ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
13 december 1989 *

In zaak C-342/87,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Genius Holding BV

en

Staatssecretaris van Financiën,

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

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: Sir Gordon Slynn, kamerpresident, M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida en G. C. Rodríguez Iglesias, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo
griffier: J. A. Pompe, adjunct-griffier

gelet op de opmerkingen ingediend door:

— de fiscale eenheid Genius Holding BV, verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door P. A. Dijkman Dulkes en J. A. F. van Haaster als gemachtigden,

* Procestaal: Nederlands.

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. J. Heineman, plaatsvervangend secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse Zaken, als gemachtigde,

— de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Seidel en H.-J. Horn als gemachtigden,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door J. Conde de Saro en R. García-Valdecasas Fernández als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. F. Buhl, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, bijgestaan door M. Mees, advocaat te 's-Gravenhage,

gezien het rapport ter terechtzitting, gehoord de mondelinge opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan als gemachtigde, de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Kraeusel als gemachtigde, de Spaanse regering, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ter terechtzitting van 15 februari 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 maart 1989,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 28 oktober 1987, ingekomen ten Hove op 4 november daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (hierna: de Zesde richtlijn).

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen de fiscale eenheid Genius Holding BV (ten tijde van de feiten genaamd Genius BV, verzoekster in het hoofdgeding, hierna: verzoekster), een te IJmuiden gevestigde onderneming voor montage- en fabricagewerkzaamheden, en de staatssecretaris van Financiën.

3 Verzoekster, die bij de uitvoering van haar opdrachten gebruik maakt van onderaannemers, werd over het tijdvak 1 juli tot en met 31 december 1982 een naheffingsaanslag opgelegd, aangezien zij, in strijd met de geldende wettelijke bepalingen, de door twee onderaannemers, te weten Vissers Pijpleiding en Montage BV en Montagebedrijf J. van Mierlo, aan Genicon Montage BV in rekening gebrachte BTW in aftrek had gebracht op de door haar verschuldigde omzetbelasting.

4 Nadat de Inspecteur der Omzetbelasting het door verzoekster tegen die aanslag ingediende bezwaarschrift had afgewezen, stelde deze laatste beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat de bestreden uitspraak bevestigde.

5 In cassatie is de Hoge Raad van oordeel, dat naar Nederlands recht aftrek slechts is toegestaan, indien de op de factuur vermelde belasting ook daadwerkelijk verschuldigd is. Overeenkomstig de zogeheten verleggingsregeling, die in Nederland, na door de Raad op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging, tot stand is gebracht en die van toepassing is op activiteiten als die van verzoekster, is de onderaannemer geen BTW verschuldigd ter zake van de ten behoeve van de aannemer verrichte prestaties, aangezien die BTW uitsluitend door de aannemer behoeft te worden voldaan over het bedrag dat hij de opdrachtgever in rekening brengt. Bijgevolg kan verzoekster de BTW niet aftrekken, nu deze haar door de onderaannemers in strijd met bovengenoemde regeling in rekening is gebracht.

6 De Hoge Raad vraagt zich af of een dergelijk stelsel wel strookt met de Zesde richtlijn, en heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Strekt het in de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek zich uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur ?

2) Zo ja, biedt die richtlijn de Lid-Staten dan ruimte tot het door middel van aan de factuur te stellen eisen uitsluiten — hetzij geheel, dan wel in bijzondere gevallen — van het recht op aftrek van zodanige belasting ?"

7 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van de zaak, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

8 Met het oog op de beantwoording van de eerste vraag moet worden opgemerkt, dat de belastingplichtige ingevolge artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken:

„de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten".

9 Verzoekster en de Commissie betogen dat die bepaling aldus moet worden uitgelegd, dat alle belasting die op de factuur staat vermeld, mag worden afgetrokken.

10 Volgens hen is het in strijd met het doel van de aftrekregeling om die bepaling aldus uit te leggen, dat enkel aftrek mogelijk is van ter zake van leveringen of diensten verschuldigde belasting. Gelijk het Hof overwoog in zijn arrest van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655), heeft die aftrekregeling immers tot doel, een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen. Ingevolge artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is de BTW verschuldigd door ieder die deze vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document, zelfs indien zij niet krachtens de wet verschuldigd is. Zo men nu in een dergelijk geval het recht op aftrek uitsloot, zou dat betekenen dat een activiteit werd belast in strijd met het beginsel van neutraliteit van de BTW.

11 Bovendien zou een dergelijke uitlegging inhouden, dat de betrokken economische subjecten verplicht zijn te controleren of de gefactureerde BTW ook wettelijk verschuldigd is, en daarvoor is een beoordeling van de gekozen tariefindeling en bekendheid met de toegekende vrijstellingen noodzakelijk. Dit zou niet bevorderlijk zijn voor een goed verloop van de handelsbetrekkingen.

12 Dienaangaande moet vooreerst worden opgemerkt, dat de Raad bij de formulering van artikel 17, lid 2, sub a, zowel is afgeweken van de formulering van artikel 11, lid 1, sub a, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303) als van die van artikel 17, lid 2, sub a, van het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn (PB 1973, C 80, blz. 1); volgens die twee bepalingen mocht de belastingplichtige immers alle belasting aftrekken die hem was gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte diensten.

13 Uit de ten opzichte van die bepalingen aangebrachte wijziging valt af te leiden, dat er enkel recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is — dat wil zeggen belasting ter zake van een aan de BTW onderworpen handeling — of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was.

14 Deze uitlegging van artikel 17, lid 2, sub a, vindt bevestiging in andere bepalingen van de Zesde richtlijn.

15 Volgens artikel 18, lid 1, sub a, 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, dat wil zeggen dat in de factuur afzonderlijk moeten zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling. Volgens genoemde bepalingen is het recht op aftrek dus afhankelijk van de voorwaarde, dat op de factuur de belasting wordt vermeld die ter zake van de geleverde goederen en de verrichte diensten verschuldigd is. Bijgevolg bestaat dat recht niet voor belasting die niet aan een bepaalde handeling is gerelateerd, hetzij omdat zij hoger is dan de wettelijk verschuldigde, hetzij omdat de betrokken handeling niet aan de BTW is onderworpen.

16 Verder bepaalt artikel 20, lid 1, aanhef en sub a: „De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de Lid-Staten vastgestelde wijze herzien, met name... indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen." Dit betekent, dat wanneer de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet overeenkomt met de wettelijk verschuldigde belasting, die aftrek moet worden herzien, zelfs indien hij wel overeenstemt met het op een factuur of een als zodanig dienstdoend document vermelde belastingbedrag.

17 Deze uitlegging van artikel 17, lid 2, sub a, is ook de beste wanneer het erom gaat, belastingfraude tegen te gaan. Indien alle gefactureerde belasting kon worden afgetrokken, zou het immers gemakkelijker zijn om fraude te plegen.

18 Wat ten slotte het argument van verzoekster en de Commissie betreft, dat wanneer het recht op aftrek werd beperkt tot de belasting die gerelateerd is aan de levering van goederen en de verrichting van diensten, het beginsel van neutraliteit van de BTW zou worden aangetast, moet worden opgemerkt, dat het aan de Lid-Staten 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.

19 Op de eerste vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat het recht op aftrek, voorzien in de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, zich niet uitstrekt tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur.

20 Gezien het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede prejudiciële vraag geen beantwoording.

Kosten

21 De kosten door de Nederlandse, de Spaanse en de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij

het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 28 oktober 1987 gestelde vraag,

verklaart voor recht:

De uitoefening van het recht op aftrek, voorzien in de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, strekt zich niet uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur.

Slynn Zuleeg

Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 13 december 1989.

De griffier

J.-G. Giraud

De president van de Vijfde kamer

Sir Gordon Slynn