

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

16 mei 2013 (*)

„Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 66, sub a tot en met c – Vervoer- en verzenddiensten – Verschuldigd worden – Datum van ontvangst van prijs en uiterlijk dertigste dag na prestatie – Eerdere uitreiking van factuur”

In zaak C-169/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 4 januari 2012, ingekomen bij het Hof op 10 april 2012, in de procedure

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

tegen

Minister Finansów,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: M. Berger, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., vertegenwoordigd door Z. Modzelewski en M. Militz als adviseurs,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar en B. Majczyna als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Hottiaux en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 66, sub a tot en met c, van 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008 (PB 2009, L 14, blz. 7;

hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (hierna: „TNT”) en de Minister Finansów (minister van Financiën) over de vaststelling van het tijdstip waarop de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd wordt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Punt 24 van de considerans van de btw-richtlijn luidt:

„De begrippen ‚belastbaar feit’ en ‚verschuldig[d]heid van de belasting’ moeten worden geharmoniseerd, opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan.”

4 Artikel 63 van deze richtlijn bepaalt aldus:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

5 Artikel 64 van de richtlijn bepaalt:

„1. Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden goederenleveringen, met uitzondering van de leveringen van goederen die gedurende een bepaalde periode in huur worden gegeven of op afbetaling worden verkocht als bedoeld in artikel 14, lid 2, sub b, en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

2. [...]

De lidstaten kunnen bepalen dat in bepaalde gevallen, behalve die welke zijn bedoeld in de vorige alinea, goederenleveringen en diensten die gedurende een zekere periode doorlopend worden verricht, geacht worden ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.”

6 Artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

7 Artikel 66 van de btw-richtlijn bepaalt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

- a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;
- b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;
- c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

[...]"

8 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

9 Bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB L 189, blz. 1) is een artikel 167 bis in richtlijn 2006/112 ingevoegd dat uiterlijk op 31 december 2012 door de lidstaten moest zijn omgezet en als volgt is verwoord:

„De lidstaten kunnen in het kader van een facultatieve regeling bepalen dat het recht op aftrek van de belastingplichtige wiens btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, sub b, verschuldigd wordt, wordt uitgesteld totdat de btw op voor hem verrichte goederenleveringen of diensten aan zijn leverancier of dienstverrichter is betaald.

De lidstaten die de in de eerste alinea bedoelde facultatieve regeling toepassen, stellen voor de belastingplichtigen die de regeling binnen hun grondgebied gebruiken, een drempel vast die gebaseerd is op de overeenkomstig artikel 288 berekende jaarlijkse omzet van de belastingplichtige. Deze drempel mag niet hoger zijn dan 500 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid. Die drempel kan door de lidstaten tot 2 000 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid worden verhoogd, na raadpleging van het btw-comité. Evenwel hoeven lidstaten die op 31 december 2012 een hogere drempel dan 500 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale valuta hebben toegepast, het btw-comité niet te raadplegen.

De lidstaten stellen het btw-comité in kennis van de nationale maatregelen die zij uit hoofde van de eerste alinea hebben genomen.”

Pools recht

10 Artikel 19, lid 1, lid 4 en lid 13, punt 2, van de Poolse wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535; hierna: „btw-wet”) luidt:

„1. De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van levering van het goed of verrichting van de dienst, onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 21, artikel 14, lid 6, artikel 20 en artikel 21, lid 1.

[...]

4. Wanneer de levering van een goed of de verrichting van een dienst moet worden bevestigd door een factuur, ontstaat de belastingschuld op het tijdstip van uitreiking van de factuur, maar uiterlijk op de zevende dag vanaf de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst.

[...]

13. De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van:

[...]

2) ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk op de dertigste dag vanaf de dag van verrichting van de volgende diensten:

a) vervoer van personen en goederen per spoor, met motorvoertuigen, schepen voor de grote

vaart, vervoermiddelen voor de binnen- en kustvaart, veerboten, vliegtuigen en helikopters,

b) verzend- en overlaaddiensten,

c) diensten in zee- en handelshavens,

d) diensten op het gebied van bouw en bouw-montage;”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

11 In het kader van haar economische activiteit verricht TNT, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gevestigd te Warschau (Polen), koerier-, vervoer- en verzenddiensten.

12 TNT reikt haar klanten elke week een btw-factuur uit. Bij bepaalde klanten voor wie veel diensten worden verricht, worden de facturen uitgereikt volgens een overeengekomen frequentie. De facturen betreffen in dat geval alle voor die klant in dat belastingtijdvak verrichte diensten. De termijn voor betaling van het in de factuur vastgestelde bedrag is gewoonlijk vastgelegd op 7, 14 of 21 dagen vanaf de datum van uitreiking van de factuur. TNT neemt de uit een factuur voortvloeiende omzet in aanmerking in het belastingtijdvak waarin de factuur is uitgereikt.

13 Dit betekent dat TNT de diensten waarop de factuur betrekking heeft voor de vaststelling van het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat, niet opsplitst in koerier-/postdiensten en vervoer-/verzenddiensten. Gelet op het feit dat de facturen uiterlijk in de laatste dagen van een belastingtijdvak worden uitgereikt, wordt de belasting over de in de betreffende maand verrichte diensten opgenomen in de registers en de btw-aangifte voor de maand van verrichting.

14 In verband hiermee heeft TNT de Minister Finansów verzocht om een individuele uitlegging van de toepasselijke bepalingen van belastingrecht op het gebied van belasting over goederen en diensten, inzonderheid met betrekking tot de vraag of de onderneming overeenkomstig artikel 19, lid 13, punt 2, van de btw-wet het recht had, de omzet in aanmerking te nemen in het belastingtijdvak waarin de factuur is uitgereikt, zelfs wanneer zij in dit tijdvak nog geen betaling heeft ontvangen en nog geen 30 dagen sinds de verrichting van de dienst zijn verstreken, en indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, of zij het recht had, de datum van uitreiking van de factuur als datum van ontstaan van de belastingschuld te beschouwen overeenkomstig artikel 19, lid 4, van de btw-wet en ongeacht de vereisten van artikel 19, lid 13, punt 2, van de btw-wet, dat in strijd zou zijn met artikel 66 van de btw-richtlijn.

15 In een individuele interpretatie van 14 december 2009 achtte de Minister Finansów het standpunt van TNT ongegrond. Met betrekking tot de door TNT verrichte koerier- en postdiensten was de Minister Finansów van mening dat de belastingschuld ontstond overeenkomstig de algemene beginselen die zijn vastgelegd in artikel 19, leden 1 en 4, van de btw-wet. Voor de overige diensten (vervoer- en verzenddiensten) moet het tijdstip van het belastbare feit waardoor de belastingschuld ontstaat, worden bepaald overeenkomstig de regels in artikel 19, lid 13, punt 2, van de btw-wet. Bij dergelijke diensten dient de verschuldigde belasting namelijk te worden opgenomen in de afrekening voor de maand waarin de belastingschuld is ontstaan, en niet in de maand waarin de factuur voor de diensten is uitgereikt.

16 TNT heeft beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Ter onderbouwing van haar beroep heeft zij aangevoerd dat zij het recht had voor alle verrichte diensten, of het nu gaat om koerier-/postdiensten of om vervoer-/verzenddiensten, voor btw-doeleinden de omzet in aanmerking te nemen in het belastingtijdvak waarin zij de factuur voor de betreffende dienst heeft uitgereikt, zelfs wanneer zij in dat tijdvak geen betaling heeft ontvangen en nog geen 30 dagen sinds de verrichting van de dienst zijn verstreken.

17 Bij vonnis van 30 september 2010 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny het beroep van TNT verworpen. TNT is vervolgens in cassatie gegaan bij de Naczelny Sąd Administracyjny.

18 In haar cassatieberoep verwijt TNT de Wojewódzki Sąd Administracyjny dat deze artikel 19, lid 13, punt 2, sub a en b, van de btw-wet onjuist heeft uitgelegd, daar geen rekening is gehouden met de inhoud van de artikelen 63 tot en met 66 van de btw-richtlijn. Volgens TNT bepaalt artikel 66 van de btw-richtlijn dat de belastingschuld ontstaat wanneer een bepaald feit plaatsvindt, maar uiterlijk op de datum van ontvangst van de prijs. De nationale omzettingbepalingen bepalen daarentegen ten onrechte dat de belastingschuld ontstaat door de ontvangst van de prijs, maar uiterlijk op een bepaald tijdstip (30 dagen) vanaf de datum van verrichting van de dienst.

19 Tijdens het onderzoek van de hogere voorziening heeft de verwijzende rechter twijfels geuit over de uitlegging van artikel 66 van de btw-richtlijn en overwogen dat de bepalingen van deze richtlijn uitgelegd dienden te worden om de gegrondheid van de middelen van TNT te kunnen beoordelen.

20 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 66, sub a [tot en met] c, van [de btw-]richtlijn aldus worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige een factuur uitreikt voor een dienst die onder de in dat artikel bedoelde bevoegdheid van de lidstaat valt (in afwijking van de artikelen 63 [tot en met] 65 van [de btw-]richtlijn [...]), op grond van artikel 66, sub b, van [de btw-]richtlijn [...] kan worden bepaald dat de belasting verschuldigd wordt (belastingschuld ontstaat) op de dag van betaling, maar uiterlijk dertig dagen na de verrichting van de dienst?

