

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

29 april 2004 *

In zaak C-152/02,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

Terra Baubedarf-Handel GmbH

en

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 17 et 18 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 L 145, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola en S. von Bahr (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: M. Múgica Arzamendi, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Terra Baubedarf-Handel GmbH, vertegenwoordigd door H.-G. Fajen en A. C. Stange, Rechtsanwálte,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door F. Alabrune, G. de Bergues en P. Boussaroque als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Terra Baubedarf-Handel GmbH en de Commissie ter terechtzitting van 18 september 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 oktober 2003,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 21 maart 2002, ingekomen bij het Hof op 26 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 17 en 18 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Terra Baubedarf-Handel GmbH (hierna: „Terra Baubedarf”) en het Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (hierna: „Finanzamt”), met betrekking tot de weigering van dit laatste om Terra

Baubedarf voor het jaar 1999 aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) toe te staan uit hoofde van in de loop van dat jaar voor haar verrichte diensten, waarvoor de facturen in de maand december van datzelfde jaar waren opgesteld, maar door haar pas in januari 2000 waren ontvangen.

Rechtskader

De communautaire regelgeving

- 3 De Zesde richtlijn bepaalt in artikel 10, lid 2, eerste alinea, eerste volzin:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]”

- 4 Artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn preciseert:

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

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de binnenlandse 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”.

5 Artikel 18, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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;

[...]

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[...]”

6 Artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. [...]

[...]

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 lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.”

De nationale regelgeving

7 § 15, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet van 1999 inzake de omzetbelasting, BGBl. 1999 I, blz. 1270; hierna: „UStG”) bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de in facturen in de zin van § 14 afzonderlijk vermelde belasting ter zake van leveringen of andere prestaties die door andere ondernemingen ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht. Voorzover de afzonderlijk vermelde belasting betrekking heeft op een betaling die vóór het verrichten van de betrokken handelingen is verricht, is zij reeds aftrekbaar indien de factuur beschikbaar is en de betaling heeft plaatsgevonden.”
- 8 § 192, lid 2, vierde volzin, van de Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (instructies 2000 inzake de omzetbelasting, in de op 10 december 1999 gepubliceerde versie, BStBl. I, bijzondere aflevering nr. 2/1999; hierna: „UStR”) bepaalt:

„Indien de dienst en de factuur op verschillende tijdstippen zijn ontvangen, is aftrek van voorbelasting toegestaan met betrekking tot de aanslagperiode waarin voor het eerst beide voorwaarden zijn vervuld.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

- 9 Uit de verwijzingsbeschikking volgt dat Terra Baubedarf, een Duitse vennootschap die bouwmaterialen verhandelt, in de loop van 1999 diensten heeft ontvangen. Hoewel de desbetreffende facturen werden opgesteld in december van datzelfde jaar, bereikten deze haar pas in januari 2000.

- 10 Het Finanzamt heeft de door Terra Baubedarf voor genoemde diensten voor 1999 toegepaste BTW-aftrek niet toegestaan op grond dat overeenkomstig § 15, lid 1, punt 1, UStG et § 192, lid 2, vierde zin, UStR het recht op aftrek in het onderhavige geval slechts kon worden uitgeoefend voor 2000, het jaar waarin de betreffende factuur is ontvangen.
- 11 Het bezwaarschrift dat Terra Baubedarf tegen deze beslissing heeft ingediend en het beroep dat zij vervolgens bij het Niedersächsische Finanzgericht (Duitsland) heeft ingesteld, mochten niet baten, aangezien deze rechterlijke instantie het standpunt van het Finanzamt heeft bevestigd.
- 12 Daarop heeft Terra Baubedarf bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld, waarbij zij aanvoerde dat de beperking in de tijd van haar recht van aftrek van voorbelasting een schending vormde van de Zesde richtlijn.
- 13 Het Bundesfinanzhof merkt op dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, het recht op aftrek van Terra Baubedarf overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn is ontstaan in 1999 en dat dit recht, overeenkomstig artikel 18 van deze zelfde richtlijn, pas kon worden uitgeoefend in 2000, na ontvangst van de factuur (zie met name arrest van 5 december 1996, Reisdorf, C-85/95, Jurispr. blz. I-6257, punt 22).
- 14 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of dit recht op aftrek reeds voor het belastingjaar 1999 geldig kan of zelfs moet worden gemaakt en werking heeft. Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn zou immers in die zin kunnen worden uitgelegd dat deze bepaling enkel de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek omschrijft, maar niets zegt over de aanslagperiode waarvoor de aftrek geldend mag of moet worden gemaakt.

- 15 Onder deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Kan de belastingplichtige het recht van aftrek van voorbelasting slechts uitoefenen met betrekking tot het kalenderjaar waarin hij overeenkomstig artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG de factuur ontvangt, of heeft de uitoefening van het recht van aftrek van voorbelasting steeds (ook met terugwerkende kracht) betrekking op het kalenderjaar waarin het recht van aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG ontstaat?”

Met betrekking tot de prejudiciële vraag

- 16 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, voor de in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde aftrek, artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin wordt voldaan aan de twee in deze bepaling gestelde voorwaarden, te weten dat het recht op aftrek is ontstaan en dat de belastingplichtige in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van genoemde richtlijn opgestelde factuur.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 17 Terra Baubedarf stelt dat het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn geldt voor het aanslagjaar waarin dat recht overeenkomstig artikel 17, lid 1, van deze richtlijn juncto artikel 10, lid 2, van de richtlijn is ontstaan.

- 18 Volgens Terra Baubedarf wordt deze uitlegging ondersteund door artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor welke bepaling voor de heffing van de belasting uitsluitend het ontstaan van het recht op aftrek relevant is. De uitoefening dient voorts ten aanzien van „dezelfde periode” plaats te vinden.
- 19 Volgens Terra Baubedarf is deze directe aftrek, waarbij de belastingschuld en het recht op aftrek parallel ontstaan, in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel. Technisch zou, wanneer een factuur na een aanslagjaar wordt ontvangen, de directe aftrek slechts kunnen worden gewaarborgd door het recht op aftrek met terugwerkende kracht uit te oefenen.
- 20 Bovendien zouden de maatregelen die, om de inning van BTW veilig te stellen, aan de uitoefening van het recht op aftrek aanvullende voorwaarden verbinden, namelijk het bezit van een factuur (zie arrest van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI, 123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517), slechts stroken met het evenredigheidsbeginsel als daarbij tevens sprake zou zijn van terugwerkende kracht.
- 21 De Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen herinneren eraan dat de Duitse versie van artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.”

- 22 Zij wijzen erop dat, voor wat betreft de wijzen van uitoefening van het recht op aftrek, deze versie niet toelaat om exact te bepalen of de periode ten aanzien waarvan het recht op aftrek kan worden ingeroepen, de periode is waarin het

recht op aftrek is ontstaan, of de periode waarin naast dit recht op aftrek tevens aan de voorwaarden van lid 1 van genoemd artikel werd voldaan. Uit andere taalversies kan deze bepaling echter eenduidig worden begrepen.

- 23 Volgens de Duitse regering volgt reeds uit een vergelijkende letterlijke uitlegging van in het bijzonder de Franse en de Engelse versie van artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat de belastingplichtige het recht op aftrek enkel kan uitoefenen voor de aanslagperiode waarin hij tevens in het bezit is van de ingevolge lid 1, sub a, van dit artikel vereiste factuur. In dit verband herinnert de Duitse regering eraan dat de Franse en de Engelse versie van genoemd artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luiden:

„La déduction est opérée globalement par l’assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.” (Franse versie.)

„The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1.” (Engelse versie.)

- 24 Bovendien zou een recht op aftrek met terugwerkende kracht een aanzienlijke verhoging van de werklast met zich meebrengen, zowel voor de belastingplichtigen als voor de belastingautoriteiten. Indien de aftrek van voorbelasting terugwerkende kracht kon hebben, zouden de voor een aanslagperiode ingediende voorlopige aangiften moeten worden gerectificeerd, in bepaalde omstandigheden zelfs meerdere keren in eenzelfde aanslagperiode, en zouden de belastingautoriteiten rectificaties moeten opmaken.

- 25 De door de Duitse regering voorgestane uitlegging waarborgt daarentegen een BTW-stelsel dat voor wat betreft de aftrek van voorbelasting doeltreffend kan worden toegepast en gecontroleerd.
- 26 De Commissie haalt, behalve de Franse en de Engelse versie, de Italiaanse en de Nederlandse versie aan. Hieruit volgt volgens haar dat de betrokken periode wordt bepaald doordat zowel van het ontstaan van het recht op aftrek sprake is als van het bezit van de factuur.
- 27 Volgens de Commissie is deze conclusie objectief. Artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn waarborgt een juiste toepassing van het BTW-stelsel. Door de periode ten aanzien waarvan het recht op aftrek kan worden ingeroepen mede te laten afhangen van het bezit van een factuur, wordt vermeden dat het recht op aftrek met terugwerkende kracht moet worden ingeroepen.
- 28 De Franse regering merkt op dat de factuur de functie heeft de rechten en verplichtingen van een belastingplichtige op het gebied van BTW te staven, zodat de BTW-inning en controle daarvan door de belastingadministratie, met name inzake het recht op aftrek, wordt verzekerd (zie arrest Reisdorf, reeds aangehaald, punt 29, en arrest van 17 september 1997, Langhorst, C-141/96, Jurispr. blz. I-5073, punten 17 en 21).
- 29 Indien stelselmatig wordt toegestaan dat voor het recht op aftrek kan worden aangeknoopt bij de aanslagperiode waarin het recht op aftrek is ontstaan, ongeacht op welke datum de belastingplichtige daadwerkelijk de factuur in zijn bezit krijgt, zou de correcte verwerking door de lidstaten van de vermeldingen op de BTW-aangiften ernstig in gevaar worden gebracht.

Beoordeling door het Hof

- 30 Allereerst zij opgemerkt dat artikel 18 van de Zesde richtlijn betrekking heeft op de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek, terwijl het bestaan van dit recht door artikel 17 van deze richtlijn wordt beheerst (zie arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland, C-338/98, Jurispr. blz. I-8265, punt 71).
- 31 Volgens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Overeenkomstig artikel 10, lid 2, van deze richtlijn is dit het geval op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (zie arrest van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 36).
- 32 Blijkens artikel 18, lid 1, sub a, gelezen in samenhang met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn is daarentegen de uitoefening van het recht op aftrek als bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn normaliter gebonden aan het bezit van het origineel van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen (arrest Reisdorf, reeds aangehaald, punt 22).
- 33 Met betrekking tot de aanslagperiode waarvoor genoemde aftrek dient te worden toegepast, is van belang dat, zoals de Duitse regering en de Commissie hebben benadrukt, uit de Duitse versie van artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet met nauwkeurigheid kan worden opgemaakt of de periode waarvoor het recht op aftrek kan worden ingeroepen de periode is waarin het recht op aftrek is ontstaan of die waarin zowel is voldaan aan de voorwaarde inzake het bezit van de factuur als die inzake het recht op aftrek.

- 34 Ondanks de dubbelzinnigheid van de Duitse versie van genoemde bepaling op dit punt, volgt evenwel uit met name de Franse en de Engelse versie van de Zesde richtlijn dat de aftrek waarop artikel 17, lid 2, van deze richtlijn doelt, moet worden toegepast voor de aanslagperiode waarin aan de twee in artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn gestelde voorwaarden is voldaan. Met andere woorden, de levering van de goederen of het verrichten van de diensten moet hebben plaatsgevonden en de belastingplichtige moet in het bezit zijn van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.
- 35 Deze uitlegging is in overeenstemming met vaste rechtspraak volgens welke het in de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek, dat integrerend deel uitmaakt van de BTW-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt, onmiddellijk kan worden uitgeoefend voor alle belasting die is geheven op de in eerdere stadia verrichte handelingen (zie met name arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27, en 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42). De uitoefening van dit recht op aftrek veronderstelt dat de belastingplichtigen in beginsel geen betaling uitvoeren en derhalve geen voorbelasting betalen voordat zij een factuur hebben ontvangen of een ander document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen, en dat de BTW niet kan worden geacht een bepaalde handeling te belasten voordat zij is betaald.
- 36 Genoemde uitlegging is eveneens in overeenstemming met het beginsel van neutraliteit van de BTW, dat volgens de rechtspraak is gewaarborgd daar de tussenschakels in de distributieketen op grond van de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde BTW van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken, en aldus aan de belastingadministratie het deel van de BTW kunnen afdragen dat overeenkomt met het verschil tussen de prijs die eenieder aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd (zie arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5399, punt 33, en van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland, C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 42).

- 37 Het evenredigheidsbeginsel wordt geenszins geschonden door het vereiste dat de belastingplichtige de voorbelasting aftrekt voor de aanslagperiode waarin hij zowel voldoet aan de voorwaarde inzake het bezit van een factuur of van een document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen als aan die inzake het ontstaan van het recht op aftrek. Enerzijds is dit vereiste in overeenstemming met een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn, te weten het verzekeren van de BTW-inning en het toezicht daarop door de belastingautoriteiten (zie reeds aangehaalde arresten, Reisdorf, punt 24, en Langhorst, punt 17), en, anderzijds geschiedt, zoals in punt 35 van dit arrest is vastgesteld, de betaling voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten, en derhalve de betaling van voorbelasting, normaalgesproken niet voordat een factuur is ontvangen.
- 38 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat, voor de in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde aftrek, artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin aan de twee door deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, te weten dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en dat de belastingplichtige in het bezit is van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.

Kosten

- 39 De kosten door de Duitse en de Franse regering alsmede de Commissie 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 rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 21 maart 2002 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Voor de aftrek bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, 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, moet artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin aan de twee door deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, te weten dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en dat de belastingplichtige in het bezit is van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.

Jann

Timmermans

Rosas

La Pergola

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris