUR, heeft geleid tot een hogere btw-aftrek in verzoeksters voordeel, zoals opgevoerd in vak 24 van de in mei 2016 ingediende vervangende aangifte.

De Autoridade Tributária e Aduaneira heeft geoordeeld dat de wijziging van de aftrekmethode in het kader van de herziening overeenkomstig artikel 23, lid 6, van het btw-wetboek geen steun vindt in dit btw-wetboek, inzonderheid de artikelen 20, 22 tot en met 26, 78 en 98.

Verzoekster is, samengevat, van mening dat ingevolge artikel 22, lid 2, van het btw-wetboek het recht op aftrek kan worden uitgeoefend na afloop van het belastingjaar waarin het recht op aftrek ontstaat, binnen de termijn van vier jaar zoals bedoeld in artikel 98, lid 2, van datzelfde wetboek, indien er geen specifieke termijn is vastgesteld (zoals in artikel 78, lid 6, van het btw-wetboek).

Verzoekster betoogt dat de beginselen van doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en neutraliteit onverenigbaar zijn met een uitlegging van artikel 22, lid 2, van het btw-wetboek in de zin dat de aftrek van btw slechts op één bepaald moment of bij één bepaalde gebeurtenis (bij ontvangst van de facturen) mogelijk is.

VI. Prejudiciële vragen

- 1) Staan de beginselen van neutraliteit, doeltreffendheid en gelijkwaardigheid en evenredigheid eraan in de weg dat artikel 98, lid 2, CIVA [Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado] aldus wordt uitgelegd dat het niet van toepassing is op gevallen waarin een oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt gewijzigd of herzien?
- 2) Verzetten deze beginselen zich tegen een wettelijke regeling als die van artikel 23, lid 1, onder b), en lid 6, CIVA [Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado], wanneer deze bepaling aldus wordt uitgelegd dat een belastingplichtige die voor de berekening van het recht op aftrek van de over goederen en diensten voor gemengd gebruik voldane belasting heeft gekozen voor een coëfficiëntmethode en/of een verdelingscriterium, en die het afgetrokken btw-bedrag heeft gecorrigeerd op basis van de definitieve waarden over het jaar waarop de aftrek betrekking heeft, overeenkomstig lid 6 van die bepaling, die elementen niet met terugwerkende kracht kan wijzigen door een herberekening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek die reeds is herzien overeenkomstig die bepaling, naar aanleiding van een aanslag in de btw die met terugwerkende kracht is vastgesteld met betrekking tot een activiteit die aanvankelijk als vrijgesteld werd beschouwd?