2. Een verschil in de termijnen die een nationale wettelijke regeling toestaat voor de belasting bij invoer en die in het binnenlands verkeer, kan onder bepaalde omstandigheden een inbreuk op artikel 95 EEG-Verdrag opleveren. Bij de huidige stand van de communautaire wetgeving evenwel moeten de belastingtijdvakken, die als referentieperiode dienen bij de berekening van de netto fiscale situatie van de belastingplichtige in het binnenlands verkeer, niet in aanmerking worden genomen bij een vergelijking van de betalingstermijnen. In deze omstandigheden bevat een wettelijke regeling als door de nationale rechter omschreven, geen elementen die een discriminatie in de zin van artikel 95 van het Verdrag zouden kunnen opleveren.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Kakouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 juli 1984.

De griffier
voor deze

D. Louterman

Administrateur

De president

A. J. Mackenzie Stuart

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI VAN 28 FEBRUARI 1984 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In deze prejudiciële zaak wordt het Hof verzocht te beslissen, of het EEG-Verdrag en het secundaire recht inzake de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) toestaan dat de Lid-Staten voor de aangifte en de betaling van de BTW bij invoer termijnen vaststellen die afwijken van die welke voor de BTW in het binnenlands verkeer gelden.

1 — Vertaald uit het Italiaans.

Verzoekster in het hoofdgeding, de vennootschap Dansk Denkavit ApS, voert in Denemarken veevoeder uit Nederland in. Op haar verzoek is zij geregistreerd als importeur en voor haar gelden derhalve de verplichtingen die rusten op degenen die de BTW bij invoer moeten voldoen. De Deense regeling is een van die welke voor de BTW bij invoer en voor de binnenlandse BTW termijnen van verschillende duur kennen. Dansk Denkavit zag hierin discriminatie en verzocht op 3 juni 1981 het Deense ministerie van Belastingen om toestemming om de door haar verschuldigde BTW te mogen afrekenen volgens de modaliteiten van de binnenlandse BTW. Nadat dit was geweigerd, wendde zij zich tot het Østre Landsret, waar zij stelde dat de Deense regeling in strijd was met het gemeenschapsrecht. Bij beschikking van 2 maart 1983 heeft de Twaalfde kamer van dat gerecht de behandeling van de zaak geschorst en vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 (PB L 145 van 1977, blz. 1) en van artikel 95 EEG-Verdrag.

2. Laten wij eerst de Deense regeling eens bezien. De voornaamste teksten zijn de Wet op de BTW (in de versie van bekendmaking nr. 369 van 1. 7. 1982) en de Douanewet (in de versie van bekendmaking nr. 659 van 15. 12. 1982). Eerstgenoemde wet regelt in artikel 20, lid 1, de wijze van betaling van de binnenlandse BTW. Uiterlijk een maand en 20 dagen na afloop van ieder belastingtijdvak (in de regel overeenkomend met een kwartaal) moet de belastingplichtige onderneming bij de belastingdienst het bedrag aangeven van de belasting over haar eigen omzet („uitgaande" belasting) en van de belasting die haar door haar leveranciers in rekening is gebracht (voorbelasting). Het verschil tussen de twee bedragen is de nettobelasting, die een maand na afloop van het belastingtijdvak verschuldigd wordt en die, indien het om een positief bedrag gaat, binnen 20 dagen daarna moet worden voldaan.

In het geval van uit een andere Lid-Staat ingevoerde goederen gelden evenwel de afrekenings- en betalingsvoorschriften van de Douanewet. Artikel 85 hiervan stelt de afrekeningstermijn op één maand en bepaalt dat de BTW op de in deze periode ingeklaarde goederen vóór het eind van de daaropvolgende maand moet worden afgedragen.

Gaan wij uit van de berekening van de verwijzende rechter, dan betekent dit, dat de ondernemingen voor de afrekening van de nettobelasting beschikken over een gemiddelde krediettermijn van tweeëneenhalve maand vanaf de levering of de facturering van een verkocht goed of een verrichte dienst; daarbij komen dan nog 20 dagen voor de betaling. In het geval van de BTW bij invoer echter bedraagt de gemiddelde krediettermijn anderhalve maand vanaf het tijdstip van inklaring van de goederen.

