

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 8 juni 2006¹

1. De prejudiciële vragen die de Italiaanse Corte Suprema di Cassazione in de onderhavige zaak heeft gesteld, betreffen de middelen waarmee een belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) kan terugvorderen die hij heeft betaald aan een dienstverrichter die deze belasting ten onrechte heeft gefactureerd en heeft aangegeven bij de belastingdienst.

2. De Zesde btw-richtlijn² bepaalt in wezen dat een dienstverrichter die een ontvanger btw factureert, dat bedrag verschuldigd is aan de belastingdienst, ongeacht of dit bedrag al dan niet had moeten worden gefactureerd. Daarnaast kan een belastingplichtige krachtens die richtlijn de belasting die hem in rekening is gebracht over te zijnen behoefte verrichte leveringen, aftrekken van de belasting die hij verschuldigd is over de door hem verrichte handelingen.

3. Volgens vaste rechtspraak³ bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting die ver-

schuldigd is omdat zij op de factuur is vermeld, maar anders niet verschuldigd zou zijn. In dergelijke omstandigheden moet het nationale recht echter wel de mogelijkheid bieden de ten onrechte in rekening gebrachte (en/of afgetrokken) bedragen te herzien.

4. Daarenboven is het recht op aftrek krachtens de Zesde richtlijn alleen van toepassing indien een belastingplichtige een belastbare handeling verricht in de lidstaat waar hij voorbelasting heeft betaald en daarvoor in die staat in een later stadium belasting verschuldigd is waarvan hij de voorbelasting kan aftrekken.

5. In de onderhavige zaak heeft de belastingplichtige aan wie ten onrechte btw is gefactureerd (over voor hem verrichte diensten op het gebied van reclame) geen belastbare handelingen in dezelfde lidstaat verricht. Op een dergelijke situatie is normaal gesproken de Achtste btw-richtlijn⁴ van toepassing, op grond waarvan de voorbelasting niet wordt afgetrokken van de verschuldigde belasting, maar aan de belastingplichtige wordt teruggegeven.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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, zoals herhaaldelijk gewijzigd (hierna: „Zesde richtlijn”).

3 — Arresten van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227), 19 september 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973), en 6 november 2003, Karageorgou (C-78/02 tot C-80/02, Jurispr. blz. I-13295), hierna uitvoeriger besproken in de punten 11 e.v.

4 — Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11).

6. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of in die omstandigheden (a) de ten onrechte gefactureerde en betaalde btw kan worden teruggegeven krachtens de Achtste richtlijn, ook indien deze belasting krachtens de Zesde richtlijn niet aftrekbaar zou zijn geweest, en of (b) een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige de mogelijkheid moet hebben rechtstreeks een vordering in te dienen tegen de instantie die de belasting heeft geïnd, of dat het volstaat dat hij dit indirect kan doen door een vordering in te dienen tegen de dienstverrichter die de belasting had gefactureerd (die op zijn beurt een vordering zou kunnen indienen tegen de belastingdienst).

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht [...]

[...]

I — Communautaire wetgeving en rechtspraak op het gebied van btw

A — De situatie in een lidstaat krachtens de Zesde richtlijn

7. Artikel 21, lid 1, van de Zesde richtlijn, in de ten tijde van de feiten in het onderhavige geding geldende versie⁵, bepaalde, voor zover relevant:

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document;

[...]”

8. Artikel 17, lid 2⁶, bepaalt, voor zover relevant:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de

⁵ — De huidige tekst van artikel 21 is te vinden in artikel 28 octies van dezelfde richtlijn, dat is ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1), en dat zelf herhaaldelijk is gewijzigd. De onderhavige zaak heeft betrekking op btw die in 1994 is betaald. De bepaling die destijds in artikel 21, lid 1, sub c, was opgenomen, is nu te vinden in artikel 21, lid 1, sub d. Ik heb ervoor gekozen de bepalingen van de Zesde richtlijn niet in numerieke volgorde weer te geven (een volgorde waarin zij sowieso niet langer in de richtlijn voorkomen), maar in een volgorde die hopelijk bijdraagt tot een beter begrip van de wetgeving in de huidige context.

⁶ — Nu te vinden in artikel 28 septies, dat eveneens is ingevoegd bij richtlijn 91/680, en sindsdien eveneens is gewijzigd.

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 in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;^[7]

[...]"

9. Volgens artikel 18, lid 1, sub a⁸, moet de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek te

kunnen uitoefenen, in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub b, opgestelde factuur.⁹ In die bepaling staat dat op de factuur afzonderlijk moeten worden vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

10. Artikel 20, lid 1, sub a, bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek op de door de lidstaten vastgestelde wijze wordt herzien, met name „indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.

B — Relevante rechtspraak betreffende de Zesde richtlijn

7 — In de ten tijde van de feiten geldende versie verwezen de woorden „in het binnenland” of equivalenten daarvan, die waren ingevoegd bij richtlijn 91/680, in veel taalversies, waaronder de Engelse, de Franse, de Italiaanse en de Spaanse, naar de verplichting van de dienstverrichter. In de Duitse versie verwezen zij echter naar de plaats waar de belasting verschuldigd of betaald was, en in het Nederlands naar de plaats waar de goederen geleverd of de diensten verricht waren. Richtlijn 95/7/EG van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18), die in werking is getreden op 1 januari 1996, heeft vervolgens alle taalversies aangepast aan de Duitse versie. De Nederlandse versie van artikel 17, lid 2, sub a, luidt nu dus: „de belasting over de toegevoegde waarde welke *in het binnenland* is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte verrichte of te verrichten diensten” (cursivering van mij).

8 — In artikel 28 septies, ongewijzigd sinds de invoering ervan bij richtlijn 91/680.

11. De voornaamste zaak, *Genius Holding*¹⁰, betrof een situatie waarin een onderaannemer ten onrechte btw had gefactureerd aan een hoofdaannemer. Op grond van de destijds geldende, overeenkomstig de Zesde richtlijn goedgekeurde, nationale regeling was de hoofdaannemer de belasting feitelijk alleen verschuldigd over het bedrag dat hij had gefactureerd aan zijn opdrachtgever. Dat

9 — In artikel 28 nonies, in de bij richtlijn 91/680 ingevoegde en ten tijde van de feiten geldende versie; nadien gewijzigd.

10 — Aangehaald in voetnoot 3.

deed de vraag rijzen of het recht op aftrek van toepassing was op belasting die, overeenkomstig artikel 21, lid 1, sub c, uitsluitend verschuldigd was op grond dat zij op de factuur was vermeld.

12. Het Hof onderzocht de formulering van artikel 17, lid 2, sub a, met name voor zover deze afweek van die van het voorheen geldende artikel 11, lid 1, sub a, van de Tweede richtlijn van de Raad¹¹, en van die van artikel 17, lid 2, sub a, in het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn.¹² Het Hof concludeerde dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is — dat wil zeggen die verband houdt met een aan btw onderworpen handeling — of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was. Die uitlegging werd bovendien bevestigd door het feit dat een factuur moest worden overgelegd die het bedrag aan belasting voor iedere handeling vermeldde, en door het bestaan van het herzieningsmechanisme dat van toepassing was indien de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger of lager was dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.¹³

13. Na te hebben opgemerkt dat het „aan de lidstaten staat in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien”, heeft het Hof verklaard dat „het recht op aftrek [...] zich niet uitstrekt tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur”.¹⁴ Het aftrekmechanisme was derhalve niet van toepassing, maar er moest wel sprake zijn van een mechanisme voor regularisatie of herziening om de situatie te corrigeren wanneer de vergissing te goeder trouw was begaan.

