ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

8 mei 2008 *

In de gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Genova (Italië) bij beslissingen van 13 december 2006, ingekomen bij het Hof op 20 februari 2007, in de procedures

Ecotrade SpA

tegen

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Italiaans.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 januari 2008,

gelet op de opmerkingen van:

— Ecotrade SpA, vertegenwoordigd door A. Lovisolo en N. Raggi, avvocati,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door A. Pantazi-Lambrou als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. Aresu en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 maart 2008,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 17, 18, lid 1, sub d, 21, lid 1, en 22 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17/EG van de Raad van 30 maart 2000 (PB L 84, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen Ecotrade SpA (hierna: „Ecotrade") en Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (hierna: „Agenzia") over verschillende door laatstgenoemde opgestelde aanslagbiljetten in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") houdende rectificatie van de door deze vennootschap voor 2000 en 2001 ingediende btw-aangiften.

Rechtskader

Communautaire regeling

3 Met betrekking tot het recht op aftrek bepaalt artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, lid 1, van deze richtlijn:

„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 geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten".

4 Ingevolge lid 6 van datzelfde artikel 17 kunnen de lidstaten, totdat de Raad heeft bepaald voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat, elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn voorzag, waarbij uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, in elk geval van het recht op aftrek van de btw zijn uitgesloten. In lid 7 van dat artikel wordt de lidstaten toegestaan, om conjuncturele redenen en onder voorbehoud van inachtneming van een raadplegingsprocedure, investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uit te sluiten.

5 Volgens artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 octies ervan, is de btw, in het binnenland, verschuldigd door de afnemer van een dienst als bedoeld, met name, in artikel 28 ter, C, van de richtlijn wanneer deze dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. Artikel 28 ter, C, waarnaar wordt verwezen, ziet op „intracommunautaire goederenvervoerdiensten". Deze regeling, die overigens ook voor andere diensten geldt, is doorgaans bekend als de „verleggingsregeling".

6 Met betrekking tot de nadere regels voor de uitoefening van het recht op aftrek in gevallen als die bedoeld in het vorige punt, bepaalt artikel 18, lid 1, sub d, van de

Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 2, ervan, dat de belastingplichtige om dit recht te kunnen uitoefenen de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten moet vervullen.

7 Artikel 18, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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.

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast."

8 Bovendien voorziet artikel 22 van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 nonies ervan, in een aantal verplichtingen voor de belastingplichtige. Daartoe behoren de verplichting van artikel 22, lid 2, sub a, volgens welke iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken, en ook de verplichting van lid 4, sub a en b, van dat artikel, volgens welke iedere belastingplichtige binnen de gestelde termijn een aangifte moet indienen met alle gegevens die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen.

9 Ten slotte bepaalt artikel 22, leden 7 en 8:

„7. De lidstaten treffen de nodige maatregelen om te verzekeren dat de personen die, overeenkomstig artikel 21, lid 1, sub a en b, geacht worden tot voldoening van de belasting te zijn gehouden in de plaats van een in het buitenland gevestigde belastingplichtige […] de bovenbedoelde verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen.

8. De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

Nationale regeling

10 De relevante bepalingen inzake btw zijn in het Italiaanse recht grotendeels vervat in het besluit van de president van de Republiek nr. 633 van 26 oktober 1972 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972), zoals meermaals gewijzigd (hierna: „DPR nr. 633/72") en ook in wetsbesluit nr. 331 van 30 augustus 1993 (GURI nr. 203 van 30 augustus 1993; hierna: „wetsbesluit nr. 331/93").

11 Artikel 17, derde alinea, eerste volzin, DPR nr. 633/72 bepaalt:

„De verplichtingen met betrekking tot […] de verrichting van diensten op het grondgebied van de staat door niet aldaar gevestigde rechtssubjecten […] worden vervuld door de […] opdrachtgevers die op het grondgebied van de staat zijn gevestigd en […] gebruikmaken van de diensten in het kader van de uitoefening van een bedrijf, een vakmanschap of een beroep."

12 Artikel 19, lid 1, DPR nr. 633/72 bepaalt:

„[…] Het recht op aftrek van de belasting over de verworven of ingevoerde goederen of diensten ontstaat op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt; het kan uiterlijk worden uitgeoefend op het moment dat aangifte wordt gedaan over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan en onder de voorwaarden die golden op het moment van ontstaan van dit recht."

13 Volgens artikel 23, met als titel „Registratie van facturen", eerste en tweede alinea, DPR nr. 633/72 moet iedere belastingplichtige zijn facturen binnen vijftien dagen in een register ad hoc opnemen telkens met vermelding van het volgnummer, de datum van uitreiking, het belastbare bedrag van de handeling(en) en het btw-bedrag volgens elk afzonderlijk tarief, alsmede de onderneming, de naam of de maatschappelijke benaming van de afnemer van het goed of van de opdrachtgever van de dienst of, in de in artikel 17, derde alinea, bedoelde gevallen, van de leverancier of van de dienstverrichter.

14 Onder de titel „Registratie van aankopen" verplicht artikel 25, eerste alinea, DPR nr. 633/72 de belastingplichtigen de facturen en de douaneborderellen met betrekking tot de voor hun bedrijf, vakmanschap of beroep verworven of ingevoerde

goederen en diensten, met inbegrip van de overeenkomstig artikel 17, derde alinea, uitgereikte facturen, doorlopend te nummeren en in het daarvoor bestemde register op te nemen vóór de periodieke afrekening of de jaaraangifte waarin het recht op aftrek van de betrokken btw wordt uitgeoefend.

15 Ingevolge artikel 47, lid 1, van wetsdecreet nr. 331/93, met als titel „Registratie van intracommunautaire handelingen", moeten de facturen met betrekking tot, met name, intracommunautaire goederenvervoerdiensten en de daarop betrekking hebbende diensten binnen een maand na ontvangst of later, doch in elk geval binnen vijftien dagen na ontvangst, afzonderlijk worden opgenomen in het in artikel 23, eerste en tweede alinea, DPR nr. 633/72 bedoelde register van uitgereikte facturen alsmede in het in artikel 25, eerste alinea, DRP nr. 633/72 bedoelde register van aankopen, met verwijzing naar de maand van ontvangst respectievelijk uitreiking.

16 Ten slotte bepaalt artikel 57, eerste alinea, eerste volzin, DPR nr. 633/72:

„De kennisgeving van een rectificatie en van een navordering […] dient op straffe van verval te geschieden ten laatste op 31 december van het vierde jaar volgend op het jaar waarin de aangifte is ingediend."

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

17 Ecotrade is een vennootschap op aandelen naar Italiaans recht, die gespecialiseerd is in de handel van gegranuleerde hoogovenslak en andere ingrediënten, met name synthetisch gips en as, voor de vervaardiging van cement.

18 Tijdens de belastingjaren 2000 en 2001 heeft Ecotrade voor het vervoer van deze grondstoffen vanuit Italië naar andere lidstaten van de Europese Gemeenschap een beroep gedaan op niet in Italië gevestigde marktdeelnemers. In de facturen die deze marktdeelnemers hebben uitgereikt voor de aan Ecotrade verrichte diensten, hebben zij deze diensten omschreven als hetzij „bevrachting van schepen" hetzij „verscheping" (hierna: de „betrokken handelingen"). In deze facturen was echter geen melding gemaakt van het btw-bedrag en in een aantal van deze facturen was zelfs vermeld dat deze handelingen waren vrijgesteld.

19 Ecotrade ging er aldus van uit dat de betrokken handelingen niet aan de btw waren onderworpen. Bijgevolg heeft zij de facturen voor deze handelingen alleen in het register van aankopen ingeschreven en niet in het register van uitgereikte facturen, en wel met vrijstelling van btw. De btw voor deze handelingen werd dus niet opgevoerd in de belastingaangiften die Ecotrade voor de belastingjaren 2000 en 2001 heeft gedaan.

20 Naar aanleiding van een controle in 2004 heeft Agenzia beslist dat de betrokken handelingen aan de btw onderworpen intracommunautaire goederenvervoerdiensten vormden en dat de verleggingsregeling daarop van toepassing was, hetgeen — behalve voor één factuur — niet werd betwist door Ecotrade. Agenzia heeft bovendien vastgesteld dat deze vennootschap de boekhoudkundige voorschriften betreffende deze verleggingsregeling niet had vervuld, aangezien de betrokken facturen alleen in het register van aankopen en niet in het register van uitgereikte facturen waren opgenomen.

21 Bijgevolg heeft Agenzia via verschillende aanslagen tot navordering de btw-aangiften die Ecotrade voor de belastingjaren 2000 en 2001 had opgesteld, gerectificeerd, waarbij zij de niet-aangegeven btw bepaalde op een totaalbedrag van 321 000 EUR en geldboeten van ongeveer 361 000 EUR oplegde.

22 Vervolgens heeft Agenzia geoordeeld dat Ecotrade was vervallen van het recht op aftrek van de btw, aangezien zij dat recht niet had uitgeoefend binnen de termijn van twee jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop deze belasting verschuldigd was geworden, zoals is bepaald in artikel 19, lid 1, tweede volzin, DPR nr. 633/72, terwijl de termijn voor de belastingadministratie om de btw over de betrokken diensten na te vorderen nog niet was verstreken, aangezien de termijn voor kennisgeving van een rectificatie en van een navordering overeenkomstig artikel 57, eerste alinea, van dat DRP vier jaar bedraagt vanaf de indiening van de betrokken btw-aangiften.

23 Ecotrade heeft bij diverse beroepen ingesteld op 13 februari 2005 bij de Commissione tributaria provinciale di Genova de navorderingsaanslagen betwist en nietigverklaring ervan gevorderd. Ter rechtvaardiging van haar boekhoudpraktijk heeft deze vennootschap aangevoerd dat de facturen voor de betrokken handelingen regelmatig waren ingeschreven in het register van aankopen, doch niet in het register van uitgereikte facturen doordat deze handelingen ten onrechte waren beschouwd als vrijgesteld van btw. Deze onregelmatigheid heeft de uitoefening van het recht op aftrek niet aangetast, aangezien geen schuld jegens de belastingadministratie is ontstaan. Bijgevolg geldt er in casu geen enkele tijdsbeperking voor het recht op aftrek.

24 Agenzia heeft voor de verwijzende rechter gerepliceerd dat Ecotrade voor de betrokken handelingen een „op eigen naam gestelde factuur" had moeten uitreiken, de verschuldigde btw had moeten berekenen, de factuur zowel in het register van uitgereikte facturen als in het register van aankopen had moeten inschrijven, zodat zij voor het recht van aftrek van de voorbelasting een btw-credit zou hebben gehad. Volgens deze methode wordt de in debet geboekte btw niet daadwerkelijk betaald door de opdrachtgever, aangezien deze btw wordt opgeheven door de overeenkomstige in credit geboekte btw. Het recht op aftrek moest echter binnen de op straffe van verval voorgeschreven termijn worden uitgeoefend. Bijgevolg is Ecotrade, die de door de nationale regeling voorgeschreven boekhoudmethode niet heeft gevolgd, verplicht de verschuldigde btw te betalen, hoewel zij het recht op aftrek ervan heeft verloren doordat de vervaltermijn is verstreken.

25 Daarop heeft de Commissione tributaria provinciale di Genova de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende, in zaak C-95/07 en in zaak C-96/07 op dezelfde wijze geformuleerde prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 17, 21, lid 1, en 22 van de Zesde richtlijn […] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling (in casu artikel 19 DPR nr. 633/72 […]) die de uitoefening van het recht op aftrek van de btw die door een belastingplichtige verschuldigd is in het kader van de uitoefening van zijn ondernemersactiviteit, afhankelijk stelt van de inachtneming van een (tweejarige) termijn en de niet-inachtneming daarvan bestraft met het verval van dat recht, met name in gevallen waarin de verwerving van het goed of de dienst aan btw is onderworpen op grond van de verleggingsregeling die de administratie toestaat de belasting gedurende een langere periode in te vorderen (vier jaar volgens artikel 57 DPR nr. 633/72) dan de termijn waarbinnen de ondernemer zijn overeenkomstige recht op aftrek kan uitoefenen, welk recht bij overschrijding van die termijn komt te vervallen?

2) Moet artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn […] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling die in het kader van de vaststelling van de in die bepaling bedoelde ‚formaliteiten' door middel van de verleggingsregeling van artikel 17, derde alinea, junctis de artikelen 23 en 25 DPR nr. 633/72, de inachtneming (door uitsluitend de belastingplichtige) van een termijn als die van artikel 19 DPR nr. 633/72 voorschrijft voor de uitoefening van het in artikel 17 van dezelfde richtlijn neergelegde recht op aftrek?"

26 Bij beschikking van de president van het Hof van 27 april 2007 zijn de zaken C-95/07 en C-96/07 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Bij het Hof ingediende opmerkingen

27 Ecotrade stelt dat in de Zesde richtlijn niet wordt voorzien in een tijdsbeperking voor het recht op aftrek, aangezien het op het neutraliteitsbeginsel gebaseerde btw-stelsel, in zijn geheel, aldus is opgevat dat de belastingplichtige in elk geval dat aan het btw-stelsel inherente fundamentele recht wordt gewaarborgd. Bovendien kan de nationale regeling waarover het gaat in de hoofdgedingen, niet worden gerechtvaardigd met een beroep op de artikelen 17, leden 6 en 7, en 22, leden 7 en 8, van deze richtlijn, die in de hoofdgedingen niet van toepassing zijn.

28 Aangaande de door de lidstaten krachtens artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn voorgeschreven „formaliteiten" die de belastingplichtige moet vervullen om het recht van aftrek te kunnen uitoefenen onder de verleggingsregeling, betoogt Ecotrade dat deze formaliteiten niet onevenredig of onverenigbaar met het algemene btw-stelsel kunnen zijn. Bijgevolg kan een belastingplichtige, wanneer hij deze formaliteiten heeft vervuld, het recht op aftrek niet definitief verliezen. In elk geval is de beperking van het recht op aftrek naar Italiaans recht niet evenredig, aangezien de belastingadministratie voor de rectificatie van onjuiste aangiften over een langere termijn beschikt dan de belastingplichtige voor de uitoefening van zijn recht op aftrek.

29 De Italiaanse en de Cypriotische regering benadrukken dat de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek een formaliteit vormt die de lidstaten kunnen voorschrijven krachtens artikel 18, lid 1, sub d, en lid 3, en artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn. Dat artikel 18 bevat geen bepaling die weerlegt dat de lidstaten bij het vaststellen van tijdsbeperkingen voor de aftrek over een discretionaire bevoegdheid beschikken. Volgens lid 2 van dat artikel 18, waarin wordt verwezen naar

„dezelfde periode", moet het recht op aftrek zo onmiddellijk mogelijk worden uitgeoefend zodat wanneer een belastingplichtige nalaat zijn recht op aftrek tijdens deze periode uit te oefenen, zijn mogelijkheid om dat later te doen afhankelijk kan worden gemaakt van voorwaarden die de lidstaten krachtens artikel 18, lid 3, kunnen stellen.

30 Bovendien menen deze regeringen dat de termijn voor de administratie om de belasting na te vorderen, om objectieve en praktische redenen niet gelijk kan zijn aan de termijn waarover de belastingplichtige beschikt voor de uitoefening van zijn recht op aftrek, aangezien de administratie na indiening van de belastingaangifte enige tijd nodig heeft om de aangifte te controleren en de inhoud ervan te onderzoeken.

31 Voorts erkent de Italiaanse regering dat de lidstaten het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen zodat de uitoefening van het recht op aftrek niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt. Niettemin is volgens deze regering de termijn van twee jaar geheel adequaat.

32 De Commissie van de Europese Gemeenschappen stelt dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend binnen de gestelde fiscale vervaltermijnen. De uitoefening van dit recht kan bijgevolg niet oneindig worden uitgesteld. Daaruit leidt zij af dat het stellen van een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek niet onverenigbaar is met de door de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen, mits deze termijn niet minder gunstig is dan die voor de uitoefening van soortgelijke rechten in belastingzaken (gelijkwaardigheidsbeginsel) of de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel). Daaruit concludeert zij dat het gelijkwaardigheidsbeginsel niet wordt geëerbiedigd aangezien de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling de belastingadministratie voor rectificaties en navorderingen een termijn van vier jaar toekent, terwijl voor de aftrek van de voldane btw een termijn van slechts twee jaar geldt. Met betrekking tot de eerbiediging van het doeltreffendheidsbeginsel benadrukt de Commissie dat een vervaltermijn van twee jaar voor de uitoefening van het recht op aftrek om dezelfde redenen de uitoefening van dat recht uiterst moeilijk kan maken.

33 Voorts is de Commissie van mening dat het totaal buitensporig en onevenredig is dat de betrokken lidstaat zich ongerechtvaardigd zou willen verrijken omdat niet is voldaan aan simpele boekhoudkundige voorschriften, hoewel laatstgenoemde de mogelijkheid moet blijven behouden om de betrokken onregelmatigheden op passende wijze te bestraffen.

34 Voor het geval het Hof beslist dat artikel 19 DPR nr. 633/72 niet verenigbaar is met de Zesde richtlijn, stelt de Cypriotische regering voor dat de gevolgen van het te wijzen arrest in de tijd worden beperkt zodat dit arrest alleen geldt na uitspraak ervan.

Antwoord van het Hof

35 Vooraf zij opgemerkt dat de verwijzende rechter met zijn vragen wenst te vernemen of de artikelen 17, 18, lid 1, sub d, 21, lid 1, en 22 van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een nationale regeling als die in de hoofdgedingen, inhoudende dat bij toepassing van de verleggingsregeling het recht op aftrek van de btw slechts kan worden uitgeoefend binnen een vervaltermijn die korter is dan de termijn waarover de belastingadministratie beschikt om de belasting na te vorderen.

36 Blijkens de verwijzingsbeslissingen ligt in feite echter een boekhoudkundige onregelmatigheid van Ecotrade ten grondslag aan de hoofdgedingen, doordat de betrokken handelingen ten onrechte alleen in het register van aankopen met vrijstelling van btw zijn ingeschreven, waarbij deze onregelmatigheid ook in de door deze vennootschap opgestelde btw-aangiften heeft doorgewerkt met als gevolg dat Agenzia deze aangiften heeft moeten rectificeren. Dit geval is duidelijk te onderscheiden van het geval waarin de belastingplichtige die weet dat een levering aan btw is onderworpen, door een gebrek aan stiptheid of uit onachtzaamheid nalaat om binnen de in de nationale regeling gestelde termijn aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting.

37 Volgens vaste rechtspraak dient het Hof de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of hij daarnaar in zijn vragen heeft verwezen (zie met name arresten van 2 februari 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, arrest „Clinique", C-315/92, Jurispr. blz. I-317, punt 7; 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16; 7 september 2004, Trojani, C-456/02, Jurispr. blz. I-7573, punt 38, en 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 25).

38 Bijgevolg dienen de vragen van de verwijzende rechter, die samen moeten worden onderzocht, aldus te worden geherformuleerd dat hij wenst te vernemen, ten eerste, of de artikelen 17, 18, leden 2 en 3, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzetten dat voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw onder de verleggingsregeling een vervaltermijn wordt gesteld als in de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale regeling (hierna: „vervaltermijn"), en ten tweede, of de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van deze richtlijn zich verzetten tegen een praktijk van rectificatie van aangiften en van navordering van btw waarbij een onregelmatigheid in de boekhouding en in de aangifte als die in de hoofdgedingen, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek onder de verleggingsregeling (hierna: „praktijk van rectificatie en navordering").

Vervaltermijn

39 Meteen zij benadrukt dat een belastingplichtige die als afnemer van diensten tot voldoening van de btw is gehouden, kan gebruikmaken van het recht op aftrek als bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (zie arrest van 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 37). Volgens vaste rechtspraak maakt het in dit artikel 17 neergelegde recht op aftrek integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt (zie arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en arrest Bockemühl, reeds aangehaald, punt 38).

40 Voorts is het vaste rechtspraak dat het recht op aftrek onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punten 15-17; arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15, en reeds aangehaalde arresten Gabalfrisa e.a., punt 43, en Bockemühl, punt 38).

41 Zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn, wordt het recht op aftrek immers in beginsel uitgeoefend „in dezelfde periode" als die waarin dat recht is ontstaan.

42 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn worden toegestaan de aftrek te verrichten ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de periode waarin dat recht is ontstaan. In dat geval moet hij voor de uitoefening van zijn recht evenwel voldoen aan een aantal door de lidstaten vastgestelde voorwaarden en voorschriften.

43 Bijgevolg kunnen de lidstaten eisen dat het recht op aftrek wordt uitgeoefend hetzij in de periode waarin het is ontstaan, hetzij tijdens een langere periode op voorwaarde dat is voldaan aan een aantal in hun nationale regeling omschreven voorwaarden en voorschriften.

44 Bovendien staat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.

45 Derhalve kan niet worden ingestemd met de stelling dat voor het recht op aftrek geen vervaltermijn kan worden gesteld.

46 Bovendien kan een vervaltermijn, die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op zijn recht op aftrek van de voorbelasting, moet bestraffen met het verval van het recht op aftrek, niet worden beschouwd als onverenigbaar met de bij de Zesde richtlijn ingevoerde regeling voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar gemeenschapsrecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zie arresten van 27 februari 2003, Santex, C-327/00, Jurispr. blz. I-1877, punt 55, en 11 oktober 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Jurispr. blz. I-8415, punt 52).

47 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, blijkt niet uit het dossier — en is voor het Hof overigens niet aangevoerd — dat de in artikel 19, lid 1, DPR nr. 633/72 gestelde vervaltermijn tegen dat beginsel indruist.

48 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij benadrukt dat een vervaltermijn van twee jaar als die in de hoofdgedingen, op zich de uitoefening van het recht op aftrek niet onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken, aangezien artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat te eisen dat de belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefent in dezelfde periode als die waarin dat recht is ontstaan.

49 Tevens dient te worden onderzocht of deze conclusie niet op losse schroeven komt te staan doordat volgens de nationale regeling de belastingadministratie voor de navordering van de verschuldigde btw over een langere termijn beschikt dan de termijn waarover een belastingplichtige beschikt om aanspraak te maken op de aftrek van deze btw.

50 In dit verband zij benadrukt dat de belastingadministratie van de gegevens die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde btw en van de aftrek te kunnen vaststellen,

immers pas op zijn vroegst kennis neemt op de dag waarop de belastingaangifte van de belastingplichtige wordt ingediend. Wanneer de aangifte onjuist of onvolledig blijkt te zijn, kan de administratie dus eerst vanaf dat moment deze aangifte rectificeren en, in voorkomend geval, de onbetaalde belasting navorderen (zie in die zin arrest van 19 november 1998, SFI, C-85/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 32).

51 Derhalve is de situatie van de belastingadministratie niet vergelijkbaar met die van een belastingplichtige (arrest SFI, reeds aangehaald, punt 32). Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, wordt door het feit dat de vervaltermijn tegen de belastingadministratie ingaat nadat de vervaltermijn tegen de belastingplichtige voor de uitoefening van zijn recht op aftrek begint te lopen, het gelijkheidsbeginsel niet aangetast (zie in die zin arrest SFI, reeds aangehaald, punt 33).

52 Een vervaltermijn als die in de hoofdgedingen maakt de uitoefening van het recht op aftrek dus niet onmogelijk of uiterst moeilijk alleen omdat de belastingadministratie voor de navordering van de onbetaalde btw over een langere termijn beschikt dan de termijn die de belastingplichtige heeft om dat recht uit te oefenen.

53 Deze conclusie blijft overeind wanneer, zoals in de hoofdgedingen, de verleggingsregeling van toepassing is. Artikel 18, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn geldt immers ook voor deze regeling, hetgeen ondubbelzinnig blijkt uit de bewoordingen van deze bepalingen, die allebei uitdrukkelijk verwijzen naar lid 1 van dat artikel, dat sub d ziet op de verleggingsregeling.

54 Gelet op het voorgaande dient aan de verwijzende rechter te worden geantwoord dat de artikelen 17, 18, leden 2 en 3, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zich niet verzetten tegen een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die in de hoofdgedingen, voor zover het

gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd. Het enkele feit dat de belastingadministratie voor de navordering van de onbetaalde btw over een langere termijn beschikt dan de termijn die de belastingplichtige heeft om zijn recht op aftrek uit te oefenen, vormt geen schending van het doeltreffendheidsbeginsel.

Praktijk van rectificatie en navordering

55 Thans dient te worden nagegaan of de Zesde richtlijn zich verzet tegen een praktijk van rectificatie en navordering waarbij een boekhoudkundige onregelmatigheid die hierin bestaat dat, zoals in punt 36 van het onderhavige arrest is verduidelijkt, de betrokken handelingen ten onrechte alleen in het register van aankopen met vrijstelling van btw zijn ingeschreven met als gevolg dat ook de door Ecotrade opgestelde belastingaangiften onregelmatig zijn, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling.

56 Overeenkomstig de bij artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn ingevoerde verleggingsregeling was Ecotrade, als afnemer van diensten die werden verricht door in het buitenland gevestigde belastingplichtigen, de btw over de verrichte handelingen — de voorbelasting — verschuldigd en had zij in beginsel het recht precies hetzelfde btw-bedrag af te trekken zodat zij de schatkist niets verschuldigd was.

57 Wanneer zoals in de hoofdgedingen de verleggingsregeling van toepassing is, kunnen de lidstaten op grond van artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn echter formaliteiten voorschrijven die de belastingplichtige moet vervullen om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen.

58 Op grond van een dergelijke formaliteit, die in het Italiaanse recht is ingevoerd bij met name artikel 47, lid 1, van wetsdecreet nr. 331/93, had Ecotrade een „op eigen naam gestelde factuur" voor de betrokken handelingen moeten uitreiken en deze factuur én de factuur van de verrichter van de betrokken diensten moeten inschrijven in het register van uitgereikte facturen en in het register van aankopen, zodat zij precies voor het verschuldigde bedrag over een btw-credit beschikte.

59 Bovendien moet iedere belastingplichtige volgens artikel 22, leden 2 en 4, van de Zesde richtlijn een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken, en een aangifte indienen met alle gegevens die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen. Artikel 22, lid 7, staat de lidstaten toe de maatregelen te nemen die nodig zijn om te verzekeren dat iedere belastingplichtige deze verplichtingen nakomt, ook bij toepassing van de verleggingsregeling.

60 Ecotrade is in de hoofdgedingen haar verplichtingen zoals die voortvloeien uit de formaliteiten die in de nationale regeling zijn voorgeschreven krachtens artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn, echter niet nagekomen, en evenmin haar verplichtingen inzake het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften zoals die voortvloeien uit artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, van deze richtlijn (hierna: „niet-nakoming van boekhoudkundige verplichtingen").

61 Rest dus de vraag of deze niet-nakoming rechtmatig kan worden bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling.

62 Niet-nakoming van de uit artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn voortvloeiende verplichtingen door de belastingplichtige kan hem zijn recht op aftrek niet ontnemen,

ook al staat deze bepaling de lidstaten toe, formaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek voor te schrijven bij toepassing van de verleggingsregeling.

63 Aangezien in de hoofdgedingen de verleggingsregeling ontegenzeggelijk van toepassing was, eist het beginsel van fiscale neutraliteit immers dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (zie, mutatis mutandis, arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 31).

64 Wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als afnemer van de betrokken dienstverrichting tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie arrest Bockemühl, reeds aangehaald, punt 51).

65 Hetzelfde geldt voor artikel 22, leden 7 en 8, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten de nodige maatregelen treffen om te verzekeren dat de belastingplichtigen hun verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen of andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

66 Hoewel de lidstaten op grond van deze bepalingen bepaalde maatregelen kunnen treffen, mogen zij immers daarbij niet verder gaan dan noodzakelijk is om de in het vorige punt omschreven doelstellingen te bereiken. Dergelijke maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het bij de

desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47, en arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 52).

67 Een praktijk van rectificatie en navordering als in de hoofdgedingen waarbij de niet-nakoming door de belastingplichtige van bepaalde verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek, gaat echter duidelijk verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling die erin bestaat, de juiste toepassing van dergelijke verplichtingen te verzekeren in de zin van artikel 22, lid 7, van de Zesde richtlijn, aangezien het gemeenschapsrecht de lidstaten niet verhindert in voorkomend geval als sanctie voor de niet-nakoming van deze verplichtingen een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk.

68 Bovendien gaat deze praktijk verder dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de btw te verzekeren en om fraude te voorkomen in de zin van artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, aangezien zij zelfs kan leiden tot het verval van het recht op aftrek wanneer de belastingadministratie de aangifte pas rectificeert na het verstrijken van de vervaltermijn waarover de belastingplichtige beschikt om de aftrek te verrichten (zie, mutatis mutandis, arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punten 53 en 54).

69 Een dergelijke praktijk van rectificatie en navordering kan evenmin worden gerechtvaardigd op grond van artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn. Deze twee bepalingen zijn immers niet van toepassing in een geval als dat in de hoofdgedingen, aangezien zij het bestaan zelf van het recht op aftrek regelen en geen nadere regels voor de uitoefening ervan bevatten. Overigens geldt lid 6 slechts voor uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, terwijl dergelijke uitgaven zonder enige twijfel niet aan de orde zijn in de hoofdgedingen. De lidstaten mogen van de mogelijkheid die

hun is toegekend bij lid 7, slechts gebruikmaken op voorwaarde dat zij vooraf de in artikel 29 van deze richtlijn voorziene raadpleging toepassen (zie in die zin arresten van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punten 61-63, en 14 september 2006, Stradasfalti, C-228/05, Jurispr. blz. I-8391, punt 29), hetgeen volgens het dossier niet het geval is voor de Italiaanse Republiek.

70 Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeslissingen niet — en is overigens voor het Hof niet aangevoerd — dat de niet-nakoming door Ecotrade van haar boekhoudkundige verplichtingen het resultaat is van kwade trouw of fraude van deze vennootschap.

71 In elk geval is de goede trouw van de belastingplichtige voor het antwoord aan de verwijzende rechter slechts relevant voor zover de betrokken lidstaat door de gedraging van deze belastingplichtige het gevaar loopt belastinginkomsten te derven (zie in die zin arrest Collée, reeds aangehaald, punten 35 en 36). Niet-nakoming van boekhoudkundige verplichtingen zoals het geval is in de hoofdgedingen kan echter niet worden geacht een gevaar voor derving van belastinginkomsten op te leveren, aangezien — zoals in punt 56 van het onderhavige arrest is uiteengezet — bij toepassing van de verleggingsregeling aan de schatkist in beginsel niets verschuldigd is. Daarom kan een dergelijke niet-nakoming evenmin worden gelijkgesteld met een in het kader van btw-fraude verrichte handeling, noch met misbruik van gemeenschapsrecht, wanneer vaststaat dat een dergelijke handeling niet is verricht met het oog op het verkrijgen van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel (zie in die zin arrest Collée, reeds aangehaald, punt 39).

72 Derhalve dient aan de verwijzende rechter te worden geantwoord dat de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een praktijk van rectificatie en navordering waarbij niet-nakoming — zoals in de hoofdgedingen — van de verplichtingen die voortvloeien uit formaliteiten die in de nationale regeling zijn voorgeschreven krachtens dat artikel 18, lid 1, sub d, en van de verplichtingen

betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften zoals die voortvloeien uit dat artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling.

73 Gelet op het antwoord dat in punt 54 van het onderhavige arrest is gegeven, behoeft niet te worden beslist over het voorstel van het Cypriotische regering om de gevolgen van het onderhavige arrest te beperken in de tijd.

Kosten

74 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen 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 van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 17, 18, leden 2 en 3, en 21, lid 1, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17/EG van de Raad van 30 maart 2000, verzetten zich niet tegen een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die in de hoofdgedingen,

voor zover het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd. Het enkele feit dat de belastingadministratie voor de navordering van de onbetaalde belasting over de toegevoegde waarde over een langere termijn beschikt dan de termijn die de belastingplichtige heeft om zijn recht op aftrek uit te oefenen, vormt geen schending van het doeltreffendheidsbeginsel.

2) **De artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17, verzetten zich echter wel tegen een praktijk van rectificatie van aangiften en navordering van belasting over de toegevoegde waarde waarbij niet-nakoming — zoals in de hoofdgedingen — van de verplichtingen die voortvloeien uit formaliteiten die in de nationale regeling zijn voorgeschreven krachtens dat artikel 18, lid 1, sub d, en van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften zoals die voortvloeien uit dat artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling.**

ondertekeningen