



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

29 maart 2012\*

„Btw — Zesde richtlijn — Artikel 17, lid 2, sub b — Belastingheffing over uit derde land ingevoerd product — Nationale regeling — Recht op aftrek van btw bij invoer — Voorwaarde — Daadwerkelijke betaling van btw door belastingplichtige”

In zaak C-414/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 30 juli 2010, ingekomen bij het Hof op 19 augustus 2010, in de procedure

**Véleclair SA**

tegen

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,**

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits en J.-J. Kasel (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 oktober 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Véleclair SA, vertegenwoordigd door É. Arcil, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door N. Rouam en G. de Bergues als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Blaschke en T. Henze als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels als gemachtigde,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door S. Jaulino, L. Ines Fernandes en R. Campos Laires als gemachtigden,

\* Procestaal: Frans.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Recchia, C. Soulay en F. Dintilhac als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 november 2011,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 2, sub b, 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Véleclair SA en de Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, over een nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) afhankelijk stelt van de daadwerkelijke betaling van die belasting door de belastingplichtige.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Zesde richtlijn*

- 3 Artikel 10, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:
  - „a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting.
  - b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”
- 4 Artikel 10, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn preciseert:

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

[...]

In afwijking van het voorgaande kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt:

- uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienstdoende document, of
- uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of
- wanneer de factuur of het als zodanig dienstdoende document niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.”

3. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. Wanneer goederen vanaf hun binnenkomst in de Gemeenschap onder een van de in artikel 7, lid 3, bedoelde regelingen worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken.

Indien de ingevoerde goederen echter zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden.

In de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van deze communautaire rechten zijn onderworpen, passen de lidstaten de vigerende bepalingen inzake invoerrechten toe met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting.

[...]"

5 Artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;
- b) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

[...]"

6 In artikel 18, lid 1, sub b, en lid 2, van de Zesde richtlijn wordt bepaald:

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

[...]

- b) voor de in artikel 17, lid 2, sub b, bedoelde aftrek, in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;

[...]

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.

[...]"

7 Artikel 21, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

[...]

2. bij invoer: door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend.”

#### *Nationale regeling*

8 Artikel 271, II, lid 1, van de Code général des impôts (hierna: „CGI”) (Frans algemeen belastingwetboek) luidt:

„Voor zover belastingplichtigen de goederen en diensten gebruiken voor hun belastbare handelingen, is, mits voor deze handelingen recht op aftrek bestaat, de belasting die zij mogen aftrekken:

[...]

b) de belasting die is geheven bij invoer;

[...]”

9 Artikel 291, I, lid 2, sub a, CGI, preciseert:

„Als ‚invoer van een goed’ wordt aangemerkt:

a) de binnenkomst in Frankrijk van een goed van oorsprong of afkomstig uit een staat die, of een gebied dat, geen deel uitmaakt van de Europese Gemeenschap en dat niet in het vrije verkeer is gebracht, [...]”

10 Artikel 293 A, lid 1, CGI bepaalt:

„Bij invoer vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het goed wordt geacht te zijn ingevoerd in de zin van artikel 291, I, lid 2.

[...]

De belasting moet worden betaald door de persoon die in de invoeraangifte is aangewezen als de werkelijke geadresseerde van de goederen.

[...]”

#### **Hoofding en prejudiciële vraag**

11 Véleclair heeft van 1992 tot en met 1995 rijwielen ingevoerd die zij heeft aangegeven als zijnde afkomstig uit Vietnam. De Franse douaneadministratie was echter van mening dat de rijwielen in werkelijkheid afkomstig waren uit China en heeft een proces-verbaal opgesteld wegens valse oorsprongsaangifte. Dientengevolge is Véleclair onderworpen aan douanerechten en antidumpingrechten ten bedrage van bijna 4 miljoen EUR, welke rechten zelf onderworpen waren aan btw ten bedrage van 735 437 EUR.

- 12 Véleclair heeft die btw niet betaald en de douaneadministratie heeft de belastingadministratie hiervan in kennis gesteld. De belastingadministratie had derhalve een schuldvordering op die vennootschap. Bij beschikking van 12 februari 1999 heeft de rechter-commissaris geoordeeld dat deze schuldvordering teniet was gegaan omdat zij niet binnen twaalf maanden na de bekendmaking van de gerechtelijke bewindvoering van Véleclair definitief was vastgesteld. Die beslissing werd op 8 juli 2003 door de Cour de cassation bevestigd.
- 13 Véleclair heeft een verzoek ingediend tot terugbetaling van het btw-tegoed, ten bedrage van 723 503,37 EUR, uit hoofde van de btw-af trek waarop zij op 31 december 1997 recht meende te hebben op grond van de verhoging van de btw bij invoer over niet-geïnde rechten.
- 14 Dat verzoek werd door de belastingadministratie afgewezen op grond dat, volgens de bepalingen van de CGI, de aftrekbaarheid van btw bij invoer afhankelijk is gesteld van de daadwerkelijke voorafgaande betaling ervan. Het door de belastingadministratie verdedigde standpunt werd door het Tribunal administratif d'Orléans in eerste aanleg bevestigd. Aangezien het tegen die uitspraak bij de Cour administrative d'appel de Nantes ingestelde hoger beroep eveneens werd verworpen, heeft Véleclair beroep in cassatie ingesteld bij de Conseil d'État.
- 15 In cassatie betoogt Véleclair dat de uitoefening van haar recht op aftrek niet afhankelijk kon worden gesteld van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van de door haar verschuldigde belasting, aangezien de bepalingen van artikel 271, II, lid 1, sub b, CGI, volgens welke voor het recht op btw-af trek als voorwaarde geldt het feit dat die btw daadwerkelijk door de belastingadministratie is geïnd, en niet enkel het feit dat zij verschuldigd is, onverenigbaar zijn met de bepalingen van artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn.
- 16 In deze omstandigheden heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Staat artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn een lidstaat toe het recht op aftrek van de [btw] bij invoer, met name gelet op het gevaar van fraude, afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke betaling van die belasting door de belastingplichtige, wanneer degene die de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd is dezelfde persoon is als de houder van het bijbehorende recht op aftrek, zoals dit in Frankrijk het geval is?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die belasting door de belastingplichtige wanneer laatstgenoemde tevens de houder is van het recht op aftrek.
- 18 Met het oog op de beantwoording van deze vraag zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat reeds op basis van de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn kan worden vastgesteld dat de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken de btw welke „verschuldigd of voldaan” is voor in het binnenland ingevoerde goederen.
- 19 Derhalve bepalen de bewoordingen van die bepaling — die een herhaling bevatten van de in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn gebruikte formulering volgens welke de belastingplichtigen van de door hen verschuldigde belasting mogen aftrekken de btw die „verschuldigd of voldaan” is voor de aan hen geleverde of te leveren goederen — reeds duidelijk dat het recht van de belastingplichtige op aftrek van de btw niet alleen betrekking heeft op de btw die hij heeft voldaan, maar ook op de btw die hij is verschuldigd, dat wil zeggen de btw die hij nog moet betalen.

- 20 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 56 tot en met 58 van haar conclusie, duidt de term „verschuldigd” immers op een afdwingbare fiscale verplichting en veronderstelt deze dus dat op de belastingplichtige verplicht is om het bedrag van de btw dat hij als voorbelasting wenst af te trekken, te betalen.
- 21 Hieraan moet worden toegevoegd, enerzijds, dat indien de Uniewetgever het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk had willen stellen van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die btw, hij dit op uitdrukkelijke wijze had kunnen doen, bijvoorbeeld door de term „verschuldigd” in voornoemd artikel 17 weg te laten.
- 22 Anderzijds volgt uit artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 10, lid 3, van diezelfde richtlijn, in hun onderlinge samenhang gelezen, dat het ontstaan van het recht op btw-aftrek losstaat van de vraag of er al dan niet betaling heeft plaatsgevonden van de terugprestatie die verschuldigd is voor het ingevoerde goed of de ingevoerde goederen.
- 23 Hieruit volgt dat overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek van de btw bij invoer in beginsel niet afhankelijk kan worden gesteld van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die btw.
- 24 In de tweede plaats moet worden vastgesteld dat die uitlegging van artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn steun vindt in andere bepalingen van de Zesde richtlijn.
- 25 Enerzijds dient artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, waarin, zoals volgt uit punt 19 van het onderhavige arrest, eveneens de termen „verschuldigd of voldaan” worden gebruikt, in die zin te worden begrepen dat de vraag of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de Schatkist is betaald, niet van invloed is op het recht van de belastingplichtige op aftrek (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, *Jurispr. blz. I-483*, punt 54).
- 26 Anderzijds bepaalt, zoals de advocaat-generaal in punt 37 van haar conclusie heeft opgemerkt, artikel 18 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, in lid 1, sub b, slechts dat de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek van de btw bij invoer te kunnen uitoefenen, slechts in het bezit hoeft te zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting „wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend”. Hieruit volgt dat zelfs de uitoefening van dat recht op aftrek niet afhankelijk is gesteld van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van de btw bij invoer.
- 27 In de derde plaats is van belang te preciseren dat de bovenstaande uitlegging in overeenstemming is met de doelstellingen van de Zesde richtlijn, aangezien zij de autoriteiten in staat stelt te waarborgen dat het recht op aftrek, dat in beginsel niet kan worden beperkt, een integrerend deel blijft van de btw-regeling en steeds onmiddellijk kan worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie in die zin arrest van 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, *Jurispr. blz. I-6161*, punt 47).
- 28 Die uitlegging is bovendien het meest geschikt om de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen.
- 29 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling tot doel heeft dat de ondernemer volledig wordt bevrijd van de last die bestaat in de btw die hij in het kader van zijn economische activiteiten moet betalen of heeft betaald. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt weliswaar een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, doch op voorwaarde dat deze activiteiten op zich aan de btw zijn onderworpen (zie met name reeds aangehaald arrest *Kittel en Recolta Recycling*, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 30 Om de redenen die reeds uitvoerig zijn uiteengezet door de advocaat-generaal in de punten 39 tot en met 42 van haar conclusie, zou het afhankelijk stellen van het recht op aftrek van de btw bij invoer van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die btw tot gevolg hebben dat de belastingplichtige, gedurende een bepaalde tijd, wordt onderworpen aan een economische last die niet voor zijn rekening komt en die het stelsel van aftrek nu juist beoogt te voorkomen.
- 31 Aan deze uitlegging wordt geen afbreuk gedaan door het argument dat wanneer de btw bij invoer niet daadwerkelijk voorafgaand wordt betaald, er een gevaar van btw-fraude of -misbruik bestaat.
- 32 Om te beginnen volgt namelijk uit vaste rechtspraak dat de bestrijding van fraude, belastingontduiking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn wordt erkend en gestimuleerd. Degene die om aftrek van btw verzoekt, zal hebben aan te tonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan. Indien de belastingadministratie vaststelt dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend, is zij gerechtigd met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen en het staat aan de nationale rechter, het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens uit het dossier vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen (zie met name reeds aangehaald arrest Kittel en Recolta Recycling, punten 54-55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Vervolgens kan niet met recht worden gesteld dat invoer een handeling vormt waarbij een verhoogd gevaar van fraude of misbruik bestaat. De invoer van een goed vormt immers een fysieke handeling die kan worden bevestigd en geverifieerd door de bevoegde administratie door de aanwezigheid van dit goed bij de douane.
- 34 Tot slot kan de omstandigheid dat degene die de btw bij invoer verschuldigd is ook degene is die bevoegd is tot aftrek van die btw, evenmin het gevaar van btw-fraude of -misbruik vergroten. Integendeel, de omstandigheid dat een en dezelfde persoon zowel degene is die de btw verschuldigd is als degene die bevoegd is tot aftrek van die btw, legt, zoals de Europese Commissie opmerkt, een link tussen die situatie en de situatie die zich voordoet in het kader van de in de Zesde richtlijn voorziene btw-verleggingsregeling. Zoals de Uniewetgever heeft herhaald in punt 42 van de considerans van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), moet deze regeling de lidstaten helpen de bij bepaalde soorten handelingen vastgestelde belastingfraude en -ontwijking aan te pakken.
- 35 Gelet op al deze overwegingen, moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die belasting door de belastingplichtige wanneer laatstgenoemde tevens de houder is van het recht op aftrek.

### **Kosten**

- 36 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 17, lid 2, sub b, 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 in die zin worden uitgelegd dat het een lidstaat niet toestaat het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die belasting door de belastingplichtige wanneer laatstgenoemde tevens de houder is van het recht op aftrek.**

ondertekeningen