

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MISCHO

van 14 maart 1989*

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

De eerste vraag

2. De eerste vraag van de Hoge Raad luidt als volgt:

„Strekt het in de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek zich uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur ?”

3. Ingevolge artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is

„de belasting over de toegevoegde waarde... *verschuldigd* ... door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienstdoend document”.

4. De Duitse en Spaanse regering betogen, zakelijk weergegeven, dat artikel 21, lid 1, sub c, slechts is ingevoegd ter voorkoming van fraude. Zelfs indien elk op een factuur opgevoerd bedrag aan de schatkist dient te worden betaald door degene die de factuur opstelt, zou voor dit bedrag toch geen recht op aftrek bestaan, indien het niet overeenstemt met een belasting die daadwerkelijk verschuldigd is krachtens de wet.

1. Genius Holding BV, verzoekster in het hoofdgeding (ten tijde van de feiten Genius BV genaamd), is over het tijdvak 1 juli tot 31 december 1982 door de inspecteur van belastingen een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. Deze aanslag, die was opgelegd omdat verzoekster een door één van haar onderaannemers in rekening gebrachte belasting ten onrechte in aftrek had gebracht, omdat de betrokken belasting haar ten onrechte in rekening was gebracht en dus niet kon worden afgetrokken, is later bij een arrest van 28 mei 1985 door het gerechtshof te Amsterdam bevestigd. Verzoekster in het hoofdgeding stelde toen beroep in cassatie in bij de Hoge Raad der Nederlanden, die van mening is dat dit beroep vragen aan de orde stelt, voor welke beantwoording een uitlegging nodig is van de artikelen 17, lid 2, aanhef en sub a, 18, lid 1, 21, lid 1, en 22, leden 3 en 8, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (richtlijn 77/388/EEG, PB 1977, L 145, blz. 1; hierna „de Zesde richtlijn”).

* Oorspronkelijke taal: Frans.

5. De Duitse regering betoogt onder meer, dat aftrek van ten onrechte op de factuur vermelde omzetbelasting niet te rijmen is met artikel 17, lid 2, sub a. Deze bepaling luidt als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke *verschuldigd* of *voldaan* is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten.”

6. De uitdrukking „verschuldigde belasting” zou dus enkel slaan op de belasting die aan de schatkist moet worden betaald op basis van een juiste toepassing van de wetgeving, en niet op de belasting die enkel verschuldigd is omdat zij op de factuur is vermeld.

7. Tijdens de mondelinge behandeling heeft de Duitse regering met veel nadruk gewezen op de wijzigingen die de Raad heeft aangebracht in de door de Commissie ingediende ontwerprichtlijn. Artikel 17, lid 2, sub a, van het ontwerp voorzagt dat de belastingplichtige gerechtigd is van de door hem verschuldigde belasting af te trekken:

„de belasting over de toegevoegde waarde, welke hem ... is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoefte verrichte diensten”.

De uitdrukking „de belasting welke is gefactureerd” heeft de Raad vervangen door

„de belasting welke verschuldigd of voldaan is” en daaraan heeft hij vervolgens nog de woorden „door een andere belastingplichtige” toegevoegd. Dusdoende zou hij alle gevallen hebben willen uitsluiten waarin de belasting uitsluitend verschuldigd is, omdat zij op de factuur is vermeld.

8. Het gaat natuurlijk niet aan, dat ik zou betwisten dat dit de bedoeling was van de Raad of althans van sommige leden. Dit doet evenwel niet af aan het feit, dat volgens artikel 21 de belasting over de toegevoegde waarde *verschuldigd* is door ieder die de belasting op een factuur vermeldt. Artikel 17, lid 2, sub a, spreekt duidelijk van een belasting welke *verschuldigd* of *voldaan* is, en ik ben van mening dat het Hof de richtlijn dient uit te leggen op basis van haar bewoordingen en niet op basis van hetgeen volgens de een of andere Lid-Staat de werkelijke bedoeling van de Raad had kunnen zijn.

9. De Spaanse regering betoogt dat volgens artikel 17, lid 1, het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Zij leidt daaruit af, dat de belastingen die niet *verschuldigd* waren door de belastingplichtige die ze in rekening heeft gebracht, niet in aftrek kunnen worden gebracht. Deze belastingplichtigen zouden slechts tot voldoening gehouden zijn van de bedragen die overeenkomstig het geldende recht verschuldigd waren.

10. Artikel 21 van de richtlijn draagt als titel: „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen” en in lid 1, sub c, van dit artikel wordt bepaald dat de belasting verschuldigd is door ieder die haar op een factuur vermeldt. Een belastingplichtige die een dergelijke belasting vermeldt, is dus tot voldoening van de belasting gehouden, ook indien deze niet wettig verschuldigd is.

11. Bovendien wordt in artikel 10, lid 1, bepaald:

„a) als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting en

b) de belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’, wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip *van de belastingplichtige* kan vorderen...”

Volgens lid 2 van dit zelfde artikel „vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting *verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd* of de diensten *worden verricht*”.

12. Elke op een factuur vermelde belasting wordt dus, zelfs indien zij niet wettelijk verschuldigd is, verschuldigd op het tijdstip dat de betrokken handeling wordt verricht.

13. De regeringen die hebben geïntervenieerd, beroepen zich ook op artikel 18, lid 1, sub a, volgens hetwelk de belastingplichtige om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur. In deze laatste bepaling wordt sub b voorzien:

„in de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief; alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling”.

14. Mijns inziens is deze bepaling evenwel een „lex generalis”, waarop artikel 21, lid 1, sub c, als „lex specialis” een uitzondering vormt. In beginsel moet elke factuur het bedrag vermelden, dat precies overeenstemt met het voor het betrokken goed of de betrokken dienst geldende tarief. Wanneer deze regel niet wordt nageleefd en op de factuur een niet wettelijk verschuldigd of een onjuist bedrag voorkomt, is degene die de factuur heeft opgesteld, niettemin krachtens artikel 21, lid 1, sub c, gehouden tot voldoening van het bedrag dat hij daadwerkelijk heeft vermeld, en kan dit bedrag vervolgens in aftrek worden gebracht door de belastingplichtige aan wie het goed is geleverd of ten behoeve van wie de dienst is verricht.

15. Ook de Nederlandse regering is van mening dat enkel de belasting kan worden afgetrokken die „materieel verschuldigd is”. Zij neemt evenwel een minder radicaal standpunt in dan de overige regeringen die hebben geïntervenieerd, en verwijst ter zake naar de in Nederland ontwikkelde praktijk. Deze praktijk houdt in, dat „de belasting-administratie zich in eerste instantie richt tot degene die ten onrechte omzetbelasting op de factuur heeft vermeld. Pas wanneer van die actie geen resultaat is te verwachten wordt *onder bepaalde voorwaarden, bij voorbeeld het ontbreken van de goede trouw bij de ontvanger van de factuur*, ook bij deze laatste de afgetrokken belasting nageheven. Deze gedragslijn is gebaseerd op ... beginselen van behoorlijk bestuur.”

16. De Nederlandse regering wijst ons hier de weg voor een oplossing van het pro-

bleem. Omdat uit artikel 21, lid 1, sub c, duidelijk blijkt dat elke op een factuur vermelde belasting aan de schatkist verschuldigd is, is het logisch om de belasting eerst in te vorderen bij degeen die de factuur heeft opgesteld. Indien het aldus verschuldigde bedrag kan worden geïnd, is er geen reden meer om het een tweede maal te vorderen bij degeen aan wie het goed is geleverd of ten behoeve van wie de dienst is verricht (hierna: de tweede belastingplichtige).

17. Wanneer de belasting niet uit eigener beweging door de eerste belastingplichtige is betaald of bij hem niet kan worden geïnd, dient mijns inziens het volgende onderscheid te worden gemaakt:

a) Indien de tweede belastingplichtige de belasting evenmin heeft betaald aan de leverancier of degeen die de dienst heeft verricht, bestaat er een sterk vermoeden van frauduleuze samenspanning, waardoor de belastingadministratie het volste recht heeft, de belasting bij deze tweede belastingplichtige te vorderen en de door de betrokkene toegepaste aftrek aldus ongedaan te maken.

b) Blijkt daarentegen de tweede belastingplichtige het betrokken bedrag inderdaad aan de eerste belastingplichtige te hebben betaald, dan zouden de belastingautoriteiten de aftrek niet ongedaan moeten kunnen maken door dit bedrag van de tweede belastingplichtige te vorderen.

18. Zouden in een dergelijk geval de beide belastingplichtigen hoofdelijk aansprakelijk worden geacht voor de belastingbetaling dan zou zulks, bij gebreke van een bepaling waarin een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid wordt vastgesteld, niet in overeenstemming zijn met de beginselen van rechtvaardigheid en billijkheid. In artikel 21, lid 1, sub a en b, wordt de Lid-Staten de mogelijkheid geboden om een der-

gelijke hoofdelijke aansprakelijkheid in te voeren voor het geval waarin de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, in het buitenland is gevestigd, doch sub c is wat dit aangaat niets voorzien.

19. Trouwens, zou in een dergelijk geval het recht op aftrek worden geweigerd, dan zou men dit recht zelfs kunnen weigeren, wanneer de eerste belastingplichtige nalaat, de schatkist een wettelijk verschuldigd en juist berekend bedrag te betalen.

20. De vaststelling van een dergelijke solidariteit zou bovendien ertoe leiden, dat alle economische subjecten een te zware zorgvuldigheidsplicht wordt opgelegd. Immers, is het voorstelbaar dat elke onderneming de juistheid kan controleren van elk BTW-bedrag dat op de talloze facturen wordt opgevoerd, die zij in de loop van een jaar van haar leveranciers ontvangt ?

21. Evenals de Commissie en verzoekster in het hoofdgeding ben ik overigens van mening, dat het in strijd zou zijn met het stelsel en het doel van de Zesde richtlijn om in het onderhavige geval aftrek te weigeren. Het BTW-stelsel heeft namelijk ten doel, ervoor te zorgen dat de belasting neutraal is, ten einde onder meer de concurrentievoorwaarden niet te vervalsen. Essentieel is dus dat een dubbele belasting van een zelfde „toegevoegde waarde” wordt voorkomen. Bijgevolg moet er recht op aftrek bestaan in alle gevallen waarin de belasting moet worden betaald, dus indien zij — zelfs ten onrechte — op een factuur voorkomt.

22. In zijn rechtspraak heeft het Hof trouwens aan het belang van vorengenoemde overwegingen herinnerd, toen het oordeelde dat

„de aftrekgeregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten *verschuldigde of betaalde* BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten.”¹

23. Het arrest-Schul I² lijkt me nog instructiever; daarin staat te lezen:

„bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast”.

24. Bijgevolg komt het aan op de vraag of de tweede belastingplichtige inderdaad de BTW aan de eerste belastingplichtige heeft betaald. Is dit het geval, dan kan hij deze aftrekken, ook al is zij ten onrechte van hem gevorderd.

25. In het arrest van het Hof van 21 september 1988 (zaak 50/87, Commissie/Franse Republiek, Jurispr. 1988, blz. 4797), heeft het Hof verklaard

„dat bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet worden uitgeoefend voor alle belastingen die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen hebben gedrukt. Derge-

lijke beperkingen van het recht op aftrek beïnvloeden de hoogte van de fiscale belasting en moeten in alle Lid-Staten op gelijksoortige wijze gelden. Bijgevolg zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die *uitdrukkelijk* in de richtlijn zijn *voorzien*” (r. o. 16 en 17).

In de richtlijn is evenwel geen enkele bepaling te vinden, waarin is voorzien dat een bedrag dat uitsluitend verschuldigd is omdat het op de factuur is vermeld, geen recht op aftrek zou geven.

26. Ten slotte heeft het Hof ten aanzien van de noodzaak om belastingfraude te voorkomen, in rechtsoverweging 22 van dit zelfde arrest opgemerkt, dat een dergelijke noodzaak slechts maatregelen waarmee wordt afgeweken van de richtlijn, kan rechtvaardigen binnen het kader van de in artikel 27 voorziene procedure.

27. Bijgevolg ben ik van mening dat de bedenkingen die zijn aangevoerd door de regeringen die hebben geïntervenieerd, niet overtuigen en dat het in de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek zich uitstrekt tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur, behoudens in de gevallen waarin kan worden aangetoond dat het betrokken bedrag niet is betaald aan de belastingplichtige die deze factuur heeft opgesteld.

De tweede vraag

28. Ingeval van een bevestigend antwoord op zijn eerste vraag, vraagt de Hoge Raad nog of de richtlijn de Lid-Staten dan ruimte biedt om — hetzij geheel, dan wel in bijzondere gevallen — het recht op aftrek van zodanige belasting uit te sluiten door middel van aan de factuur te stellen eisen.

¹ — Zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r. o. 19.

² — Zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r. o. 10.

29. Uit artikel 18, lid 1, sub a, volgt dat de belastingplichtige om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur. Volgens artikel 22, lid 3, sub b, moeten in de factuur afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

30. In het arrest-Jeunehomme van 14 juli 1988³ heeft het Hof vastgesteld, dat indien de richtlijn zich aldus ertoe bepaalt om een factuur te eisen waarin bepaalde gegevens voorkomen, de Lid-Staten evenwel aanvullende vermeldingen kunnen verlangen. Immers, in artikel 22, lid 8, wordt bepaald:

„de Lid-Staten kunnen andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude”.

31. In het dictum van vorengenoemd arrest verklaarde het Hof voor recht:

„de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 staan de Lid-Staten toe, de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk te stellen van het bezit van een factuur met een *aantal* verplichte *vermeldingen, die nodig zijn* om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle erop door de belastingadministratie te verzekeren. Die vermeldingen mogen niet zo talrijk en technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op

aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken.”

32. In het geding in de hoofdzaak gaat het eigenlijk niet om aanvullende vermeldingen, maar om de navolgende eisen.

33. Volgens artikel 35, lid 1, sub g, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 dient in de factuur die de ondernemer verplicht is ter zake van zijn leveringen en diensten aan een andere ondernemer uit te reiken, op duidelijke en overzichtelijke wijze te zijn vermeld:

„het bedrag van de belasting dat ter zake van de levering of de dienst is verschuldigd. *Vermelding van een ander bedrag aan belasting is niet toegestaan*”.

34. In de tweede plaats is in artikel 24 b van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 voorzien dat in geval van onderaanneming de heffing van de BTW van de onderaannemer die het werk uitvoert, overgaat op de (hoofd)aannemer die het werk afneemt. De onderaannemer hoeft geen bedrag aan BTW op zijn factuur op te nemen, doch dient in de plaats daarvan daarop te vermelden: „omzetbelasting verlegd”.

35. Verder volgt uit de Nederlandse wetgeving dat wanneer een aannemer een factuur wordt toegestuurd die in strijd is met een van de hiervoor samengevatte bepalingen, hij het ten onrechte op de factuur vermelde bedrag niet in aftrek mag brengen, omdat de factuur niet op de voorgeschreven wijze is opgesteld, zulks niettegenstaande het feit

3 — Gevoegde zaken 123 en 330/87, Jeunehomme, nog niet gepubliceerd.

dat degeen die dit bedrag op de factuur vermeldt, ook tegenover de belasting gehouden is het te voldoen.

36. Ik wil thans achtereenvolgens de algemene regeling en de zogenoemde verleggingsregeling onderzoeken.

37. a) Aangaande het verbod om op een factuur een ander bedrag aan BTW te vermelden dan het bedrag dat wettelijk verschuldigd is, zou ik de navolgende opmerkingen willen maken.

38. Ik ben van mening dat zelfs indien deze verplichting niet is nageleefd, een Lid-Staat toch de ondernemer zijn recht op aftrek niet mag ontnemen met een beroep op het formele argument, dat de factuur niet in overeenstemming is met de nationale voorschriften inzake de opstelling van facturen.

39. Mijns inziens is de verplichting om geen ander bedrag aan BTW te vermelden dan het wettelijk verschuldigde bedrag, niet een van de „andere verplichtingen” die de Lid-Staten volgens artikel 22, lid 8, kunnen voorschrijven om de juiste heffing van de BTW te waarborgen. Integendeel, het is een verplichting die, zelfs indien zij niet uitdrukkelijk door de richtlijn is voorzien, niettemin impliciet daaruit voortvloeit.

40. Bovendien heeft de richtlijn reeds een sanctie voorzien voor de niet-naleving van deze verplichting: in artikel 21, lid 1, sub c, is namelijk bepaald, dat de belasting verschuldigd is door ieder die (zelfs ten onrechte) haar op een factuur vermeldt.

41. Bovendien heb ik met betrekking tot het antwoord op de eerste vraag vastgesteld, dat het recht op aftrek zich uitstrekt tot de belasting die uitsluitend verschuldigd is omdat zij op de factuur is vermeld.

42. Het is derhalve evenmin denkbaar dat de Lid-Staten van een zo fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn als het beginsel van het recht op aftrek kunnen afwijken, door zich te beroepen op een vereiste van hun nationale recht, volgens hetwelk een factuur geen ander bedrag mag vermelden dan het juiste bedrag van de wettelijk verschuldigde BTW.

43. b) Thans kom ik tot de verleggingsregeling. Deze kon in Nederland slechts worden ingevoerd op grond van een afwijking van de Zesde richtlijn, waarvoor de Raad krachtens artikel 27 van deze richtlijn toestemming heeft gegeven.⁴

44. Het begin van lid 1 van deze bepaling luidt als volgt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, *bijzondere*, van de bepalingen van deze richtlijn *afwijkende maatregelen* te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.”

45. De basisbepaling van de verleggingsregeling wijkt duidelijk af van een van de fundamentele beginselen van de Zesde richtlijn, namelijk het beginsel dat in de factuur afzonderlijk moeten zijn vermeld: de prijs ex-

4 — PB 1982, C 197, blz. 1.

clusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling. In casu is er geen sprake van een vrijstelling van de BTW, maar van een verlegging, zodat het hier duidelijk gaat om een afwijking van deze bepaling.

46. Ik ben evenwel van mening dat een door de Raad goedgekeurde regeling die afwijkt van de Zesde richtlijn, noodzakelijkerwijs één geheel vormt. De verleggingsregeling beoogt bepaalde vormen van belastingfraude te voorkomen. Wil deze regeling

haar doelstellingen kunnen bereiken, dan dient de hoofdaannemer toezicht uit te oefenen op elk van zijn onderaannemers en dient hij van hen slechts facturen met de vermelding „omzetbelasting verlegd” te aanvaarden. Het verbod om een ten onrechte op een dergelijke factuur vermelde belasting in aftrek te brengen, beoogt de aannemer tot waakzaamheid te verplichten. Dit verbod maakt dus een wezenlijk onderdeel uit van deze bijzondere regeling. Deze tweede afwijking van de beginselen van de richtlijn moet dus ook door de machtiging van de Raad gedekt worden geacht.

Conclusie

47. Op grond van het voorgaande geef ik in overweging, de vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

- „1) Het in de Zesde BTW-richtlijn voorziene recht op aftrek strekt zich uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur, behoudens in de gevallen waarin kan worden aangetoond dat het betrokken bedrag niet is betaald aan de belastingplichtige die deze factuur heeft opgesteld.
- 2) De Zesde richtlijn biedt de Lid-Staten geen ruimte om het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten door middel van een vereiste op grond waarvan de factuur geen ander bedrag mag vermelden dan het juiste bedrag van de wettelijk verschuldigde BTW.”

Dit geldt niet, wanneer een Lid-Staat door de Raad op grond van artikel 27 van de richtlijn is gemachtigd om een regeling toe te passen die afwijkt van die waarbij het vermelden van een BTW-bedrag op de factuur wordt verboden en het recht op aftrek wordt uitgesloten wanneer dit verbod niet in acht is genomen.