RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-342/87 *

I — De feiten en het procesverloop

A — *Het hoofdgeding*

De fiscale eenheid Genius Holding BV (ten tijde van de feiten Genius BV genaamd) is een onderneming die montage- en fabricagewerkzaamheden verricht. Bij de uitvoering van door haar gekregen opdrachten maakt zij geregeld gebruik van onderaannemers.

Over het tijdvak 1 juli tot en met 31 december 1982 is Genius Holding een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van 79 833 HFL aan enkelvoudige belasting, zonder verhoging. De naheffingsaanslag betrof de omzetbelasting die aan Genicon Montage BV in rekening was gebracht op facturen afkomstig van twee onderaannemers, te weten Vissers Pijpleiding en Montage BV en Montagebedrijf J. van Mierlo. De op deze facturen in rekening gebrachte bedragen hadden betrekking op werkzaamheden die vóór 1 juli 1982 waren overeengekomen.

Nadat het tegen deze aanslag ingediende bezwaarschrift bij uitspraak van de inspecteur was afgewezen, stelde Genius Holding beroep in bij het gerechtshof te Amsterdam en nadat deze rechter de uitspraak van de inspecteur had bevestigd, beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Van oordeel dat dit beroep in cassatie betrekking had op een vraag van uitlegging van artikel 17, lid 2, aanhef en sub a, in samenhang met artikel 18, lid 1, artikel 21, lid 1, en artikel 22, leden 3 en 8, van de Zesde BTW-richtlijn, heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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 ?"

B — *De schriftelijke procedure*

1. De Hoge Raad der Nederlanden is van oordeel, dat een beslissing in het bij hem aanhangig geding pas mogelijk is na uitlegging van een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn.

Het verwijzingsarrest van 28 oktober 1987 is op 4 november 1987 ingeschreven ter griffie van het Hof.

2. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend op 1 februari 1988 door de fiscale eenheid Genius Holding BV; op 2 februari 1988 door de regering van het Ko-

* Procestaal: Nederlands.

ninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door J. Heinemann, waarnemend secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse Zaken; op 5 februari 1988 door 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; op 12 februari 1988 door de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Seidel en H.-J. Horn als gemachtigden, en op 18 februari 1988 door de regering van het Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door J. Conde de Saro en R. García-Valdecasas Fernandez als gemachtigden.

3. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — De toepasselijke regeling

A — *De gemeenschapsregeling*

Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige 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".

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, opgestelde factuur.

Op grond van genoemd artikel 22, lid 3, moet iedere belastingplichtige voor goederen geleverd aan en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren (sub a).

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht. Verder moeten in de factuur afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling (sub b). De criteria volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur, moeten door de Lid-Staten zelf worden vastgesteld (sub c).

Artikel 22, lid 8, bepaalt dat de Lid-Staten, onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

Artikel 21, lid 1, bepaalt dat de belasting over de toegevoegde waarde in het binnenlands verkeer verschuldigd is

— door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, met uitzondering van de in artikel 9, lid 2, sub a, bedoelde handelingen verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de Lid-Staten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belaste handeling bestemd is, worden aangewezen. De Lid-Staten kunnen tevens bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen (lid 1, sub a);

— door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub a, verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige; de Lid-Staten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen (lid 1, sub b);

— door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document (lid 1, sub c).

B — *De nationale regeling*

Op 1 juli 1982 is in Nederland in werking getreden de Wet van 4 juni 1981, Stbl. 370, de zogenoemde Wet ketenaansprakelijkheid. In deze wet zijn onder meer wijzigingen in de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen. Artikel IX van de Wet ketenaansprakelijkheid bepaalt, dat deze wet gedurende een periode van een jaar na de inwerkingtreding geen toepassing vindt voor aannemers en onderaannemers die voor die datum een overeenkomst hebben aangegaan.

Ingevolge de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1982, nr. 282-9690, onderdeel 1, blijft de Wet ketenaansprakelijkheid wat de omzetbelasting betreft, vooralsnog volledig buiten toepassing. In de sectoren bouw, metaalconstructiebouw (voor zover het betreft onroerende constructies) en scheepsbouw geldt voor de omzetbelasting een zogeheten verleggingsregeling. Deze houdt in, dat de heffing van BTW — indien er sprake is van onderaanneming — wordt verlegd van de onderaannemer die de prestatie verricht, naar de (hoofd)aannemer die de prestatie afneemt. Anders gezegd, de (hoofd)aannemer betaalt de ter zake van de onderaanneming verschuldigde BTW niet aan de onderaannemer (die deze BTW dan aan de fiscus zou moeten afdragen), maar de (hoofd)aannemer dient deze BTW zelf als verschuldigde belasting aan te geven. Op dezelfde aangifte mag hij deze ingevolge de verleggingsregeling verschuldigde belasting weer aftrekken. Aldus wordt bereikt, dat in de keten onder de (hoofd)aannemer ter zake van het uitgevoerde werk in feite geen omzetbelasting wordt voldaan. De verleggingsregeling leidt derhalve in praktijk tot een eenmalige heffing van BTW over hetgeen ter zake van het werk door de (hoofd)aannemer aan de opdrachtgever in rekening wordt gebracht. Deze regeling is per 1 juli 1982 in arti-

kel 24 b van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen.

In onderdeel 5 van bovengenoemde resolutie is vermeld, dat in het uitvoeringsbesluit geen overgangsregeling is voorzien en dat dit inhoudt, dat de verleggingsregeling ook van toepassing is op werkzaamheden die worden verricht op basis van vóór 1 juli 1982 gesloten overeenkomsten.

Volgens artikel 15, lid 1, sub b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is het recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten wanneer de factuur niet op de voorgeschreven wijze is opgemaakt. Van belang is daarbij in de eerste plaats artikel 35, lid 1, sub g, van genoemde wet, bepalende dat alleen het bedrag van de belasting dat verschuldigd is geworden, op de factuur mag worden vermeld, en in de tweede plaats artikel 24 b, lid 8, van het eerdergenoemde uitvoeringsbesluit, dat in het kader van de speciaal voor aannemers en onderaannemers geldende regeling voorschrijft, dat op de factuur moet worden vermeld: „omzetbelasting verlegd".

Op 22 maart 1982 deelde de Nederlandse regering de Commissie mee, dat zij voornemens was in de Nederlandse wetgeving een van de Zesde richtlijn afwijkende regeling op te nemen, ten einde bepaalde vormen van fraude door onderaannemers en koppelbazen in de sectoren bouw, metaalconstructiebouw en scheepsbouw te voorkomen. Derhalve werd op grond van artikel 27, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn een verzoek om afwijking van deze richtlijn ingediend. Deze afwijking is door de Raad toegestaan en op 20 juni 1982 in werking getreden (PB 1982, C 197, blz. 1), waardoor Nederland bovengenoemde verleggingsregeling mocht invoeren.

III — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekster in het hoofdgeding, de Commissie en de Nederlandse, de Duitse en de Spaanse regering.

De eerste vraag

Verzoekster in het hoofdgeding betoogt, dat het systeem van de verbruiksbelastingen met zich meebrengt, dat de afnemer de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting moet kunnen aftrekken. Wanneer de afnemer die zelf omzetbelasting dient af te dragen, in bepaalde gevallen geen aftrek zou kunnen claimen voor de door hem aan leveranciers voldane omzetbelasting, komt dit neer op dubbele belastingheffing, wat in strijd is met de neutraliteit van de omzetbelasting binnen de bedrijfskolom.

De *Commissie* is van mening, dat de eerste vraag van de nationale rechter bevestigend moet worden beantwoord. Zij zoekt daarvoor steun bij de rechtspraak van het Hof, volgens welke de aftrekregeling de hoeksteen vormt van het gemeenschappelijk BTW-stelsel (zie met name de arresten van 5 mei 1982, zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, en 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655). Het recht op aftrek van voorbelasting is enkel afhankelijk van de voor-

waarde, dat een andere belastingplichtige goederen levert of diensten verricht en daarover BTW in rekening brengt. Het is niet nodig dat die belasting terecht in rekening wordt gebracht.

De *Nederlandse*, de *Duitse* en de *Spaanse* regering vinden dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. Het recht op aftrek van voorbelasting veronderstelt, dat voldaan is aan de materiële voorwaarden van artikel 17, lid 2, en aan de bewijsvoorwaarden van artikel 18, lid 1, juncto artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn. Volgens eerstgenoemde bepaling bestaat het recht op vooraftrek alleen voor BTW die haar rechtsgrondslag in de verrichting van een belastbare handeling heeft. Belasting die uit anderen hoofde op een rekening is vermeld en die op grond van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn verschuldigd is, kan dus niet worden afgetrokken. Een dergelijke rekening voldoet trouwens niet aan de in artikel 22, lid 3, van de richtlijn gestelde eis.

De tweede vraag

Verzoekster in het hoofdgeding betoogt, dat artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten enkel de mogelijkheid biedt, in hun wetgeving de criteria vast te leggen volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur. De Lid-Staten mogen aan de factuur geen inhoudelijke eisen stellen zoals die welke thans in geding zijn en die ertoe leiden, dat het economisch risico voor de betaling van belastingschulden van derden bij de ondernemer wordt gelegd.

Volgens de *Commissie* heeft de gemeenschapswetgever de voorwaarden waaraan documenten moeten voldoen om als facturen te kunnen worden aangemerkt, niet uitputtend willen regelen. De Lid-Staten kunnen, steeds met als doel juiste toepassing van de BTW en controle daarop door de belastingdienst, een bepaald aantal extra vermeldingen voorschrijven. Niettemin mogen dergelijke vermeldingen het strikte kader van de controle op de toepassing van de BTW niet te buiten gaan en door hun aantal of hun technische aard de uitoefening van het recht op aftrek niet bemoeilijken of praktisch onmogelijk maken. Op het in Nederland geldende verbod om op de factuur een ander belastingbedrag dan het wettelijk verschuldigde te vermelden, mag dus naar het oordeel van de Commissie niet de sanctie worden gesteld, dat de afnemer geen recht heeft op aftrek van de ten onrechte aan hem in rekening gebrachte belasting.

De Commissie is evenwel van mening, dat de Nederlandse regeling voor aannemers en onderaannemers bijzondere kenmerken heeft, waardoor het aanvaardbaar is dat er geen recht op aftrek bestaat wanneer de factuur niet is opgemaakt op de wijze voorzien in artikel 24 b, lid 8, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

De *Nederlandse* en de *Spaanse* regering betogen, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 22, leden 3 en 8, van de Zesde richtlijn de criteria kunnen vaststellen volgens welke een document geacht kan worden dienst te doen als factuur; zij kunnen ook andere eisen stellen die zij noodzakelijk achten ten einde de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen. Een voorbeeld hiervan is het in artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen vereiste, dat nodig is om frauduleuze praktijken te voorkomen. Volgens de Neder-

landse regering wordt hiermee voorkomen, dat men zonder enige wettelijke grondslag BTW vermeldt op een factuur en daarmee opzettelijk een recht op aftrek schept, terwijl dit recht op aftrek ook niet wordt belemmerd wanneer bij de opmaker van de factuur geenszins de intentie bestaat, de aldus door hem verschuldigd geworden belasting af te dragen.

Ook wanneer er aan de factuur geen extra, de aftrek inperkende, eisen mochten worden gesteld, zouden de in Nederland vastgestelde maatregelen gebaseerd kunnen worden op artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn.

J. C. Moitinho de Almeida
rechter-rapporteur