

REISDORF

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
5 december 1996 *

In zaak C-85/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

J. Reisdorf

en

Finanzamt Köln-West,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), kamerpresident, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet en P. Jann, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- J. Reisdorf, vertegenwoordigd door H.-P. Taplick, belastingadviseur,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij dat ministerie, als gemachtigden,

- de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kontolaimos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en D. Tsagkarakis, adviseur van de staatssecretaris van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

- de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. de Bourgoing, chargé de mission bij die directie, als gemachtigden,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Lee, Barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van J. Reisdorf, vertegenwoordigd door R. Olschewski, advocaat te Keulen; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder; de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kontolaimos; de Franse regering, vertegenwoordigd door F. Pascal, attaché d'administration centrale bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 20 juni 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 juli 1996,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 12 oktober 1994, ingekomen bij het Hof op 20 maart 1995, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen J. Reisdorf en het Finanzamt Köln-West (hierna: „Finanzamt”) over de mogelijkheid Reisdorf te ontheffen van het overleggen van het origineel van de facturen betreffende de bedragen aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) om aftrek waarvan hij verzoekt.

- 3 Artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn, betreffende het recht op aftrek, luidt als volgt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. 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 behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten.”

- 4 Artikel 18, leden 1, sub a, en 3, van de richtlijn bepaalt voorts:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

- a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

(...)

3. De Lid-Staten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.”

5 Ten slotte bepaalt artikel 22, leden 2, 3 en 8, van de richtlijn:

„2. Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren.

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

c) De Lid-Staten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.

(...)

8. Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.”
6. Uit de stukken van het hoofdgeding blijkt, dat Reisdorf in 1988 in een hem toebehorend gebouw een winkelruimte liet inrichten, die hij vanaf november 1988 aan de exploitant van een supermarkt verhuurde. Na te hebben afgezien van de in § 4, lid 12, sub a, van het Umsatzsteuergesetz (hierna: „UStG”) bedoelde vrijstelling van BTW, verzocht hij om aftrek van de voorbelasting over de inrichting van bedoelde winkelruimte.
7. Naar aanleiding van een bijzondere BTW-controle verzocht het Finanzamt Reisdorf om overlegging van het origineel van de facturen betreffende de bedragen om aftrek waarvan hij had verzocht.
8. Volgens § 15, lid 1, sub 1, UStG mag de ondernemer, onder verdere voorwaarden die in casu niet ter zake doen, de in facturen in de zin van § 14 UStG specifiek vermelde belasting op leveringen of andere prestaties die andere ondernemers voor zijn onderneming hebben verricht, als voorheffing aftrekken. Volgens § 14, lid 4, UStG is onder factuur te verstaan elk document waarmee een ondernemer of een derde in zijn opdracht, leveringen of andere prestaties met de ontvanger afrekent, onverschillig hoe dat document in het handelsverkeer wordt genoemd.
9. Van verschillende facturen, onder meer tussentijdse facturen van de hoofdaannemer, legde Reisdorf kopieën, maar geen originelen over. Bijgevolg verminderde het Finanzamt het bedrag van de voorbelasting.

- 10 Nadat Reisdorf vergeefs een bezwaarschrift tegen deze vermindering had ingediend, stelde hij beroep in bij het Finanzgericht. Dit beroep werd verworpen, omdat het Finanzgericht van oordeel was, dat Reisdorf, ofschoon daartoe uitgenodigd, niet had bewezen, dat aan de in § 15, lid 1, sub 1, UStG gestelde voorwaarden voor aftrek van voorbelasting was voldaan, aangezien hij het origineel van de facturen, dat bestond en waarover hij naar eigen zeggen kon beschikken, niet had overgelegd.
- 11 Op grond van de §§ 14 en 15 UStG is het Finanzgericht van oordeel, dat enkel het origineel van de factuur, dat wordt opgemaakt en aan de koper wordt overhandigd of toegezonden teneinde met deze af te rekenen, kan worden geacht het recht op aftrek te bewijzen. Het wijst erop, dat het origineel van de factuur herkenbaar is als een uniek document en niet met extra exemplaren, duplicaten of kopieën van facturen kan worden verwisseld. Volgens het Finanzgericht moet altijd het origineel van de factuur worden overgelegd, behalve wanneer dit verloren is of wanneer het niet mogelijk is het zich binnen een bepaalde termijn te verschaffen. In dat geval kan het gevraagde bewijs op andere wijze, met alle door het nationale recht toegelaten bewijsmiddelen worden geleverd, dus ook met een kopie van de facturen en vergelijkbare documenten. In casu heeft verzoeker in het hoofdgeding zich echter niet op het verlies van de originele facturen beroepen en moet hij dus de negatieve gevolgen dragen van het feit, dat de bewijslast met betrekking tot het recht op aftrek op hem rust.
- 12 Tegen dat vonnis heeft Reisdorf bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld, gebaseerd op schending van de §§ 14 en 15 UStG.
- 13 In de verwijzingsbeschikking stelt het Bundesfinanzhof enerzijds vast, dat het nationale recht het bewijs met betrekking tot het recht op aftrek niet regelt, en anderzijds, dat ingevolge artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingplichtige, om de door hem verschuldigde belasting te kunnen aftrekken, „in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”. In onzekerheid omtrent de vraag, wat onder „factuur” in de zin van artikel 18, lid 1,

sub a, van de Zesde richtlijn moet worden verstaan, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Is een factuur in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) enkel het origineel, dat wil zeggen het eerste exemplaar van de rekening, of moeten onder factuur in deze zin ook doorslagen, duplicaten of fotokopieën worden verstaan?

- 2) Houdt het begrip ‚in bezit zijn’ in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) in, dat de belastingplichtige te allen tijde in staat moet zijn de rekening aan de belastingdienst over te leggen?

- 3) Is op grond van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten, wanneer de belastingplichtige niet meer ‚in het bezit is’ van een factuur?”

De ontvankelijkheid

- 14 Reisdorf is van oordeel, dat het onderhavige geschil betrekking heeft op de definitie van het begrip „factuur” die recht geeft op aftrek. Hij wijst erop, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn bevoegd zijn de criteria vast te stellen volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur. Indien het Bundesfinanzhof dus van oordeel zou zijn, dat de Bondsrepubliek Duitsland haar verplichting om overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub c, van de richtlijn wettelijke maatregelen te nemen, niet of onvolledig is nagekomen, zou het die leemte moeten opvullen, maar zich niet tot het Hof moeten wenden.

- 15 Deze exceptie moet worden verworpen. Uit de bewoordingen van de verwijzingsbeschikking blijkt immers, dat de nationale rechter het Hof om uitlegging van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn verzoekt. Wanneer nu prejudiciële vragen de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht betreffen, doet het Hof daarover uitspraak, zonder dat het in beginsel behoeft te onderzoeken, wat de nationale rechter ertoe heeft gebracht de vragen te stellen, en welke toepassing hij denkt te geven aan de communautaire bepaling die hij het Hof verzoekt uit te leggen (zie, in die zin, arresten van 16 juli 1992, zaak C-67/91, *Asociación Española de Banca Privada e. a.*, Jurispr. 1992, blz. I-4785, r. o. 25 en 26, en 6 juli 1995, zaak C-62/93, *BP Soupergaz*, Jurispr. 1995, blz. I-1883, r. o. 10).
- 16 Het zou enkel anders zijn, indien zou blijken dat de procedure van artikel 177 van het Verdrag oneigenlijk wordt gebruikt en dat de vragen er in werkelijkheid toe strekken, een uitspraak van het Hof te verkrijgen in een hypothetisch geschil, of wanneer duidelijk zou zijn, dat de aan het Hof ter uitlegging voorgelegde bepaling van gemeenschapsrecht niet van toepassing kan zijn (zie, in die zin, arresten *Asociación Española de Banca Privada*, r. o. 26, en *BP Soupergaz*, r. o. 10, beide reeds aangehaald). Dat is in casu echter niet het geval.
- 17 De gestelde vragen moeten dus worden beantwoord.

Ten gronde

- 18 Met zijn drie vragen, die te zamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten toestaat, onder „factuur” enkel het origineel, dat wil zeggen het eerste exemplaar van de rekening, te verstaan, dan wel ook andere documenten, zoals doorlagen, duplicaten of fotokopieën, en of de belastingplichtige die niet meer in het bezit is van het origineel van de factuur, het recht op aftrek nog met andere middelen kan bewijzen.

- 19 Voor het antwoord op deze vragen moet bij het onderzoek van de bepalingen van de Zesde richtlijn onderscheid worden gemaakt tussen die welke de uitoefening van het recht op aftrek betreffen, en die welke betrekking hebben op het bewijs van dit recht nadat het door de belastingplichtige is uitgeoefend. Dat onderscheid tussen de uitoefening van het recht op aftrek en het bewijs ervan bij latere controles, is immers inherent aan de werking van het BTW-stelsel.
- 20 Wat, in de eerste plaats, de uitoefening van het recht op aftrek betreft, moet de belastingplichtige ingevolge artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn „in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”. Het begrip factuur moet dus worden uitgelegd rekening houdend zowel met artikel 18, lid 1, sub a, als met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn.
- 21 Artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat het opmaken van de factuur in dwingende bewoordingen regelt, bepaalt sub a, dat iedere belastingplichtige voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, „een factuur of een als zodanig dienst doend document [moet] uitreiken”. Verder verklaart artikel 22, lid 3, sub c, de Lid-Staten bevoegd, de criteria vast te stellen volgens welke een document kan worden geacht „dienst te doen als factuur”.
- 22 Bij lezing van artikel 18, lid 1, sub a, in samenhang met artikel 22, lid 3, blijkt, dat de uitoefening van het recht op aftrek normaliter afhangt van het bezit van het origineel van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken Lid-Staat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen. Zoals de advocaat-generaal in punt 17 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vindt deze uitlegging bevestiging in de verschillende, bij de vaststelling van de Zesde richtlijn authentieke taalversies van die bepalingen, ook al komt in de Duitse versie

van artikel 22, lid 3, sub c, de gedachte dat de Lid-Staten de criteria moeten bepalen volgens welke een document als factuur dienst kan doen, minder duidelijk tot uitdrukking.