3. Dan kom ik thans tot de vragen die het Østre Landsret heeft gesteld. In de eerste plaats vraagt de nationale rechter, of de Zesde richtlijn en inzonderheid de artikelen 10, 22 en 23 ervan aldus moeten worden uitgelegd, dat zij eraan in de weg staan, „dat een Lid-Staat voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat (BTW bij invoer) afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt,

die binnen de in artikel 22, lid 4, van de richtlijn genoemde tijdslimiet liggen, maar die meebrengen, dat geregistreerde importondernemingen voor de afdracht van die belasting aan de fiscus gemiddeld over een kortere krediettermijn beschikken dan die welke dezelfde Lid-Staat in het algemeen gemiddeld toestaat aan geregistreerde (import-)ondernemingen voor de afdracht van het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de totale omzet (netto-belastingschuld)."

Laten wij de inhoud van de door de Deense rechter genoemde bepalingen eens bezien. Na de begrippen belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting te hebben omschreven, noemt artikel 10 verschillende termijnen, naar gelang het de belasting in het binnenlands verkeer dan wel de belasting bij invoer betreft. In het laatste geval vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het moment waarop de goederen het land binnenkomen, in het eerste geval op het moment waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht. Vinden opeenvolgende afrekeningen of betalingen plaats, dan worden deze geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop die afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

De artikelen 22-24 betreffen de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, en ook hier wordt onderscheiden naar gelang het om binnenlandse BTW of BTW bij invoer gaat. Voor het binnenlands verkeer bepaalt artikel 22, lid 4, dat iedere belastingplichtige een aangifte moet indienen binnen een door elke Lid-Staat vast te stellen termijn, die echter niet langer mag zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit laatste tijdvak kan één maand, twee maanden, een kwartaal of eventueel nog langer zijn, maar in geen geval langer dan een jaar. Lid 5 preciseert dat „iedere belastingplichtige het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde moet voldoen bij de indiening van de periodieke aangifte"; de Lid-Staten kunnen echter „een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan."

Met betrekking tot de BTW bij invoer bepaalt artikel 23, dat „de voorschriften voor de aangifte en voor de betaling die daarop moet volgen", door de Lid-Staten worden vastgesteld; deze kunnen echter bepalen dat „met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van belasting gehouden personen, ... de uit hoofde van de invoer verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde niet wordt betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld in een overeenkomstig de bepalingen van artikel 22, lid 4, ingediende aangifte."

Deze bepalingen lijken mij alleszins duidelijk. Voor de binnenlandse regeling onderscheidt de richtlijn drie perioden in verband met de verplichtingen die op de belastingschuldenaar rusten. De eerste is het belastingtijdvak en het dwingende voorschrift dat in dit verband tot de Lid-Staat is gericht, betreft de maximum duur ervan: het mag niet langer zijn dan een jaar. De tweede is de termijn voor aangifte, en ook hier mogen de Lid-Staten een bepaalde maximum duur niet overschrijden: de aangifte dient te geschieden binnen twee maanden na afloop van het belastingtijdvak. De derde is de termijn voor de betaling van de nettobelasting of de periodieke voorlopige afdrachten, en de regel is dat deze betaling

samenvalt met de indiening van de aangifte. De Lid-Staten zijn echter bevoegd om daarvoor een later tijdstip vast te stellen, maar in dit geval zegt de richtlijn niets over de maximum tijdsduur waarmee het tijdstip van betaling kan worden verschoven.

Wat daarentegen de regeling van de BTW bij invoer betreft, is het grondbeginsel, dat deze wordt betaald op het tijdstip waarop het goed wordt ingevoerd. Maken de Lid-Staten echter gebruik van hun bevoegdheid om een ander tijdstip vast te stellen, dan moet de BTW worden vermeld „in een overeenkomstig de bepalingen van artikel 22, lid 4, ingediende aangifte", en wel volgens de voor het binnenlands verkeer geldende regels.

De richtlijn laat de Lid-Staten dus een grote vrijheid bij het vaststellen van de tijdstippen waarop de belastingschuldenaars aan hun verplichtingen moeten voldoen. Met name verlangt de richtlijn nergens dat er voor het binnenlands verkeer en de invoer gelijke termijnen worden vastgesteld voor de aangifte en de betaling van de nettobelasting of de periodieke voorlopige afdrachten. Deze constatering nu valt ook niet te bestrijden met een beroep op de in artikel 23 voorkomende verwijzing naar artikel 22, lid 4. Het lijkt mij immers duidelijk dat deze verwijzing niet de genoemde termijnen betreft (die overigens in artikel 22, lid 5, worden geregeld), maar uitsluitend *de wijze waarop* de periodieke aangiften moeten worden gedaan. Juist daarom gaat het in de tweede alinea van lid 4.

4. In de tweede plaats vraagt het Østre Landsret, „welke betekenis voor het antwoord op vraag 1 toekomt aan de omstandigheid, dat de bepalingen van de betrokken Lid-Staat inzake de afrekening en betaling van BTW bij invoer, kunnen worden geacht voor de importeurs een gemiddelde kredietermijn mee te brengen die redelijkerwijs overeenstemt met het betalingskrediet voor de koopsom inclusief BTW, dat kopers in dezelfde schakel van de handelsketen gemiddeld van hun leveranciers kunnen verkrijgen bij de aankoop van in die Lid-Staat geproduceerde goederen."

Zoals ik zoëven zei, laat de Zesde richtlijn de Lid-Staten met betrekking tot de termijnen voor de betaling van de BTW bij invoer en de voorlopige afdrachten een zeer ruime discretionaire bevoegdheid. De redenen waarom de Lid-Staten kortere of langere termijnen voorschrijven, of eventueel ook termijnen die gelijk zijn aan die voor het binnenlands verkeer, kunnen dus niet van belang zijn bij de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn.

5. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de vaststelling van verschillende afrekenings- en betalingstermijnen voor de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer in strijd is met artikel 95 van het Verdrag. Ik moge herinneren aan de inhoud van de eerste twee alinea's van dit artikel: „De Lid-Staten heffen op produkten van de overige Lid-Staten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten worden geheven, [en evenmin] zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere produkties zijdelings worden beschermd."

In het systeem van het Verdrag vormen deze bepalingen, zoals bekend, een aanvulling op die betreffende de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking; dat wil zeggen, zij strekken ter verzekering van het vrije goederenverkeer, doordat zij de pas afsnijden aan protectionistische maatregelen in de vorm van interne belastingregelingen die discriminerend zijn voor goederen uit andere Lid-Staten. Een dergelijke discri-

minatie komt aan het licht wanneer men de binnenlandse belastingen op ingevoerde goederen vergelijkt met die op gelijksoortige nationale produkten. Voor een juiste toepassing van artikel 95, aldus het Hof, „moeten deze produkten, vanuit fiscaal oogpunt bezien, in elke produktie- of distributiefase met elkaar worden vergeleken wat betreft tarief en grondslag van de belasting en de wijze van heffing" (arrest van 5. 5. 1982, zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r.o. 27).

In deze formulering lijkt mij bijzonder belang toe te komen aan de woorden „in elke produktie- of distributiefase"; anders gezegd, de vergelijking van de fiscale lasten dient betrekking te hebben op hetzelfde handelsstadium. Maar is dit in ons geval mogelijk? Ik meen van niet, en daarom geloof ik niet dat het ons door het Østre Landsret opgegeven probleem kan worden opgelost met behulp van het precedent van het arrest van 27 februari 1980 (zaak 55/79, Commissie t. Ierland, Jurispr. 1980, blz. 481). Hierin werd weliswaar overwogen dat een staat ingevoerde goederen discrimineert wanneer zijn wetgeving alleen aan de nationale producenten toestaat de betaling van een verbruiksbelasting tot een later tijdstip uit te stellen, maar in dat geval was voldaan aan de voorwaarde die 's Hofs rechtspraak voor de toepassing van artikel 95 stelt.

Zoals gezegd, in casu is dat echter niet het geval, en de reden hiervan is de maar zeer gedeeltelijke communautaire harmonisatie op het gebied van de BTW of, zo men daaraan de voorkeur geeft, de door het bestaan van fiscale grenzen tussen de Lid-Staten veroorzaakte breuk in een op zichzelf zowel in nationaal als in internationaal kader neutraal belastingstelsel. Wij weten dat het de bedoeling is om die grenzen te doen verdwijnen, maar zolang dat niet is gebeurd, zal er een „BTW bij invoer" blijven bestaan, met noodzakelijkerwijze een eigen karakter en eigen regels. Inzonderheid kan men niet van de Lid-Staten eisen dat zij de betalingstermijnen voor de BTW bij invoer gelijk maken aan die in het binnenlands verkeer. En waarom niet? Omdat — en dit is de kern van de zaak — de termijnen in de twee gevallen betrekking hebben op verschillende handelsfasen: in het binnenlands verkeer heeft de BTW betrekking op een *levering*, bij invoer op een *verkrijging*.

6. Men zou hiertegen in kunnen brengen, dat dit wel een erg formalistisch antwoord is. Dansk Denkavit wil er niet van horen en legt de klemtoon op de financiële voordelen die het verschil tussen de betalingstermijnen oplevert voor de ondernemers op de binnenlandse markt. Dezen, zo zegt zij, kunnen veel langer beschikken over de liquide middelen die met het bedrag van hun belastingschuld overeenkomen, en behalen daarmee een rentevoordeel dat hun de mogelijkheid biedt lagere prijzen te berekenen. Hoe kan men dan de door artikel 95 verboden discriminatie ontkennen?

Dit argument maakt indruk, maar overtuigt niet helemaal. Laten wij het uitgangspunt ervan even tot het onze maken en — de verschillende handelsfasen waarop, zoals gezegd, de BTW bij invoer en de binnenlandse BTW betrekking hebben, buiten beschouwing latend — een vergelijking maken tussen twee met elkaar overeenkomende situaties, namelijk die van de importeur en die van de *verkrijger* op de Deense markt. Ik ver-

meldde reeds (zie onder 2 *supra*), dat eerstgenoemde voor de aangifte en betaling van de BTW beschikt over wettelijke termijnen overeenkomend met een gemiddeld krediet van anderhalve maand. Wat echter de verkrijger betreft, dient men rekening te houden met de handelsgebruiken en in het bijzonder met de krediettermijn die de leverancier — in zoverre deze optreedt als ontvanger van de belasting — hem toestaat. De Commissie en de Deense regering nu hebben aangetoond (en het Østre Landsret bevestigt dit in zijn tweede vraag), dat die termijn in Denemarken gemiddeld 45 dagen bedraagt. Hieruit blijkt dat ook wanneer men de zaak vanuit het door Denkavit gekozen perspectief beziet, men niet van discriminatie kan spreken.

7. De laatste vraag van de verwijzende rechter betreft het lot van de Zesde richtlijn, indien regelingen als de Deense onverenigbaar met artikel 95 van het Verdrag zouden worden verklaard. Omdat ik niet geloof dat er van een dergelijke onverenigbaarheid sprake is (zie onder 5 en 6 *supra*), lijkt het mij niet nodig deze vraag te beantwoorden.

8. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen, door de Twaalfde kamer van het Østre Landsret bij beschikking van 2 maart 1983 gesteld in de zaak Dansk Denkavit ApS t. Deens ministerie van Belastingen, te beantwoorden als volgt:

1. De Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (inzonderheid de artikelen 10, 22 en 23) moet aldus worden uitgelegd, dat zij er niet aan in de weg staat, dat de Lid-Staten verschillende termijnen vaststellen voor de afrekening en betaling van de belasting, naar gelang deze ingevoerde goederen of goederen in het binnenlands verkeer betreft.

2. Omdat de bepalingen van de Zesde richtlijn de Lid-Staten de bevoegdheid laten om verschillende termijnen vast te stellen voor de afrekening en betaling van de belasting op binnenlandse en op ingevoerde goederen, zijn de redenen waarom de Lid-Staten die termijnen verschillend hebben vastgesteld, bij de uitlegging van de richtlijn niet van belang.

3. Artikel 95 EEG-Verdrag staat er niet aan in de weg, dat de Lid-Staten verschillende termijnen voor de afrekening en betaling van de belasting vaststellen, naar gelang het gaat om BTW bij invoer en om binnenlandse BTW.