14. In zijn conclusie had advocaat-generaal Mischo echter betoogd¹⁵ dat een dergelijke belasting, teneinde het beginsel van de neutraliteit van de btw te eerbiedigen, wel recht op aftrek moest geven, tenzij (in omstandigheden die op fraude zouden kunnen duiden) de dienstverrichter die deze had gefactureerd hiervan geen aangifte had gedaan bij de belastingdienst.

15. Ook de zaak Schmeink & Cofreth¹⁶ betrof een situatie waarin ten onrechte btw was gefactureerd. In die zaak bleken de ten onrechte gefactureerde bedragen echter niet te goeder trouw, maar frauduleus gefactureerd te zijn. Niettemin was het Hof van

11 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 71, blz. 1303). Artikel 11, lid 1, sub a, luidde: „Voor zover de goederen en diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke hem is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de ten zijnen behoeve verrichte diensten” (cursivering van mij).

12 — PB 1973, C 80, blz. 1. Artikel 17, lid 2, sub a, van het voorstel luidt: „Wanneer de goederen en diensten bestemd zijn om te worden gebruikt voor belaste werkzaamheden, is de belastingplichtige gerechtigd de door hem verschuldigde belasting af te trekken: (a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke hem overeenkomstig artikel 23, lid 3, is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte diensten” (cursivering van mij).

13 — Punten 12-16 van het arrest.

14 — Punten 18 en 19, en dictum, van het arrest.

15 — Evenals de Commissie in haar opmerkingen; het Hof sloot zich aan bij het standpunt van de Nederlandse, de Duitse en de Spaanse regering. Zie met name de punten 17-27 van de conclusie.

16 — Aangehaald in voetnoot 3, punten 58 en 59.

oordeel dat niet noodzakelijkerwijs hoefde te worden voldaan aan de maatstaf van goede trouw om in aanmerking te komen voor herziening, mits alle gevaar voor verlies van belastinginkomsten was uitgeschakeld. Het verklaarde voor recht:

„1) Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde, dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

2) Het staat aan de lidstaten, de voor de herziening van de ten onrechte gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde te volgen procedure vast te stellen, met dien verstande dat deze herziening niet van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie mag afhangen.”

16. In het arrest *Karageorgou*¹⁷ sprak het Hof zich uit over een situatie waarin een bedrag dat als btw was vermeld op een factuur die was opgesteld door een persoon die voor de staat diensten verrichtte, niet als btw kon worden aangemerkt. Die situatie was ontstaan doordat de betrokken personen bij vergissing dachten dat zij deze diensten als zelfstandigen verrichtten, terwijl er in

werkelijkheid een verhouding van ondergeschiktheid bestond. Het Hof volgde de arresten *Genius Holding* en *Schmeink & Cofreth* en concludeerde dat artikel 21, lid 1, sub c, zich niet verzette tegen de terugbetaling van een dergelijk bedrag. Bij de regularisatie van het aldus vermelde bedrag, dat in geen geval btw kan uitmaken, bestaat er geen enkel gevaar voor verlies van belastinginkomsten in het kader van de btw-regeling. Het Hof merkte wederom op dat de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke bepalingen bevat voor dergelijke gevallen, en overwoog dat zolang de gemeenschapswetgever deze lacune niet heeft verholpen, het aan de lidstaten staat om er een oplossing voor te vinden.¹⁸

17. Een ander arrest dat in de opmerkingen in de onderhavige procedure ter sprake is gebracht, had betrekking op enigszins andere omstandigheden. In de zaak *Langhorst*¹⁹ had een landbouwer varkens verkocht aan veehandelaren. Er werd geen factuur opgesteld met vermelding van de prijs, maar de kopers reikten de verkopers creditnota's uit voor het betreffende bedrag, waarbij zij bij vergissing een te hoog btw-tarief hanteerden. Het Hof concludeerde dat een dergelijke creditnota mocht worden beschouwd als een „document dat dienst doet als factuur” en dat de ontvanger van de nota (de landbouwer) moest worden beschouwd als degene die de btw in feite had vermeld op dat document in de zin van artikel 21, lid 1, sub c, en derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd was.²⁰

¹⁸ — Punten 42 en 48-53 van het arrest.

¹⁹ — Arrest van 17 september 1997, *Langhorst* (C-141/96, Jurispr. blz. I-5073).

²⁰ — Punten 8, 9, 24, 27 en 28 van het arrest.

¹⁷ — Aangehaald in voetnoot 3.

C — Plaats van verrichting van diensten op het gebied van reclame

18. Artikel 9 van de Zesde richtlijn omvat voorschriften met betrekking tot de plaats waar een dienst wordt geacht te zijn verricht voor de toepassing van de richtlijn. Artikel 9, lid 2, sub e, bepaalt:

„de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan [...] belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, [is] de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

— diensten op het gebied van de reclame,

[...]”

19. Krachtens artikel 21, lid 1, sub b²¹, is „de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, [...] verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige” de btw verschuldigd over de betreffende dienst.²² „De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.”

D — Teruggave bij grensoverschrijdende leveringen krachtens de Achtste richtlijn

20. Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, zoals aangehaald²³, heeft betrekking op de aftrek van voorbelasting van de in dezelfde lidstaat in een later stadium verschuldigde belasting. Voor overige situaties bepaalt artikel 17, leden 3 en 4²⁴, voor zover relevant:

„3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op

21 — In artikel 28 octies, in de bij richtlijn 91/680 ingevoegde en ten tijde van de feiten geldende versie; nadien gewijzigd.

22 — Vaak aangeduid met de term „verleggingsregeling”.

23 — Punt 8.

24 — In artikel 28 septies.

teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

- a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen [...] waarvoor recht op aftrek zou ontstaan^[25] indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]

4. Teruggaaf van de in lid 3 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde vindt plaats:

- aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, volgens de bij [de Achtste richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen;

[...]”

25 — Voetnoot niet relevant voor de Nederlandse versie van de onderhavige conclusie.

21. Artikel 2 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a [van de Zesde richtlijn].”

22. Artikel 5 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van [de Zesde richtlijn], zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.

[...]”

E — *Overzicht van de gevolgen van de wetgeving inzake grensoverschrijdende leveringen*

23. Ingevolge de bovenstaande bepalingen is de algemeen geldende regel dat, wanneer in lidstaat A door een in deze lidstaat gevestigde dienstverrichter diensten worden verricht voor een in lidstaat B gevestigde ontvanger²⁶, die in lidstaat A geen btw-aangifte doet omdat hij daar geen belastbare handelingen verricht, de ontvanger recht heeft op teruggaaf van de btw die de dienstverrichter hem in lidstaat A heeft gefactureerd, en geen voorbelasting over die verrichtingen kan aftrekken van de belasting die hij in lidstaat B verschuldigd is.

24. In specifieke situaties waarin het mechanisme van verlegging van de belastingschuld van toepassing is (zoals bijvoorbeeld het geval is bij de verrichting van diensten op het gebied van reclame, die immers geacht worden te zijn verricht in lidstaat B, en niet in lidstaat A), mag de dienstverrichter geen btw factureren over de in lidstaat A verrichte diensten. In plaats daarvan is de ontvanger in lidstaat B btw verschuldigd over de voor hem verrichte diensten, en mag hij die voorbelasting aftrekken van de belasting die hij in lidstaat B verschuldigd is.

25. Indien de dienstverrichter de ontvanger toch btw factureert in lidstaat A (alsof de

dienst in lidstaat A was verricht) in een situatie waarin het verleggingsmechanisme had moeten worden toegepast (omdat de diensten geacht worden te zijn verricht in lidstaat B), is de btw ten onrechte gefactureerd. Dat is precies wat er in de onderhavige zaak is gebeurd.

26. Wanneer de ontvanger de ten onrechte gefactureerde btw vervolgens betaalt en de dienstverrichter hiervan naar behoren aangifte doet aan de btw-autoriteiten in lidstaat A, dan is de handeling — tenzij en totdat de ontvanger de door hem ten onrechte betaalde btw heeft kunnen terugvorderen hetzij (a) van zijn dienstverrichter hetzij (b) van de belastingdienst — *niet* „btw-neutraal” voor de ontvanger, en heeft de belastingdienst in lidstaat A btw ontvangen die niet aan hem had hoeven worden betaald.

II — Het hoofdgeding

A — *Juridisch en feitelijk kader*

26 — Om voortdurende herhaling te voorkomen, zal ik de term „ontvanger” gebruiken in de betekenis van een belastingplichtige die belaste leveringen (van goederen of diensten) ontvangt en deze gebruikt ten behoeve van zijn belastbare handelingen, ter onderscheiding van een ontvanger die eindverbruiker is.

27. Op basis van de gegevens in de verwijzingsbeslissing en de bij het Hof ingediende opmerkingen kunnen de omstandigheden van de zaak als volgt worden samengevat.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (hierna: „Reemtsma”) is een vennootschap die haar zetel in Duitsland heeft. Zij beschikt niet over een vaste inrichting in Italië.

29. In 1994 heeft een Italiaanse onderneming reclame- en marketingdiensten verricht voor Reemtsma, waarover die onderneming btw in rekening bracht voor een totaalbedrag van 175 022 025 LIT.²⁷

30. Volgens de verwijzingsbeslissing waren die diensten echter vrijgesteld van btw, waardoor de belasting derhalve ten onrechte op de factuur werd vermeld en werd betaald, eerst door Reemtsma aan de Italiaanse onderneming en vervolgens door deze laatste aan de belastingdienst.

31. Volgens de aangehaalde wetgeving²⁸ waren de diensten niet vrijgesteld in strikte zin, maar werden zij overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn geacht te zijn verricht in Duitsland, waar Reemtsma gevestigd was. Dat doet echter niets af aan het feit dat er ten onrechte btw werd gefactureerd en betaald in Italië. Aangezien de verleggingsregeling van toepassing was, was Reemtsma de btw in Duitsland verschuldigd.

32. Reemtsma heeft verzocht om gedeeltelijke teruggaaf van de betreffende btw. Het is niet duidelijk waarom slechts om gedeeltelijke teruggaaf werd verzocht, maar het zou kunnen dat de verworven diensten niet uitsluitend zijn gebruikt ten behoeve van de belastbare leveringen van Reemtsma. In een dergelijke situatie zou immers slechts een gedeeltelijk recht op teruggaaf ontstaan.²⁹

33. De belastingdienst weigerde tot teruggaaf over te gaan en Reemtsma vocht deze weigering aan voor de rechter.

34. Zowel in eerste aanleg als in hoger beroep werd het bezwaar afgewezen op grond dat de betaling van de belasting verband hield met diensten die niet aan btw onderworpen waren, aangezien zij waren verricht ten behoeve van een persoon die in een andere lidstaat belastingplichtig was.

35. Reemtsma heeft de Corte Suprema di Cassazione thans verzocht om herziening van de uitspraak in hoger beroep, waarbij zij zich beroept op schending en onjuiste toepassing van bepalingen van nationaal recht³⁰ en gebrekkige motivering.

29 — Arrest van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Jurispr. blz. I-6109).

30 — Artikel 19 van DPR 633/1972, waarin het recht op aftrek is vastgelegd, en artikel 38 bis van hetzelfde decreet, dat betrekking heeft op terugbetaling van, in wezen, alle te veel betaalde voorbelasting. Artikel 38 ter voorziet, in overeenstemming met de Achtste richtlijn, in teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die zijn gevestigd in een andere lidstaat, als deze belasting aftrekbaar is overeenkomstig artikel 19.

27 — Ongeveer 91 000 EUR.

28 — Artikel 7, vierde alinea, sub d en e, van het Decreto del Presidente della Repubblica nr. 633 van 1972 („DPR 633/1972”).

36. De Corte Suprema twijfelt over de vraag, hoe de Italiaanse wetgeving moet worden uitgelegd in het licht van de arresten van het Hof Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth en Karageorgou. De verwijzende rechter verzoekt het Hof derhalve om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moeten de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn, voor zover daarin de teruggaaf aan de niet in het binnenland gevestigde ontvanger wordt beperkt tot goederen en diensten die worden gebruikt voor belastbare handelingen, aldus worden uitgelegd dat ook onverschuldigde en ten onrechte in rekening gebrachte en aan de schatkist betaalde btw kan worden teruggevorderd? Zo ja: is het strijdig met de aangehaalde bepalingen van de richtlijn als in een nationale regeling de teruggaaf aan een niet in het binnenland gevestigde ontvanger van goederen of diensten wordt uitgesloten, op grond van de niet-afrekbaarheid van de in rekening gebrachte en betaalde, maar onverschuldigde belasting?

diensten, die volgens de nationale wetgeving de belasting in rekening dient te brengen en dient te betalen, geen recht toekent op teruggaaf door de schatkist van hem onverschuldigd in rekening gebrachte en betaalde belasting? Is een nationale regeling waaronder — volgens de door de nationale rechter gegeven uitlegging — de ontvanger van goederen of diensten in geval van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde btw uitsluitend in rechte kan optreden tegen de dienstverrichter en niet tegen de schatkist, strijdig met het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie, wanneer in een vergelijkbaar geval, namelijk inhouding van de directe belastingen, krachtens de nationale wetgeving beide betrokkenen (inhoudingsplichtige en belastingplichtige) gerechtigd zijn van de schatkist teruggaaf te vorderen?

37. Reemtsma, de Italiaanse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 30 maart 2006 hebben de Italiaanse regering en de Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

- 2) Kan in het algemeen uit de uniforme communautaire regeling worden afgeleid dat de ontvanger van goederen of diensten tot voldoening van de belasting aan de schatkist gehouden is? Is het verenigbaar met deze regeling, en met name met het beginsel van neutraliteit van de btw, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie, dat het nationale recht aan de btw-plichtige ontvanger van goederen of

III — Beoordeling

A — De eerste vraag

38. In wezen houdt de eerste vraag van de verwijzende rechter in of de in de recht-

spraak sedert het arrest *Genius Holding* gevolgd benadering voor het recht op aftrek krachtens de Zesde richtlijn, ook gevolgd dient te worden met betrekking tot het recht op teruggaaf krachtens de Achtste richtlijn.

39. Alvorens die vraag kan worden beantwoord, moet echter worden onderzocht waarom Reemtsma betwijfelt of de in het arrest *Genius Holding* gevolgd benadering nog altijd geldt.

1. Gaat de in het arrest *Genius Holding* gevolgd redenering nog op?

40. Reemtsma meent dat de beslissing van het Hof in de zaak *Genius Holding* niet gerechtvaardigd werd door de formulering van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn en bovendien door het arrest *Langhorst* is achterhaald. De vennootschap beroept zich op de passage in dit laatste arrest waarin het Hof heeft verklaard dat, indien de belastingplichtige die beschouwd wordt als degene die de btw feitelijk op de creditnota heeft vermeld het aangegeven bedrag niet verschuldigd zou zijn, „een deel van de btw die voorkomt op het als factuur dienst doende document, niet door de belastingplichtige [zou] behoeven te worden betaald, zelfs indien deze btw door de ontvanger van de goederen of diensten [...] volledig had kunnen worden afgetrokken [...]”.³¹ Dat betekent volgens Reemtsma een

ommekeer in de rechtspraak die sinds het arrest *Genius Holding* gold en een terugkeer naar een alomvattend recht op aftrek. Reemtsma benadrukt dat het recht op aftrek het voornaamste instrument is om toepassing van het grondbeginsel van neutraliteit van de btw te waarborgen, en dat lidstaten niet de bevoegdheid hebben dat recht te beperken.³²

41. Reemtsma beroept zich tevens op een onderscheid met de zaak *Karageorgou*. Ook al is de theoretische redenering in dat arrest nog geldig, het werd gewezen in andere feitelijke omstandigheden.³³ In de onderhavige zaak kan het bedrag waar het om gaat niet tegelijkertijd btw zijn die de dienstverrichter die deze heeft gefactureerd, verschuldigd is krachtens artikel 21, lid 1, sub c, terwijl dit bedrag, uit het oogpunt van de ontvanger, geen btw is.

42. Ik ben het er niet mee eens dat het arrest *Langhorst* vraagtekens zet bij de beslissing in de zaak *Genius Holding*.

43. De passage waaruit Reemtsma afleidt dat het Hof is omgegaan, maakt deel uit van het antwoord op de tweede vraag in het arrest *Langhorst*, te weten of een belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het feit dat op een creditnota die dienst doet als

31 — Punten 27 en 28 van het arrest.

32 — Reemtsma haalt de arresten *Commissie/Frankrijk* (50/87, Jurispr. blz. 4797, punten 16 en 17) en *Lennartz* (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27) aan.

33 — Namelijk, in omstandigheden waarin het gefactureerde bedrag eigenlijk helemaal niet als btw kon worden aangemerkt vanwege het dienstverband van de dienstverrichter: zie punt 16.

factuur een bedrag van de belasting van de toegevoegde waarde is vermeld dat hoger is dan het bedrag dat over de belastbare omzet verschuldigd is, kan worden beschouwd als degene die dit bedrag heeft vermeld, en derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd is in de zin van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

44. Het Hof gaf op die vraag hetzelfde (bevestigende) antwoord als was voorgesteld door advocaat-generaal Léger, wiens analyse grotendeels was gebaseerd op het arrest Genius Holding.³⁴ Gelet op deze omstandigheden kan de redenering van het Hof bezwaarlijk worden opgevat als een verwerping van het arrest Genius Holding, aangezien deze redenering eenvoudigweg die van de advocaat-generaal volgt, zij het veel korter geformuleerd en zonder dat arrest te noemen. Daarenboven werd het arrest Genius Holding ook in daaropvolgende zaken gevolgd, zoals zeer duidelijk blijkt uit de arresten Schmeink & Cofreth en Kara-georgou.

45. Wat betreft de zinsnede „door de ontvanger van de goederen of diensten [...] volledig had kunnen worden afgetrokken” in het arrest Langhorst, lijkt het mij duidelijk dat het Hof niet heeft gezegd dat de ontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting had *mogen* aftrekken. Het Hof had veeleer voor ogen dat hij het bedrag *feitelijk* had kunnen aftrekken, en dat het fraude in de hand zou kunnen werken als de leverancier niet het volledige aangegeven bedrag zou hoeven te betalen.

46. Desondanks voel ik in één opzicht veel voor de stelling van Reemtsma. Het is onlogisch om een ten onrechte gefactureerd bedrag te beschouwen als btw die de dienstverrichter krachtens artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn verschuldigd is, en tegelijkertijd als een bedrag dat geen btw is en derhalve niet door een ontvanger kan worden afgetrokken krachtens artikel 17, lid 2, sub a.

47. De stelling van Reemtsma doet in hoge mate denken aan de door de Commissie en advocaat-generaal Mischo aan het Hof voorgestelde oplossing in de zaak Genius Holding, namelijk dat de btw die een dienstverrichter ingevolge artikel 21, lid 1, sub c, gehouden is te betalen, beschouwd moet worden als belasting die „verschuldigd of voldaan” is in de zin van artikel 17, lid 2, sub a. Een ontvanger moet deze btw derhalve kunnen aftrekken (mits fraude wordt voorkomen door de uitsluiting van gevallen waarin kan worden aangetoond dat het betreffende bedrag niet daadwerkelijk is betaald).

48. Ik moet erkennen dat die analyse, vanwege de samenhang en eenvoud van de regeling, mijns inziens te verkiezen is boven het standpunt dat het Hof uiteindelijk heeft ingenomen in de zaak Genius Holding. Ik vraag mij tevens af of die analyse niet beter zou hebben aangesloten op de meer recente rechtspraak van het Hof op het gebied van carrouselfraude.

49. Ik geef toe dat er bij carrouselfraude sprake is van een andere situatie, aangezien

34 — Zie punt 52 e.v. van de conclusie.

de btw in dat geval namelijk correct wordt gefactureerd binnen een keten van leveringen, maar in een of meer fasen frauduleus wordt achtergehouden voor de belastingdienst. In het arrest *Optigen*³⁵ oordeelde het Hof echter dat indien een belastingplichtige handelingen verricht die voldoen aan de objectieve criteria die in de Zesde richtlijn zijn vastgelegd, zijn recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd. Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op zijn recht op aftrek van voorbelasting.

50. Het schijnt mij toe dat, als het recht op aftrek in dergelijke omstandigheden onaangetast blijft, het systeem meer samenhang zou vertonen als dat recht ook onaangetast zou blijven in omstandigheden als die in de zaak *Genius Holding*. Daarenboven heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard dat herziening krachtens artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, aanvankelijk, afhangt van de voorwaarde dat de opsteller van de factuur zijn goede trouw aantoonst³⁶ of, na het arrest *Schmeink & Cofreth*, van de voorwaarde dat hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten heeft uitgeschakeld.³⁷ Een dergelijke voorwaarde zou evenzeer van toepassing kunnen zijn geweest als de ontvanger

een recht op aftrek had behouden in plaats van een recht op herziening.

51. Toch stel ik het Hof niet voor zijn beslissing in het arrest *Genius Holding* te heroverwegen. Die beslissing is namelijk gebaseerd op aanvaarde uitleggingsbeginselen en levert, zij het via een omslachtigere procedure, hetzelfde resultaat op als het standpunt dat door de advocaat-generaal werd ingenomen, welk resultaat zonder meer juist lijkt in termen van neutraliteit van de btw. Daarenboven vormt deze beslissing al meer dan vijftien jaar vaste rechtspraak en indien het Hof nu zou omgaan, zou zulks waarschijnlijk té veel opschudding veroorzaken in de btw-praktijk in de lidstaten.

52. Desondanks kan er mijns inziens geen bruikbare conclusie worden getrokken uit het feit dat het beginsel van de uitspraak in *Genius Holding* werd toegepast op andere omstandigheden in de zaak *Karageorgou*. Ik zal nu derhalve onderzoeken of dat beginsel ook moet worden toegepast op situaties die onder de Achtste richtlijn vallen.

35 — Arrest van 12 januari 2006 (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483), zie met name punten 51-54).

36 — Arrest *Genius Holding*, punt 18.

37 — Arrest *Schmeink & Cofreth*, punten 56-63.

2. Moet het arrest *Genius Holding* worden toegepast in de context van de Achtste richtlijn?

53. De verwijzende rechter merkt op dat de reden voor de uitsluiting van aftrek krachtens de Zesde richtlijn in geval van ten onrechte op de factuur vermelde, niet verschuldigde belasting, niet tot doel heeft om de belasting te doen drukken op een ontvanger die anders recht op aftrek zou hebben gehad, maar veeleer om belasting-fraude te voorkomen. Krachtens de Achtste richtlijn evenwel dient de beperking van het recht op teruggaaf tot die gevallen waarin aftrek overeenkomstig de Zesde richtlijn zou zijn toegestaan een ander doel, namelijk uitsluiting van ontvangers op wie de belasting moet drukken (hetzij omdat zij eindverbruikers zijn, hetzij omdat de voor hen verrichte diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen). Gezien dat verschil in doelstelling, is niet duidelijk of in beide gevallen hetzelfde standpunt moet worden ingenomen.

54. Ook Reemtsma vestigt de aandacht op het verschil in doelstelling. De vennootschap concludeert dat het onredelijk is teruggaaf krachtens de Achtste richtlijn uit te sluiten, indien de reden voor niet-aftrekbaarheid overeenkomstig de Zesde richtlijn enkel zou zijn dat de belasting ten onrechte was gefactureerd.

55. De Italiaanse regering wijst er echter op dat deze zaak teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte btw over verrichte diensten betreft. Zij is van oordeel dat de procedure krachtens de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn niet van toepassing kan zijn omdat niet voldaan is aan de voorwaarde dat de belasting aftrekbaar zou zijn geweest als de ontvanger in Italië zou zijn gevestigd.³⁸

56. Volgens de Commissie wordt in het arrest Debouche³⁹ aangegeven dat met de Achtste richtlijn niet wordt beoogd het systeem van de Zesde richtlijn buiten werking te stellen. Zoals advocaat-generaal Tesauro verklaarde in zijn conclusie in die zaak⁴⁰, is de teruggaaf van btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen gebaseerd op dezelfde overwegingen en moeten voor deze teruggaaf derhalve dezelfde voorschriften gelden als die welke van toepassing zijn op de aftrek van belasting door een in het binnenland gevestigde belastingplichtige. Dat wordt bevestigd door het standpunt van het Hof in het arrest Monte dei Paschi di Siena⁴¹, waarin het pro rata-regime voor de btw-aftrek dat in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn is vastgelegd, wordt toegepast op teruggaaf krachtens de Achtste richtlijn.

57. Met betrekking tot deze vraag sluit ik mij aan bij de conclusie van de Italiaanse regering en de Commissie.

58. Formeel gezien zijn de verwijzingen naar artikel 17 van de Zesde richtlijn in de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn duidelijk. Artikel 2 verleent recht op terug-

38 — Artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn.

39 — Arrest van 26 september 1996, (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 18).

40 — Punt 7, derde alinea, blz. I-4500.

41 — Aangehaald in voetnoot 29.

gaaf „voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a [...]” van de Zesde richtlijn. Artikel 5 bepaalt uitdrukkelijk dat „het recht op belastingteruggaaf [wordt] bepaald op grond van artikel 17 van [de Zesde richtlijn], zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend”.

59. Wanneer dezelfde letterlijke benadering wordt gevolgd als in het arrest *Genius Holding*⁴², kan bovendien worden opgemerkt dat in artikel 17, lid 3, van het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn, evenals in artikel 17, lid 2, sub a, van dat voorstel, werd verwezen naar btw welke „is gefactureerd” aan een belastingplichtige, en dat de formulering werd gewijzigd in „in lid 2 bedoelde” btw — terwijl „welke hem is gefactureerd” werd gewijzigd in „welke verschuldigd of voldaan is”.

60. Daarenboven pleit de door de Commissie aangehaalde rechtspraak voor een parallelle behandeling.

61. Het belangrijkste argument is wellicht echter dat samenhang tussen de regelingen voor teruggaaf en aftrek in beginsel wenselijk lijkt, tenzij er sprake is van enig verschil in de aard van een grensoverschrijdende keten van leveringen op grond waarvan verschillende

behandeling geboden is. Van een dergelijk verschil lijkt geen sprake te zijn.

62. Het is juist dat de teruggaafregeling uit hoofde van de Achtste richtlijn niet gelijk is aan de aftrekregeling uit hoofde van de Zesde richtlijn. Niettemin bestaan er aanzienlijke parallellen tussen de situaties die onder de twee richtlijnen vallen.

63. Stel dat X en Y belastingplichtigen zijn, waarbij in een bepaalde transactie X dienstverrichter is en Y ontvanger. Als deze situatie zich voordoet binnen één lidstaat, factureert X btw aan Y, die dat bedrag aftrekt van de belasting die hij verschuldigd is.

64. Als X gevestigd is in lidstaat A en Y in lidstaat B, en Y geen belastbare leveringen verricht in lidstaat A, dan krijgt Y ofwel (a) krachtens de Achtste richtlijn de in lidstaat A aan hem gefactureerde btw terug, en is het btw-bedrag dat hij aan zijn ontvangers factureert en waarvan hij aangifte doet bij de belastingdienst in lidstaat B, gebaseerd op de volle nettoprijs waarvoor hij zijn levering verricht, ofwel (b) indien de in de Zesde richtlijn vastgelegde verleggingsregeling van toepassing is, factureert X geen btw en is Y de btw over de verrichte levering verschuldigd in lidstaat B, maar mag hij deze aftrekken. In beide gevallen loopt de keten op normale wijze verder.

⁴² — Zie punt 12.

65. Als X ten onrechte btw factureert aan Y over de transactie, Y die factuur voldoet en X van dat bedrag aangifte doet bij de belastingdienst, dan moet, wanneer deze situatie zich voordoet binnen één lidstaat (lidstaat A), overeenkomstig het arrest *Genius Holding*:

- X het ten onrechte aan Y gefactureerde bedrag terugbetalen;
- de belastingdienst het bedrag teruggeven aan X; en
- Y het bedrag buiten zijn aftrek houden (of, indien de aftrek al heeft plaatsgevonden, zijn aftrek herzien overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn).

66. Als X en Y gevestigd zijn in verschillende lidstaten, blijven de eerste twee van deze vereisten van toepassing. Echter, noch op grond van de Achtste richtlijn⁴³ noch op grond van de verleggingsregeling in de Zesde richtlijn⁴⁴ zou Y ooit de door X gefactureerde btw hebben kunnen aftrekken, omdat in geen van beide situaties de mogelijkheid tot aftrek als zodanig is voorzien. Parallel

hieraan heeft Y dus geen recht op teruggaaf. Wederom loopt de keten op normale wijze verder.

67. In beide scenario's blijft de neutraliteit van de btw behouden⁴⁵ via methodieken die in wezen parallel aan elkaar zijn (zij het dat, zoals reeds opgemerkt, deze methodieken ingewikkelder zijn dan wanneer aftrek of teruggaaf, naargelang het geval, wel toegestaan zou zijn geweest).

68. Daarenboven kan worden opgemerkt dat de nationale bepaling die in de zaak *Genius Holding* aan de orde was ook een verleggingsregeling voorschreef, zij het dat het in die zaak ging om een regeling die door de Raad was toegestaan in artikel 27 van de Zesde richtlijn en niet om een regeling van het type waarop de Achtste richtlijn betrekking heeft.⁴⁶ Het zou bevreemding kunnen wekken als het beginsel dat ten grondslag ligt aan dat arrest, wel zou worden toegepast op de ene, maar niet op de andere verleggingsregeling.

69. Ik ben derhalve van mening dat het standpunt dat het Hof in het arrest *Genius Holding* heeft ingenomen met betrekking tot aftrek krachtens de Zesde richtlijn, ook moet worden ingenomen met betrekking tot teruggaaf krachtens de Achtste richtlijn.

43 — Met betrekking tot leveringen die werden verricht in lidstaat A.

44 — Met betrekking tot leveringen die werden geacht te zijn verricht in lidstaat B.

45 — X betaalt Y immers terug en vordert vervolgens zelf het bedrag terug van de belastingdienst in lidstaat A.

46 — Zie punt 5 van het arrest.

B — *De tweede vraag*

70. Als een ontvanger in de situatie van Reemtsma (dat wil zeggen, in de situatie van Y in mijn voorbeeld hierboven) geen recht heeft op teruggaaf overeenkomstig de leden 3 en 4 van artikel 17 van de Zesde richtlijn en de bepalingen van de Achtste richtlijn, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het volstaat dat de ontvanger teruggaaf kan vorderen van de dienstverrichter (X in mijn voorbeeld) die hem de belasting heeft gefactureerd en die op zijn beurt een vordering zou kunnen indienen tegen de belastingdienst, of dat de ontvanger de mogelijkheid moet hebben om zich rechtstreeks tot de belastingdienst te wenden.

71. Zoals de Italiaanse regering en de Commissie hebben betoogd, valt die vraag uiteen in drie onderdelen, die als volgt kunnen worden samengevat:

- a) Kan de ontvanger in het algemeen worden beschouwd als degene die de btw over een handeling verschuldigd is?

van neutraliteit, doeltreffendheid en gelijkwaardigheid of non-discriminatie) dat het nationale recht de ontvanger *niet* de mogelijkheid biedt een vordering tegen de belastingdienst in te dienen indien onverschuldigde btw is gefactureerd en betaald?

- c) Maakt het enig verschil als andere nationale regelingen (op het gebied van directe belastingen) beide partijen wel de mogelijkheid bieden tegen de belastingdienst een gezamenlijke vordering in te dienen in min of meer vergelijkbare omstandigheden?

72. Ik zal deze drie onderdelen een voor een behandelen.

1. Kan de ontvanger in het algemeen worden beschouwd als degene die de btw over een handeling verschuldigd is?

- b) Is het verenigbaar met het communautaire btw-stelsel (en met de beginselen

73. Zoals Reemtsma stelt, biedt artikel 21, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn⁴⁷ de

⁴⁷ — In de versie die in 1994 van kracht was.

lidstaten de mogelijkheid te bepalen dat, naast de dienstverrichter, „een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen”. Artikel 22, lid 8⁴⁸, biedt lidstaten de mogelijkheid „andere verplichtingen [voor te schrijven] die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude”. Het is derhalve verenigbaar met de Zesde richtlijn dat de ontvanger een van de tot voldoening van de btw gehouden personen is.

74. Anderzijds, zo merkt de Italiaanse regering op, is het zo dat, ook al biedt het gemeenschapsrecht de mogelijkheid dat de ontvanger hoofdelijk verplicht wordt gesteld de belasting te voldoen, de Italiaanse wetgeving in 1994 een dergelijke bepaling niet kende (ofschoon dat nu wel het geval is).

75. Bovendien is, zoals de Commissie terecht stelt, in de eerste alinea van artikel 21, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de algemene regel neergelegd dat het in beginsel de dienstverrichter is die de btw verschuldigd is en verplichtingen heeft tegenover de belastingdienst. De enige uitzonderingen zijn die welke zijn gespecificeerd in de overige bepalingen van artikel 21, lid 1, (met name de verleggingsregeling voor grensoverschrijdende leveringen) of die welke zijn goedgekeurd door de Raad op basis van artikel 27

van de Zesde richtlijn (waarbij het in dergelijke gevallen gaat om een verleggingsregeling voor specifieke omstandigheden binnen de lidstaat⁴⁹).

76. Ik ben het derhalve eens met de Italiaanse regering en de Commissie. Reemtsma stelt terecht dat de lidstaten in bepaalde omstandigheden *kunnen* besluiten dat de ontvanger en de dienstverrichter hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de btw-schuld en dat in situaties waarop de verleggingsregeling van toepassing is, de ontvanger altijd degene is die de btw is verschuldigd. Dat zijn echter uitzonderingen op de algemene regel dat de dienstverrichter bij de belastingdienst aangifte moet doen van de btw over een handeling. Bijgevolg kan in beginsel alleen de dienstverrichter tegen die belastingdienst een vordering indienen met betrekking tot ten onrechte betaalde belasting.

77. Het is een feit dat, wanneer er om enige reden een verleggingsregeling van toepassing is, de ontvanger de btw over de handeling verschuldigd is. De ontvanger heeft derhalve in beginsel het recht, de belastingdienst te verzoeken om teruggaaf⁵⁰ van eventueel ten onrechte betaalde belasting. Bovendien lijkt het erop dat in het geval dat de aanleiding vormde voor het hoofdgeding, de verleggingsregeling ingevolge artikel 9, lid 2, sub e, van toepassing was, zodat Reemtsma de btw

49 — Zoals de nationale regeling in de zaak *Genius Holding*.

50 — Ik gebruik het woord „teruggaaf” hier in algemene zin, en doel hiermee niet op de specifieke procedure voor „teruggaaf” krachtens de Achtste richtlijn.

48 — In artikel 28 nonies.

verschuldigd is, maar ook het recht heeft te verzoeken om teruggaaf van eventueel ten onrechte betaalde belasting. Er zij echter aan herinnerd dat Reemtsma ingevolge die regeling een verbintenis heeft met de belastingdienst in zijn eigen lidstaat, namelijk Duitsland, en niet met de belastingdienst in de lidstaat waar de dienstverrichter ten onrechte btw heeft gefactureerd aan de vennootschap en heeft aangegeven, namelijk Italië.

tens de Zesde richtlijn noch teruggaaf krachtens de Achtste richtlijn van toepassing is, een dienstverrichter die ten onrechte btw over een handeling heeft gefactureerd en ontvangen en deze belasting heeft voldaan aan de belastingdienst, die belastingdienst kan verzoeken om teruggaaf van het betreffende bedrag, terwijl de ontvanger voor wie die handeling is verricht dat bedrag uitsluitend van de dienstverrichter kan terugvorderen in een civiele vordering.

78. Mijn antwoord op het eerste deel van de tweede vraag is derhalve dat in beginsel alleen de dienstverrichter moet worden beschouwd als degene die de btw over een handeling aan de belastingdienst verschuldigd is, en bijgevolg als degene die het recht heeft te verzoeken om teruggaaf van ten onrechte betaalde belasting. Indien, bij wijze van uitzondering, op grond van communautaire of goedgekeurde nationale bepalingen een andere persoon gehouden is de btw te voldoen, kan die persoon om teruggaaf van door hem ten onrechte betaalde belasting verzoeken bij de belastingdienst waaraan hij de belasting verschuldigd was.

2. Is het toelaatbaar dat het nationale recht de ontvanger *niet* de mogelijkheid biedt een vordering tegen de belastingdienst in te dienen indien er onverschuldigde btw is gefactureerd en betaald?

80. De twijfels van de verwijzende rechter met betrekking tot die verhaalregeling vloeien voort uit de in het gemeenschapsrecht vastgelegde beginselen van gelijkwaardigheid (of non-discriminatie) en doeltreffendheid. De meest recente uitleg van deze beginselen is te vinden in het arrest *MyTravel*⁵¹: „Bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken.”

81. Reemtsma is van mening dat verenigbaarheid met het doeltreffendheidsbeginsel

79. Het lijkt erop dat in Italië, onder omstandigheden waarin noch aftrek krachtens

51 — Arrest van 6 oktober 2005, *MyTravel* (C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 17).

noodzakelijkerwijs betekent dat de ontvanger een rechtstreekse vordering tegen de belastingdienst moet kunnen indienen. Anders zou er in ten minste twee opzichten afbreuk kunnen worden gedaan aan dat beginsel: de dienstverrichter kan insolvent blijken wanneer de ontvanger een vordering tegen hem indient, en de dienstverrichter kan door de civiele rechter worden verplicht de ontvanger terug te betalen, hoewel zijn vordering tegen de belastingdienst door de belastingrechter wordt afgewezen.

82. De Commissie wijst op de verklaringen van het Hof, met name in het arrest Schmeink & Cofreth, dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat ten onrechte gefactureerde btw moet kunnen worden geregulariseerd, zowel wat betreft de rectificatie van de factuur als de teruggaaf van de ten onrechte betaalde belasting. Zij stelt dat die plicht voortvloeit uit het beginsel van neutraliteit en uit het verbod op ongerechtvaardigde verrijking (in dit geval van de schatkist). De lidstaten mogen iedere geschikte procedure kiezen, mits het doeltreffendheidsbeginsel wordt geëerbiedigd. Een situatie waarin normaal gesproken alleen de dienstverrichter, als degene die de belasting is verschuldigd, kan verzoeken om teruggaaf door de belastingdienst, en de ontvanger moet verzoeken om teruggaaf door de dienstverrichter, krachtens het privaatrecht, lijkt in beginsel aanvaardbaar. Het doeltreffendheidsbeginsel kan, mits alle gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld, echter wel gebieden dat de ontvanger een vordering kan indienen tegen de belastingdienst, namelijk als terugvordering via de normale procedure „onmogelijk of uiterst moeilijk” is gebleken (bijvoorbeeld, in het geval van Reemtsma, als de Italiaanse dienstverrichter niet meer zou hebben bestaan). Tot slot zou het non-

discriminatiebeginsel gebieden dat elke lidstaat die een in het binnenland gevestigde ontvanger de mogelijkheid biedt een vordering tegen de belastingdienst in te dienen, diezelfde mogelijkheid ook moet bieden aan een ontvanger die in een andere lidstaat is gevestigd.

83. De Italiaanse regering is het met de Commissie eens voor zover de Commissie de legitimiteit van de betreffende regeling in Italië erkent. Zij is het niet eens met het verdere oordeel van de Commissie dat de ontvanger rechtstreeks teruggaaf moet kunnen vorderen van de belastingdienst, als zijn civiele aanspraak op de dienstverrichter om enige reden niet ten uitvoer kan worden gelegd.

84. Niettemin acht ik de analyse van de Commissie in haar geheel overtuigend.

85. Ten eerste lijkt de in Italië geldende verhaalregeling zoals die hiervóór is omschreven, in beginsel verenigbaar met de wetgeving en de rechtspraak betreffende het gemeenschappelijk btw-stelsel. Immers, als een dienstverrichter die ten onrechte btw over een handeling heeft gefactureerd en ontvangen en deze belasting heeft voldaan

aan de belastingdienst, die belastingdienst kan verzoeken om teruggaaf van het betreffende bedrag en als de ontvanger voor wie diezelfde handeling is verricht dat bedrag kan terugvorderen van de dienstverrichter in een civiele vordering, dan worden de beginselen van neutraliteit van de btw en van doeltreffendheid van vorderingen tot teruggaaf van ten onrechte betaalde belasting geëerbiedigd.

86. Ten tweede volstaat een dergelijke regeling in beginsel. In alle situaties waarin de regeling het gewenste resultaat kan opleveren — volledige teruggaaf aan de persoon op wie de betaalde belasting ten onrechte drukt — hoeft de ontvanger geen aanvullende mogelijkheid tot verhaal op de belastingdienst te worden geboden. Bijgevolg is het niet nodig de ontvanger de mogelijkheid te bieden een rechtstreekse vordering in te dienen tegen de belastingdienst, van het type dat Reemtsma kennelijk gepoogd heeft in te dienen, *behalve* als de normale verhaalregeling wel in gang is gezet maar, ten gevolge van concrete omstandigheden die geen verband houden met de gegrondheid van de vordering⁵², het gebruikelijke resultaat uitblijft.

87. Ten derde kunnen zich inderdaad dergelijke gevallen voordoen. In die gevallen moet de ontvanger kunnen beschikken over een andere mogelijkheid tot verhaal, aangezien anders inbreuk wordt gemaakt op de beginselen van neutraliteit van de btw en van

doeltreffendheid. Er is nauwelijks een andere mogelijkheid denkbaar dan de ontvanger op wie de ten onrechte gefactureerde btw volledig drukt, toe te staan zich rechtstreeks te wenden tot de belastingdienst, die ongerechtvaardigd verrijkt zou worden als zij aldus betaalde btw zou behouden.

88. In dat verband zijn ter terechtzitting twee punten besproken.

89. Enerzijds heeft de Commissie opgemerkt dat dergelijke gevallen uiterst zeldzaam zijn en waarschijnlijk niet substantieel van invloed zijn op de normale verhaalregeling, terwijl de Italiaanse regering beweert dat die zich wel eens veel vaker zouden kunnen voordoen dan men zou verwachten. In mijn ogen kan de frequentie van dergelijke gevallen echter geen enkele rol van betekenis spelen. Waar het om gaat is dat, wanneer dergelijke gevallen zich voordoen, zij worden afgehandeld in overeenstemming met de beginselen van neutraliteit en doeltreffendheid.

90. Anderzijds heeft de Italiaanse regering betoogd dat een verhaalmogelijkheid ter voorkoming van ongerechtvaardigde verrijking van de belastingdienst in het geval van ten onrechte betaalde btw alleen zou moeten bestaan als er ook een overeenkomstige

⁵² — Bijvoorbeeld de insolventie van de dienstverrichter.

verhaalmogelijkheid zou bestaan ter voorkoming van ongerechtvaardigde verarming van de schatkist in het geval van niet-betaalde, maar wel verschuldigde btw. Het argument lijkt te zijn dat er anders sprake zou zijn van enige vorm van ongerechtvaardigde verrijking ten voordele van de ontvanger. Dit argument lijkt mij echter onjuist. Als de dienstverrichter de btw aan de ontvanger heeft gefactureerd en deze van hem heeft ontvangen, maar heeft verzuimd hiervan aangifte te doen bij de belastingdienst, is er geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking van de ontvanger (hoewel er inderdaad wel sprake kan zijn van ongerechtvaardigde verrijking en/of fraude van de dienstverrichter). Als de dienstverrichter aan de ontvanger geen btw heeft gefactureerd over een belastbare handeling en deze belasting evenmin van hem heeft ontvangen, dan kan de ontvanger, wanneer hij zelf belastingplichtige is, geen btw aftrekken en is er dus geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking — en/of hij kan, ongeacht of hij ontvanger of eindverbruiker is, betrokken zijn bij een plan om de belastingdienst te benadelen. In die laatste situatie is het gerechtvaardigd dat het nationale recht voorziet in zowel strafrechtelijke sancties als verplichte betaling van het betreffende bedrag.

91. Tot slot ben ik het met de Commissie eens dat het beginsel van gelijkwaardigheid gebiedt dat lidstaten die een in het binnenland gevestigde ontvanger de mogelijkheid bieden de belastingdienst rechtstreeks om teruggaaf te verzoeken, diezelfde mogelijkheid ook moeten bieden aan een ontvanger die in een andere lidstaat is gevestigd. Het Hof heeft echter niet vernomen of dat het geval is in Italië.

92. Bijgevolg ben ik van oordeel dat, indien over een handeling onverschuldigde btw is

gefactureerd en aan de belastingdienst betaald door een dienstverrichter, die tot betaling van die belasting gehouden zou zijn indien deze verschuldigd was, het in beginsel volstaat en verenigbaar is met de beginselen van neutraliteit van de btw en doeltreffendheid van de nationale regelingen voor de teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen, dat nationale procedures die dienstverrichter de mogelijkheid bieden die belastingdienst te verzoeken om teruggaaf van het bedrag, en de ontvanger voor wie diezelfde handeling is verricht de mogelijkheid bieden dat bedrag van de dienstverrichter terug te vorderen in een civiele vordering. Wanneer een dergelijke civiele vordering echter niet tot het beoogde resultaat kan leiden als gevolg van concrete omstandigheden die geen verband houden met de gegrondheid van de vordering, moet het nationale recht, overeenkomstig het beginsel van neutraliteit van de btw, het beginsel van doeltreffendheid en het verbod op ongerechtvaardigde verrijking van de belastingdienst, voorzien in een middel waarmee de ontvanger op wie de last van het ten onrechte gefactureerde bedrag drukt, dat bedrag kan terugvorderen van de belastingdienst. Als een in de betreffende lidstaat gevestigde ontvanger voor wie een dergelijke handeling is verricht een vordering kan indienen, moet een in een andere lidstaat gevestigde ontvanger dit in ieder geval ook kunnen doen.

Maakt het voor die beoordeling enig verschil indien andere nationale regelingen (op het gebied van directe belastingen) beide partijen wel de mogelijkheid bieden een gezamenlijke vordering in te dienen tegen de belastingdienst in min of meer vergelijkbare omstandigheden?

93. Naar Italiaans recht is het zo dat, wanneer een werkgever aan de bron ten onrechte inkomstenbelasting heeft ingehou-

den en deze belasting aan de belastingdienst heeft afgedragen, zowel de werkgever als de werknemer de belastingdienst om teruggaaf kan verzoeken. De verwijzende rechter vraagt zich af of een situatie waarin deze gezamenlijke of alternatieve verhaalmogelijkheid wel voor die gevallen bestaat, maar niet voor dienstverrichters en ontvangers in verband met een btw-situatie van het type dat in het hoofdgeding aan de orde is, mogelijk in strijd is met het in het gemeenschaprecht neergelegde beginsel van gelijkwaardigheid of non-discriminatie.

belastingen, maar is in het algemeen van mening dat een situatie op dat gebied waarschijnlijk niet vergelijkbaar is met een situatie op het gebied van de btw. In het laatste geval bestaat er in beginsel alleen een directe rechtsverhouding tussen de dienstverrichter en de belastingdienst. Tussen het hele stelsel van directe belastingen en dat van de btw bestaat sowieso geen verband. Aan gezien het beginsel van non-discriminatie alleen betrekking heeft op vergelijkbare situaties, doet het hier dus niet ter zake.

94. De Commissie wijst erop dat het Hof niet volledig op de hoogte is gesteld van de Italiaanse regels op het gebied van directe

95. In dat opzicht ben ik het volledig eens met de Commissie.

IV — Conclusie

96. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de door de Corte Suprema di Cassazione voorgelegde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

- 1) De artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad moeten aldus worden uitgelegd dat btw die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur, niet in aanmerking komt voor teruggaaf krachtens de bepalingen van die richtlijn.

- 2) In beginsel moet alleen de dienstverrichter worden beschouwd als degene die de btw over een handeling aan de belastingdienst verschuldigd is, en bijgevolg als degene die het recht heeft om te verzoeken om teruggaaf van ten onrechte betaalde belasting. Indien, bij wijze van uitzondering, op grond van communautaire of goedgekeurde nationale bepalingen een andere persoon gehouden is de btw te voldoen, kan die persoon om teruggaaf van door hem ten onrechte betaalde belasting verzoeken bij de belastingdienst waaraan hij de belasting verschuldigd was.
- 3) Indien over een handeling onverschuldigde btw is gefactureerd en aan de belastingdienst betaald door een dienstverrichter die tot betaling van die belasting gehouden zou zijn indien deze verschuldigd was, volstaat het in beginsel en is het verenigbaar met de beginselen van neutraliteit van de btw en doeltreffendheid van nationale regelingen voor de teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen, dat nationale procedures die dienstverrichter de mogelijkheid bieden die belastingdienst te verzoeken om teruggaaf van het bedrag, en de ontvanger voor wie diezelfde handeling is verricht de mogelijkheid bieden dat bedrag van de dienstverrichter terug te vorderen in een civiele vordering. Wanneer een dergelijke civiele vordering echter niet tot het beoogde resultaat kan leiden als gevolg van concrete omstandigheden die geen verband houden met de gegrondheid van de vordering, moet het nationale recht, overeenkomstig het beginsel van neutraliteit van de btw, het beginsel van doeltreffendheid en het verbod op ongerechtvaardigde verrijking van de belastingdienst, voorzien in een middel waarmee de ontvanger op wie de last van het ten onrechte gefactureerde bedrag drukt, dat bedrag kan terugvorderen van de belastingdienst. Als een in de betreffende lidstaat gevestigde ontvanger voor wie een dergelijke handeling is verricht een vordering kan indienen, moet een in een andere lidstaat gevestigde ontvanger dit in ieder geval ook kunnen doen.
- 4) Het feit dat naar nationaal recht een vordering tegen de belastingdienst tot teruggaaf van een ten onrechte ingehouden en betaald bedrag aan directe belastingen zowel kan worden ingesteld door de inhoudende partij als door de partij van wie het bedrag is ingehouden, doet in beginsel niet ter zake bij de beoordeling van de verenigbaarheid met het beginsel van gelijkwaardigheid van een situatie waarin uitsluitend de dienstverrichter en niet de ontvanger voor wie een handeling is verricht, de belastingdienst kan verzoeken om teruggaaf van een ten onrechte gefactureerd en betaald btw-bedrag.