- 23 Waar artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten de bevoegdheid verleent, de criteria vast te stellen volgens welke andere documenten dan het origineel van de factuur als factuur dienst kunnen doen, impliceert dit, dat zij zich op het standpunt kunnen stellen, dat een document niet als factuur dienst kan doen wanneer een origineel is opgemaakt en in het bezit is van degene voor wie het was bestemd.
- 24 Een dergelijke bevoegdheid van de Lid-Staten is in overeenstemming met een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn, namelijk de heffing van de BTW en de controle daarop door de belastingadministratie te waarborgen (zie, in die zin, de zeventiende overweging van de considerans en artikel 22, leden 2 en 8, van de Zesde richtlijn). Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het Hof in zijn arrest van 14 juli 1988 (gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunhomme c. a., Jurispr. 1988, blz. 4517, r. o. 16 en 17) heeft geoordeeld, dat de Lid-Staten kunnen verlangen dat facturen bijkomende vermeldingen bevatten om de juiste inning van de BTW en de controle daarop door de administratie te verzekeren, voor zover die vermeldingen niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken.
- 25 Derhalve moet worden geconcludeerd, dat de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten toestaan, onder „factuur” niet enkel het origineel te verstaan, maar ook ieder ander als zodanig dienst doend document dat aan de door die Lid-Staten zelf vastgestelde criteria voldoet.
- 26 Wat, in de tweede plaats, de bepalingen van de Zesde richtlijn betreft, die betrekking hebben op het bewijs van het recht op aftrek nadat dit door de belastingplichtige is uitgeoefend, moet worden vastgesteld dat, zoals de Duitse regering terecht

heeft opgemerkt, artikel 18 van de Zesde richtlijn, overeenkomstig de aanhef ervan, slechts handelt over de uitoefening van het recht op aftrek en niet over het bewijs van dit recht nadat het door de belastingplichtige is uitgeoefend.

- 27 De verplichtingen die op de belastingplichtige rusten nadat hij het recht op aftrek heeft uitgeoefend, vloeien immers voort uit andere bepalingen van de Zesde richtlijn. Zo bepaalt artikel 22, lid 2, dat iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de BTW en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken. Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn voegt daaraan toe, dat de Lid-Staten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.
- 28 Artikel 22 van de Zesde richtlijn bevat echter geen enkele bepaling die specifiek betrekking heeft op de bewijslevering door de belastingplichtige inzake het recht op aftrek.
- 29 Uit voornoemde bepalingen, volgens welke de Lid-Staten bevoegd zijn bijkomende vermeldingen op de factuur te verlangen en iedere andere verplichting ter waarborging van een juiste belastingheffing en ter voorkoming van fraude op te leggen, volgt evenwel, dat de Lid-Staten ook regels kunnen stellen voor de controle op de uitoefening van het recht op aftrek en met name voor de manier waarop de belastingplichtige dat recht moet bewijzen. Zoals de advocaat-generaal in de punten 26 en 27 van zijn conclusie heeft beklemtoond, omvat dit de bevoegdheid om bij belastingcontroles de overlegging van het origineel van de factuur te verlangen, alsook de bevoegdheid om de belastingplichtige die niet meer in het bezit ervan is, met andere afdoende middelen te laten bewijzen, dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.
- 30 Derhalve moet worden geconcludeerd, dat de Lid-Staten, bij het ontbreken van specifieke regels inzake het bewijs van het recht op aftrek, bevoegd zijn te verlangen, dat ten bewijze van dit recht het origineel van de factuur wordt overgelegd, en toe te staan dat de belastingplichtige die niet meer in het bezit daarvan is, met andere middelen bewijst dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

- 31 Mitsdien moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord, dat de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten toestaan, onder „factuur” niet enkel het origineel te verstaan, maar ook ieder ander als zodanig dienst doend document dat aan de door die Lid-Staten vastgestelde criteria beantwoordt, en hun de bevoegdheid verlenen, te verlangen dat ten bewijze van het recht op aftrek het origineel van de factuur wordt overgelegd, en toe te staan dat de belastingplichtige die niet meer in het bezit daarvan is, met andere middelen bewijst dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

Kosten

- 32 De kosten door de Duitse, de Griekse en de Franse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 12 oktober 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

De artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staan de Lid-Staten

toe, onder „factuur” niet enkel het origineel te verstaan, maar ook ieder ander als zodanig dienst doend document dat aan de door die Lid-Staten vastgestelde criteria beantwoordt, en verlenen hun de bevoegdheid, te verlangen dat ten bewijze van het recht op aftrek het origineel van de factuur wordt overgelegd, en toe te staan dat de belastingplichtige die niet meer in het bezit daarvan is, met andere middelen bewijst dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Puissochet

Jann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 december 1996.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida