CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 13 maart 2008 [1]

1. Een in Italië gevestigde vennootschap betrok bevrachtingsdiensten van in het buitenland gevestigde marktdeelnemers, die op hun facturen geen btw in rekening brachten. Zij ging er verkeerdelijk van uit dat die diensten waren vrijgesteld en nam ze niet op in haar btw-boekhouding. Eigenlijk had zij op grond van het „verleggingsmechanisme" zichzelf als belastingplichtige voor de input-btw op de betrokken diensten moeten aangeven en de verschuldigde belasting moeten aftrekken van haar outputbelasting. Dit zou twee boekhoudkundige verrichtingen hebben gevergd die elkaar zouden hebben opgeheven, zodat aan de schatkist niets verschuldigd zou zijn geweest.

2. Zij bereikte echter hetzelfde resultaat door geen inputbelasting aan te geven en af te trekken, maar de outputbelasting volledig te betalen.

3. Nadat de belastingadministratie de vergissing had ontdekt, vorderde zij de niet-aangegeven inputbelasting na op grond van het nationale recht om de btw-aangiften van de laatste vier jaar te herzien, maar zij weigerde aftrek toe te staan omdat die niet was gevorderd in het tweede jaar volgend op dat waarin het recht op de aftrek was ontstaan, een termijn die eveneens in het nationale recht is bepaald.

4. De onderhavige verzoeken om een prejudiciële beslissing ingediend door de Commissione Tributaria Provinciale di Genova betreffen derhalve de vraag of de uit het verschil tussen die twee termijnen voortvloeiende situatie, die ertoe leidt dat de belastingadministratie btw vordert die niet verschuldigd zou zijn indien de juiste procedure was gevolgd, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

Relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

5. Het communautaire btw-recht wordt thans beheerst door richtlijn 2006/112 [2], waarbij met ingang van 1 januari 2007 de bestaande regeling is ingetrokken en vervangen om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, en waarbij in principe geen materiële wijzigingen zijn aangebracht. [3]

6. De onderhavige zaak betreft de jaren 2000 en 2001, toen de belangrijkste bepalingen in de Eerste en de Zesde richtlijn stonden. [4] Hierna zal ik naar de bepalingen van deze richtlijnen verwijzen en voor de leesbaarheid zal ik dat doen in de tegenwoordige tijd, ook al zijn deze richtlijnen niet meer van kracht. De inhoud en grotendeels ook de bewoordingen ervan zijn ongewijzigd overgenomen in richtlijn 2006/112 en in de verwijzingen zal ik ook de overeenkomstige bepalingen van deze laatste richtlijn aangeven.

7. De hoofdkenmerken van het gemeenschappelijke btw-stelsel zijn uiteengezet in artikel 2 van de Eerste richtlijn [5]:

„Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.

[…]”

2 — 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).

3 — Zie derde overweging van de considerans.

4 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301); 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 herhaaldelijk gewijzigd).

5 — Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

8. Het aftrekmechanisme voor transacties binnen een enkele lidstaat is geregeld in artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn [6]:

„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;

[…]”

9. Aldus wordt belastingplichtigen in elke tussenfase van een leveringsketen in de regel btw (inputbelasting) in rekening gebracht door hun leveranciers en brengen zij zelf btw (outputbelasting) in rekening aan hun afnemers. Aan de schatkist betalen zij dan die outputbelasting na aftrek van de reeds betaalde inputbelasting.

10. Dit is echter niet altijd het geval.

11. Allereerst voorziet artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn in een aantal uitzonderingen op het recht op aftrek. In lid 6 wordt bepaald dat (terwijl 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) de lidstaten, totdat de Raad heeft bepaald voor welke uitgaven geen recht op aftrek bestaat, elke uitsluiting kunnen handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn voorzag. In lid 7 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 of in de plaats daarvan de door de belastingplichtige zelf vervaardigde of door hem in het binnenland gekochte dan wel door hem ingevoerde gelijksoortige goederen zodanig te belasten dat deze belasting het bedrag van de op de aanschaf van soortgelijke goederen drukkende btw niet overschrijdt.

6 — Op het relevante tijdstip was de tekst van artikel 17, lid 2, opgenomen in artikel 28 septies. Overeenkomstige bepalingen als die van artikel 17, leden 1 en 2, zijn thans opgenomen in de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112.

12. Verder zijn een aantal handelingen van btw vrijgesteld. In die gevallen kan de afnemer niets aftrekken, zelfs niet wanneer hij de leveringen voor belastbare handelingen gebruikt.

13. Tot die vrijgestelde handelingen behoren de bevrachting en de verhuur van schepen voor de vaart op volle zee die voor handelsactiviteiten worden gebruikt. [7]

14. In de derde plaats is voor sommige categorieën van leveringen niet de leverancier, maar de afnemer de btw verschuldigd. In een dergelijk geval trekt de leverancier eventueel de inputbelasting af, maar brengt hij de afnemer geen outputbelasting in rekening. De afnemer moet de btw over de handeling zelf in zijn boekhouding opnemen, maar, voor zover hij de levering gebruikt voor zijn eigen belastbare handelingen, kan hij het bedrag van de btw onmiddellijk aftrekken op grond van artikel 17, leden 1 en 2.

15. Volgens artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn [8], is „de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter C, […] bedoelde dienst, wanneer de dienst door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige wordt verricht", gehouden tot voldoening van de belasting over de dienst die hij ontvangt. [9] Artikel 28 ter C [10], betreft „intracommunautaire goederenvervoerdiensten", die in lid 1 worden omschreven „als vervoer van goederen waarvan de plaats van vertrek en de plaats van aankomst op het grondgebied van twee verschillende lidstaten gelegen zijn" en waarvoor volgens lid 2 de plaats van levering de plaats van vertrek is.

16. Met betrekking tot de uitoefening van het recht op aftrek in dergelijke gevallen bepaalt artikel 18, lid 1, sub d [11]: „Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige: […] wanneer hij gehouden is tot voldoening van de belasting als koper of ontvanger, in geval van toepassing van artikel 21, [lid] 1, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen […]"

7 — Artikel 15, lid 5, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 4, sub a, van de Zesde richtlijn; artikel 148, sub a en c, van richtlijn 2006/112.

8 — Op het relevante tijdstip artikel 28 octies; zie artikel 196 van richtlijn 2006/112.

9 — Dit mechanisme wordt doorgaans de procedure van „verlegging van de belastingschuld" genoemd. Volgens andere bepalingen van artikel 21, lid 1, is het ook van toepassing op andere soorten leveringen van goederen of diensten door een leverancier die niet in de lidstaat van de afnemer (of in de lidstaat waar de levering plaatsvindt) is gevestigd, ongeacht of deze al dan niet in de Gemeenschap is gevestigd.

10 — Zie artikelen 47 en 48 van richtlijn 2006/112.

11 — In artikel 28 octies, lid 2; artikel 178, sub f, van richtlijn 2006/112.

17. In artikel 18, leden 2 en 3, wordt bepaald [12]:

„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."

18. Artikel 22 van de Zesde richtlijn [13] voorziet in een groot aantal verplichtingen voor btw-plichtigen. Daarvan zijn echter alleen de volgende verplichtingen potentieel relevant voor de onderhavige zaak:

„2. a) Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

[…]

4. a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit tijdvak kan door de lidstaten worden vastgesteld op een, twee of drie maanden. De lidstaten kunnen evenwel andere tijdvakken vaststellen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.

b) In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij eventueel inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

[…]

12 — Artikelen 179 en 180 van richtlijn 2006/112.

13 — Op het relevante tijdstip in artikel 28 nonies; zie artikelen 213 tot en met 271 van richtlijn 2006/112.

7. De lidstaten treffen de nodige maatregelen om te verzekeren dat de personen die, overeenkomstig artikel 21, [lid] 1, sub […] 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."

Relevante bepalingen van nationaal recht

19. De omzetting van de communautaire btw-richtlijnen in Italiaans recht ligt thans grotendeels vervat in het Decreto del Presidente della Repubblica (presidentieel besluit) nr. 633 van 26 oktober 1972 (hierna: „DPR nr. 633/72"), zoals gewijzigd.

20. In de eerste zin van artikel 17, lid 3, van dat besluit wordt bepaald:

„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 of beroep."

21. Artikel 19, lid 1, van hetzelfde besluit bepaalt onder meer:

„Het recht op aftrek van de belasting over de verworven of ingevoerde goederen of diensten ontstaat op het moment dat 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."

22. Volgens artikel 23, leden 1 en 2, moeten de belastingplichtigen hun facturen binnen vijftien dagen in een daarvoor bestemd register opnemen met vermelding van het volgnummer, de datum van uitreiking, het belastbare bedrag en het bedrag van de belasting volgens elk afzonderlijk tarief en, in de in artikel 17, lid 3, bedoelde gevallen, de naam van de leverancier van de goederen of diensten.

23. Ingevolge artikel 25, lid 1, moeten de belastingplichtigen de facturen met betrekking tot de verworven of ingevoerde goederen of diensten, met inbegrip van de overeenkomstig artikel 17, lid 3, uitgereikte facturen, doorlopend nummeren en in het daarvoor bestemde register opnemen vóór de periodieke afrekening of de jaaraangifte waarin het recht op aftrek van de betrokken belasting wordt uitgeoefend.

24. In artikel 54, lid 5, wordt bepaald:

„Wanneer er […] bewijs [voorhanden is] van het bestaan van geheel of gedeeltelijk niet-aangegeven bedragen of van geheel of gedeeltelijk onterecht verrichte aftrekken, kan het btw-kantoor de verschuldigde (hogere) belasting of het geringere overschot waarop iemand recht heeft, op basis van uitsluitend deze gegevens vaststellen, onverminderd latere aanslagen binnen de termijnen van artikel 57."

25. Ten slotte wordt in de eerste zin van artikel 57, lid 1, bepaald:

„De kennisgeving van de rectificaties en de aanslagen bedoeld in [artikel 54] 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."

Procedure in het hoofdgeding en prejudiciële vragen

26. Ecotrade SpA („Ecotrade") is een Italiaanse vennootschap die zich bezighoudt met internationale handel in slak en andere ingrediënten voor de vervaardiging van cement. In 2000 en 2001 [14] zond zij enkele partijen van dergelijk materiaal over zee van Italië naar andere lidstaten. Daarvoor maakte zij gebruik van de diensten van niet in Italië gevestigde scheepvaartmaatschappijen. Deze maatschappijen zonden Ecotrade facturen voor hun diensten, die zij als „bevrachting van schepen" of „verscheping" beschreven. In geen enkele van deze facturen was enige btw opgevoerd en in sommige was zelfs uitdrukkelijk verklaard dat de verstrekte diensten waren vrijgesteld.

27. Ecotrade ging er derhalve van uit dat al deze diensten bevrachting of verhuur van

14 — Zaak C-95/07 betreft het belastingjaar 2001, zaak C-96/07 het belastingjaar 2000.

schepen voor de vaart op volle zee vormden, waarvoor btw-vrijstelling gold op grond van de nationale bepalingen waarbij artikel 15, lid 5, van de Zesde richtlijn in Italiaans recht was omgezet.[15] Zij boekte deze derhalve volgens de regels als aankopen, maar voerde ze niet op in haar btw-boekhouding en in haar btw-aangiften.

28. Na een controle besliste de belastingadministratie dat de scheepvaartdiensten eigenlijk intracommunautaire goederenvervoerdiensten waren waarover Ecotrade overeenkomstig de nationale bepalingen waarbij de artikelen 21, lid 1, sub b, en artikel 28 ter C, van de Zesde richtlijn in Italiaans recht waren omgezet, zelf btw verschuldigd was. Met een gering voorbehoud aanvaardt Ecotrade deze herkwalificatie. Er is evenmin gesuggereerd dat zij fraude had gepleegd of te kwader trouw was.

29. Ecotrade had derhalve btw over de scheepvaartdiensten moeten aangeven en deze als inputbelasting moeten opvoeren. Zij was deze belasting verschuldigd, maar had ze tegelijkertijd kunnen aftrekken van haar outputbelasting. Het totale bedrag van de door haar verschuldigde belasting zou derhalve hetzelfde zijn gebleven.

30. In december 2004 vorderde de belastingadministratie op grond van de artikelen 54, lid 5, en 57, lid 1, van DPR nr. 633/72 binnen de in laatstgenoemde bepaling gestelde termijn betaling van de betrokken btw ten belope van ongeveer 320 000 EUR; dit was blijkbaar btw op de voet van 20 % over facturen voor een bedrag van ongeveer 1 600 000 EUR.[16] Zij stond echter niet toe dat Ecotrade die bedragen aftrok, op grond dat de in artikel 19, lid 1, van DPR nr. 633/72 bepaalde termijn voor de aftrek daarvan was verstreken. Verder legde zij Ecotrade bestuurlijke geldboeten op voor een bedrag van iets meer dan 360 000 EUR.

31. Ecotrade is tegen het niet toestaan van de aftrek en tegen de geldboeten opgekomen bij de verwijzende rechter, die verzoekt om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 17, 21, lid 1, en 22 van de Zesde richtlijn van de Raad […] (77/388/EG) […], aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling (in casu artikel 19 van 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

15 — Zie punt 13 hierboven.

16 — De cijfers in het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-95/07 komen neer op de toepassing van een btw-tarief van iets meer dan 20 %. Daaromtrent is geen uitleg gegeven, maar dit verschil is niet relevant voor de beslechting van het geschil.

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 van 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 van de Raad […] (77/388/EEG) […] 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, lid 3, junctis de artikelen 23 en 25 van DPR nr. 633/72, de inachtneming (door uitsluitend de belastingplichtige) van een termijn als die van artikel 19 van DPR nr. 633/72 voorschrijft voor de uitoefening van het in artikel 17 van dezelfde richtlijn neergelegde recht op aftrek?"

32. Ecotrade, de Italiaanse en de Cypriotische regering en de Commissie, die met uitzondering van de Cypriotische regering ter terechtzitting vertegenwoordigd waren, hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

Bespreking

Voorafgaande opmerkingen

33. Het verzoek om een prejudiciële beslissing kan grosso modo aldus worden begrepen dat eerst en vooral algemeen wordt gevraagd of een termijn van twee jaar voor de uitoefening van het recht op aftrek verenigbaar is met het communautaire btw-recht, en subsidiair of dat ook het geval is wanneer het verleggingsmechanisme van toepassing is en de belastingadministratie over een langere termijn beschikt voor de navordering van niet volgens de regels geboekte belasting.

34. Met de Italiaanse regering en de Commissie ben ik het echter eens dat het niet nodig is, te diep in te gaan op de algemene vraag, die niet centraal staat in het hoofdgeding. De kern is immers de verenigbaarheid

met het gemeenschapsrecht van het resultaat van de toepassing van de Italiaanse regels in een situatie als die waarin Ecotrade zich bevindt.

35. De door de nationale rechter benadrukte factoren waarvan de combinatie tot dat resultaat leidt, zijn i) de termijn van „twee jaar" [17] voor de uitoefening van het recht op aftrek, ii) de termijn van „vier jaar" [18] waarbinnen de administratie belasting kan navorderen en iii) het verleggingmechanisme volgens hetwelk de verplichting van de belastingplichtige om inputbelasting te betalen in de regel volledig wordt opgeheven door zijn recht om die belasting af te trekken.

36. Ofschoon dat mechanisme ongetwijfeld een kernelement is in deze zaak, is het mijns inziens op zijn minst even belangrijk, erop te wijzen dat het resultaat waartegen Ecotrade opkomt, niet uitsluitend door de combinatie van die drie factoren is veroorzaakt, maar door de herkwalificatie van haar inputtransacties als belastbare handelingen.

17 — Meer bepaald de termijn voor indiening van de aangifte over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.

18 — In feite het einde van het vierde jaar volgend op het jaar waarin de aangifte is gedaan. Ecotrade heeft ter terechtzitting verklaard, zonder te zijn weersproken, dat die periode geregeld bij tijdelijke wetgeving werd verlengd tot vijf, zes of zeven jaar.

37. Ten slotte stelt de verwijzende rechter formeel weliswaar twee vragen die erop gericht zijn de Italiaanse regels aan verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn te toetsen, maar het lijkt mij beter deze twee vragen tegelijk te behandelen.

Mogelijkheid van een termijn voor het uitoefenen van het recht op aftrek

38. In geen enkele van de door de nationale rechter in zijn vragen aangehaalde bepalingen — en evenmin in de rest van de Zesde richtlijn — is voorzien in een specifieke termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek of is uitdrukkelijk sprake van de mogelijkheid of de verplichting om in het nationale recht een dergelijke termijn vast te stellen.

39. Ten minste een van die bepalingen kan echter aldus worden gelezen dat daarin stilzwijgend machtiging wordt verleend om een termijn vast te stellen: in artikel 18, lid 1, sub d, is sprake van door de lidstaten voorgeschreven formaliteiten om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen. Dat een termijn kan worden vastgesteld, blijkt bovendien duidelijk uit artikel 18, leden 2 en 3, in hun onderlinge samenhang gelezen. In lid 2 wordt bepaald dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de bedragen die verschuldigd zijn over hetzelfde belastingtijdvak als dat waarvoor het recht op aftrek is ontstaan, en in lid 3 wordt de lidstaten toegestaan de voorwaarden vast te stellen

waaronder een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij onder meer de eerder genoemde bepaling niet heeft geëerbiedigd. Alles samengenomen blijkt daaruit dat een lidstaat kan eisen dat het recht op aftrek wordt uitgeoefend met betrekking tot het betrokken belastingtijdvak [19], dan wel een langere periode kan toestaan.

40. Daarom ben ik het niet eens met de stelling van Ecotrade dat het recht op aftrek zo belangrijk is dat nooit een termijn kan worden vastgesteld voor de uitoefening ervan. Dat recht is inderdaad van fundamenteel belang, maar om redenen van rechtszekerheid (en financiële zekerheid) is het ook van belang dat geregelde fiscale situaties niet gedurende onbepaalde tijd op losse schroeven kunnen worden gezet.

42. Men mag niet uit het oog verliezen dat een dergelijke termijn (die in vele opzichten vergelijkbaar is met de termijn voor de inleiding van een procedure van terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde nationale heffingen) in elk geval dient te voldoen aan het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel. [20] Hij mag dus niet minder gunstig zijn dan de termijnen die in vergelijkbare interne situaties van toepassing zijn [21], of de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken. In de in de onderhavige zaak bij het Hof ingediende opmerkingen is geen vergelijking gemaakt met een termijn die van toepassing is in vergelijkbare interne situaties, en is ook niet aangevoerd dat een termijn van twee volle jaren in de regel — veeleer dan in de specifieke omstandigheden van het concrete geval — de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

Mogelijkheid van herziening door de belastingadministratie na afloop van een dergelijke termijn

Algemeen

41. Nu volgens de Zesde richtlijn een lidstaat dus mag eisen dat het recht op aftrek wordt uitgeoefend binnen het belastingtijdvak waarin het is ontstaan, is er geen ruimte voor de vraag of een langere periode, zoals de in de Italiaanse wettelijke regeling bepaalde periode van twee jaar, in de regel te restrictief is.

43. Dat de belastingadministratie dient te beschikken over een termijn voor controle

19 — Op voorwaarde dat de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht worden genomen — zie punt 42 hieronder.

20 — Vergelijk bijvoorbeeld arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punten 34 e.v.).

21 — Mijns inziens stelt de Commissie ten onrechte (indien ik het goed heb begrepen) dat het gelijkwaardigheidsbeginsel ook van toepassing is op de respectieve termijnen waarover de belastingplichtige en de belastingadministratie beschikken.

van de btw-aangiften van de belastingplichtigen en, indien nodig, herberekening van de door hen verschuldigde belastingen, en dat die termijn in het belang van de rechtszekerheid kan worden beperkt, kan mijns inziens niet worden betwist.

44. Er kan evenmin bezwaar worden gemaakt tegen de omstandigheid dat de aan de belastingadministratie verleende termijn voor controle en herberekening langer is dan de termijn waarbinnen de belastingplichtige een definitieve aangifte van de door hem verschuldigde bedragen en verrichte aftrekken dient te doen. Zolang een dergelijke aangifte niet is gedaan, kan zij niet worden gecontroleerd. [22]

45. Het is duidelijk dat, wanneer een dergelijke controle aan het licht brengt dat niet-aangegeven btw verschuldigd is, het recht op die btw geldend kan en moet worden gemaakt en het betrokken bedrag moet worden nagevorderd.

46. Het ontdekken van een btw-schuld heeft ook geen invloed op bestaande rechten op aftrek van inputbelasting die niet afhankelijk zijn van die btw-schuld. Of de belastingplichtige een dergelijk recht heeft uitgeoefend binnen een nationale termijn als die welke ik heb uiteengezet, staat volledig los van de herziening van zijn verplichting om outputbelasting te betalen.

22 — Vergelijk arrest van 19 november 1998, SFI (C-85/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 32).

In de omstandigheden van het onderhavige geval

47. Dit ligt echter anders wanneer controle een niet-aangegeven btw-schuld aan het licht brengt die, indien zij correct ware aangegeven, een overeenkomstig recht op aftrek zou hebben doen ontstaan, dat zonder die aangifte evenwel niet kon ontstaan. In dat geval is het niet-uitoefenen van het recht op aftrek onlosmakelijk verbonden met het niet-aangeven van de belastingschuld die de administratie geldend wil maken. [23]

48. Wanneer aftrek en verschuldigdheid aldus de twee zijden van dezelfde medaille zijn, moeten bij elke herziening door de belastingadministratie logischerwijze beide in aanmerking worden genomen. De belastingschuld geldend maken zonder het overeenkomstige recht op aftrek toe te kennen zou bovendien volledig in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel, dat van fundamenteel belang is in het hele btw-stelsel.

49. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft overwogen, heeft de aftrekregeling tot doel, de

23 — In de onderhavige zaak is Ecotrade van mening dat zij zich ten gevolge van het verleggingsmechanisme in een dergelijke situatie bevindt, maar een dergelijke situatie kan ook ontstaan wanneer een belastingplichtige zijn outputleveringen als vrijgestelde handelingen heeft aangemerkt (terwijl zij eigenlijk belastbaar waren) en daardoor geen inputbelasting over de voor die leveringen gebruikte goederen of diensten heeft kunnen aftrekken.

ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen. [24]

50. De door de belastingadministratie in de onderhavige zaak voorgestane toepassing van de Italiaanse regels zou de neutraliteit van de belastingheffing (die, zij het op een onjuiste rechtsgrondslag, was verwezenlijkt) echter vervangen door een aanzienlijke belasting waarvan de ondernemer in beginsel diende te worden bevrijd, en zou tot gevolg hebben dat uiteindelijk meer belasting wordt geheven dan normaliter het geval zou zijn geweest.

Mogelijke rechtvaardigingsgronden voor de navordering van niet-aangegeven belasting met gelijktijdige weigering dat een daarmee verbonden recht op aftrek wordt uitgeoefend

51. Kan niettemin op grond van een of andere bepaling van gemeenschapsrecht worden voorbijgegaan aan het fundamentele vereiste van neutraliteit? De nationale rechter verwijst in zijn vragen naar de artikelen 17, 18, lid 1, sub d, 21, lid 1, en 22 van de Zesde richtlijn. [25] De artikelen 17, leden 6 en 7, 18, lid 1, sub d, en 22, leden 7 en 8, zijn in verschillende fasen van de procedure als rechtvaardigingsgrond voor de door de belastingadministratie voorgestane toepassing van de Italiaanse regels aangevoerd.

52. Wat artikel 17, leden 6 en 7, betreft, gaat het, zoals de Cypriotische regering terecht heeft opgemerkt, in de onderhavige zaak niet om *uitsluiting* van het *recht* op aftrek van de betrokken belasting, maar om een *beperking in de tijd* van de *uitoefening* van dat recht in bepaalde omstandigheden. Een dergelijke beperking valt niet binnen de werkingssfeer van artikel 17, leden 6 en 7, die betrekking hebben op de volledige uitsluiting van bepaalde soorten inputbelasting.

53. Volgens artikel 18, lid 1, sub d, mogen de lidstaten formaliteiten voorschrijven voor de uitoefening van het recht op aftrek; volgens artikel 22, lid 7, moeten zij de nodige maatregelen treffen opdat ondernemers die op grond van het verleggingsmechanisme tot voldoening van inputbelasting zijn gehouden,

24 — Zie laatstelijk arrest van 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22).

25 — Zie punten 8, 11 en 15-18 hierboven.

hun verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen; artikel 22, lid 8, staat hun toe andere verplichtingen voor te schrijven ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

54. Volgens de Italiaanse en de Cypriotische regering kunnen deze artikelen de door de belastingadministratie in de onderhavige zaak voorgestane toepassing van de Italiaanse regels rechtvaardigen, met name voor zover deze van dien aard zijn dat zij een juiste, tijdige en nauwkeurige aangifte kunnen bevorderen en fraude kunnen voorkomen.

55. Daar ben ik het niet mee eens. De betrokken bepalingen staan weliswaar toe dat formaliteiten worden voorgeschreven en geldboeten worden opgelegd ingeval deze formaliteiten niet zijn vervuld (er zij aan herinnerd dat in de onderhavige zaak aanzienlijke geldboeten zijn opgelegd aan Ecotrade, doch de verwijzende rechter heeft niet gevraagd of deze verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht), maar zij rechtvaardigen geen distorsie van het btw-stelsel zelf.

Het arrest Collée

56. In dit verband is het nuttig te herinneren aan het recente arrest van het Hof in de zaak *Collée*.[26] Omdat het verschillende gelijkenissen vertoont met de onderhavige zaak, zal ik het wat omstandiger samenvatten.

57. Een autohandelaar had alleen recht op provisie voor verkopen aan in zijn gebied gevestigde klanten. Om provisie te kunnen vorderen voor verkopen aan een klant in een andere lidstaat, schakelde hij een tussenpersoon in, die de wagens voor de schijn kocht en doorverkocht. Op de facturen bracht hij de tussenpersoon btw in rekening en deze verzocht om aftrek daarvan. De belastingadministratie weigerde de aftrek op grond dat het ging om een fictieve transactie. Daarop paste de handelaar zijn boekhouding aan om de juiste situatie weer te geven. De belastingadministratie verhoogde zijn belastbare omzet met de verkoopprijs van de wagens, doch weigerde vrijstelling (met aftrek van de inputbelasting, zoals normaliter het geval is bij intracommunautaire leveringen) te verlenen op grond dat de opnamen in de boekhouding niet doorlopend en onmiddellijk na het verrichten van de betrokken handeling waren verricht, zoals in de nationale rechtspraak wordt geëist.[27]

58. Het Hof wees erop dat het vrijstellen van een intracommunautaire levering in de

26 — Arrest van 27 september 2007 (C-146/05, Jurispr. blz. I-7861).

27 — Zie punten 12-18 van het arrest.

lidstaat van verzending met belasting (volgens het verleggingsmechanisme) van de overeenkomstige intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst dubbele belastingheffing en schending van het beginsel van fiscale neutraliteit voorkomt. [28]

59. Artikel 22 van de Zesde richtlijn legt bepaalde formele verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering, de aangifte alsmede de indiening van lijsten op en artikel 22, lid 8, staat de lidstaten toe, andere verplichtingen op te leggen die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude. Dergelijke maatregelen mogen echter niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw. [29]

60. Een nationale maatregel die het recht op vrijstelling afhankelijk stelt van de nakoming van formele verplichtingen zonder er rekening mee te houden of aan de materiële vereisten is voldaan, gaat verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing en inning van de belasting. [30]

61. De handelingen moeten worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter. Wanneer een levering voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling, is over die levering geen btw verschuldigd. [31]

62. Aangezien in het hoofdgeding niet werd betwist dat een intracommunautaire levering was verricht, vereiste het beginsel van fiscale neutraliteit dat, wanneer aan de materiële vereisten was voldaan, vrijstelling werd verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hadden voldaan aan bepaalde formele vereisten. Dit zou slechts anders zijn wanneer het niet voldoen aan dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële vereisten was voldaan, zou hebben verhinderd. [32]

63. Van belang is dat in de boekhouding van belastingplichtigen rekening kan worden gehouden met na de verrichting van deze handeling aangebrachte wijzigingen in de kwalificatie van een levering als intracommunautaire levering. Bijgevolg moet het intracommunautaire karakter van een levering bij een latere herziening van de boekhouding worden erkend, mits is voldaan aan de objectieve criteria. [33]

28 — Punten 21-23 [onder verwijzing naar arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 16); 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 54); 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 49), en 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, punt 22)].

29 — Punten 25 en 26 [onder verwijzing naar arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52); 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 29); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59), en 21 februari 2006, Halifax (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92).

30 — Punt 29.

31 — Punt 30 (onder verwijzing naar arresten Optigen, punt 44, Kittel en Recolta Recycling, punt 41, en Transport Service, punten 18 en 19).

32 — Punt 31.

33 — Punt 33.

64. Of het feit dat de belastingplichtige de intracommunautaire levering aanvankelijk bewust heeft achtergehouden, van belang is, en of de vrijstelling afhankelijk mag worden gesteld van de goede trouw van de belastingplichtige, hangt af van het bestaan van een gevaar van verminderde belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat. Het staat aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw te voorzien in de mogelijkheid om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien. Wanneer deze laatste het gevaar van verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit echter dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur. Hetzelfde geldt voor een herziening van de boekhouding om vrijstelling voor een intracommunautaire levering te kunnen krijgen. [34]

65. Het niet heffen van btw over een intracommunautaire levering die aanvankelijk ten onrechte was gekwalificeerd als een levering in het binnenland — die in beginsel aanleiding geeft tot btw-heffing —, kan niet worden aangemerkt als een verlies van belastinginkomsten. Die inkomsten komen immers toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. [35]

66. Ten slotte staat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg, dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden het achterhouden van het bestaan van een intracommunautaire levering als een poging tot belastingfraude beschouwen en in een dergelijk geval de naar nationaal recht geldende geldboeten opleggen. Dergelijke straffen dienen echter altijd evenredig te zijn aan de ernst van het misbruik. [36]

Toepassing mutatis mutandis op de onderhavige zaak

67. De redenering van het Hof in het arrest Collée kan mijns inziens zonder meer met betrekking tot de onderhavige zaak worden gevolgd. Ik zou dit als volgt doen.

68. Het verleggingsmechanisme is ingevoerd om dubbele belastingheffing te voorkomen en de fiscale neutraliteit te waarborgen. Maatregelen op grond van artikel 18, lid 1,

34 — Punten 34 en 35 [onder verwijzing naar arrest Schmeink & Cofreth, punten 60 en 63, en arrest van 6 november 2003, Karageorgou (C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50)]. De overduidelijke discrepantie tussen de twee overwegingen betreffende het vereiste van goede trouw vloeit voort uit het feit dat het Hof in het arrest Schmeink & Cofreth heeft geoordeeld dat het vereiste van goede trouw, waarvan het melding had gemaakt in het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-327/87, Jurispr. blz. 4227), niet van wezenlijk belang was (zie arrest Schmeink & Cofreth, met name punten 50-58).

35 — Punt 37.

36 — Punt 40 (onder verwijzing naar arrest Schmeink & Cofreth, punt 62).

sub d, of van artikel 22, leden 7 of 8, mogen niet verder gaan dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen waarvoor zij zijn toegestaan, en mogen geen afbreuk doen aan de neutraliteit. Een maatregel die het recht op aftrek afhankelijk stelt van de nakoming van formele verplichtingen, ongeacht of aan de materiële vereisten is voldaan, gaat verder dan noodzakelijk is. Handelingen moeten worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter. Wanneer een handeling voldoet aan de voorwaarden voor aftrek, is de btw aftrekbaar. Wanneer het duidelijk is dat met toepassing van het verleggingsmechanisme verschuldigde belasting een recht op aftrek doet ontstaan, eist de fiscale neutraliteit dat aftrek wordt toegestaan wanneer aan de materiële vereisten is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtige een van de formele vereisten niet heeft vervuld. Van belang is dat in de boekhouding van belastingplichtigen de kwalificatie van een levering mag worden gewijzigd. Bijgevolg moet, wanneer op een later tijdstip wijzigingen zijn aangebracht in de boekhouding, de ware aard van de levering worden erkend, mits is voldaan aan de objectieve criteria. Wanneer er geen gevaar van verlies van belastinginkomsten bestaat, verlangt het beginsel van de neutraliteit dat fouten in een btw-aangifte kunnen worden gecorrigeerd. Een dergelijk gevaar bestaat niet wanneer de belastingschuld en het recht op aftrek elkaar opheffen. Niettemin mogen passende en evenredige straffen worden opgelegd voor het niet correct aangeven van handelingen.

Conclusie

69. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Commissione Tributaria Provinciale di Genova te beantwoorden als volgt:

„1) De bepalingen van de communautaire btw-richtlijnen staan niet eraan in de weg dat in het nationale recht een termijn wordt gesteld voor de uitoefening door de

belastingplichtige van het recht op aftrek van de inputbelasting over goederen en diensten die deze voor zijn belastbare handelingen gebruikt, mits die termijn niet minder gunstig is dan die welke in vergelijkbare binnenlandse situaties van toepassing zijn en de uitoefening van het recht niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

2) De bepalingen van de communautaire btw-richtlijnen staan niet eraan in de weg dat de belastingadministratie de btw-aangiften van belastingplichtigen zelfs na het verstrijken van een dergelijke termijn controleert en verschuldigde maar niet betaalde belasting navordert.

3) In een situatie waarin een dergelijke controle een niet-aangegeven btw-schuld aan het licht brengt die, indien zij ware aangegeven, een overeenkomstig recht op aftrek zou hebben doen ontstaan, mag die belastingschuld niet geldend worden gemaakt zonder rekening te houden met het recht op aftrek."