2) Moet artikel 66, sub a en b, van [de btw-]richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de Poolse bepalingen vervat in artikel 19, lid 13, punt 2, sub a en b, van de Poolse [btw-]wet [...], volgens welke het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat (het feit waardoor de belasting voor bepaalde handelingen verschuldigd wordt) voor vervoer- en verzenddiensten het tijdstip is van ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk de dertigste dag vanaf de dag van verrichting van die diensten, zelfs wanneer binnen 7 dagen na de verrichting van de dienst een factuur is uitgereikt en overhandigd die voorziet in een latere betalingstermijn, en de afnemer van de diensten recht heeft op aftrek van de voorbelasting in het tijdvak waarin hij de factuur heeft ontvangen, ongeacht of hij al dan niet voor de dienst betaald heeft?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 66 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de btw voor vervoer- en verzenddiensten verschuldigd wordt op de datum van ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk op de dertigste dag vanaf de dag van verrichting van die diensten, zelfs wanneer de factuur eerder is uitgereikt en voorziet in een latere betalingstermijn.

22 Om te beginnen blijkt uit de btw-richtlijn dat de btw in beginsel verschuldigd wordt op het tijdstip waarop het belastbare feit voor de btw plaatsvindt. Artikel 63 van de richtlijn, dat bepaalt dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op de datum waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, vormt de weerslag van dat beginsel.

23 Artikel 66 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten evenwel de mogelijkheid te bepalen dat de btw verschuldigd wordt op een van de volgende drie tijdstippen na het belastbare feit: uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt.

24 Als uitzondering op de regel in artikel 63 van de btw-richtlijn moet artikel 66 daarvan strikt worden uitgelegd (zie naar analogie arrest van 7 maart 2013, Efir, C-19/12, punt 31).

25 Het feit dat de wetgever de reeks toelaatbare afwijkingen aanzienlijk heeft uitgebreid, doet vermoeden dat hij de lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft willen geven (zie arrest van 26 oktober 1995, Italitica, C-144/94, Jurispr. blz. I-3653, punt 15). Niettemin betekent dat niet dat een lidstaat over een beoordelingsmarge beschikt om een ander tijdstip vast te stellen waarop de belasting verschuldigd wordt dan de in artikel 66, sub a tot en met c, van de btw-richtlijn bedoelde tijdstippen.

26 In de eerste plaats bepaalt artikel 19, lid 13, punt 2, van de btw-wet dat de belastingschuld bij bepaalde handelingen, in casu vervoer- en verzenddiensten, ontstaat op de datum van ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk op de dertigste dag vanaf de dag van verrichting van de dienst.

27 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de lidstaten overeenkomstig artikel 66, sub b, van de btw-richtlijn mogen bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen „uiterlijk bij ontvangst van de prijs” verschuldigd wordt. In deze bepaling zijn termijnen neergelegd en is het tijdstip bepaald waarop de btw voor bepaalde, door een lidstaat aangewezen handelingen uiterlijk verschuldigd wordt. Dat tijdstip komt overeen met de ontvangst van de prijs voor de handeling.

28 Het Hof heeft artikel 10, lid 2, 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) (thans artikel 66, sub a, van de btw-richtlijn) aldus uitgelegd, dat een lidstaat die kiest voor de in dat artikel neergelegde afwijking, dat wil zeggen die bepaalt dat de belasting uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienst doende document verschuldigd wordt, op grond van artikel 10, lid 2, derde streepje, van richtlijn 77/388 (thans artikel 66, sub c, van de btw-richtlijn) mag bepalen dat de belasting verschuldigd wordt „wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit” (zie arrest Italitica, reeds aangehaald, punt 22).

29 In datzelfde arrest heeft het Hof toegevoegd dat „de omstandigheid dat een dergelijke bevoegdheid niet is voorzien ingeval een lidstaat kiest voor de afwijking van het tweede streepje [van artikel 10, lid 2, van richtlijn 77/388; thans artikel 66, sub b, van de btw-richtlijn], waarschijnlijk [berust] op het feit dat de [Unie]wetgever ervan is uitgegaan, dat het belang van een marktdeelnemer om de tegenprestatie voor de verrichte dienst in ontvangst te nemen, voldoende aanmoediging vormt om een snelle betaling van de dienst te verzekeren” (zie in die zin arrest Italitica, reeds aangehaald, punt 23).

30 Daaruit volgt dat de wetgever de lidstaat die gebruikmaakt van de optie in artikel 66, sub b, van de btw-richtlijn, niet de bevoegdheid heeft geboden een termijn te bepalen waarbinnen de belasting verschuldigd wordt. Bovendien kan de toepassing van artikel 66, sub c, van de richtlijn en de daarin neergelegde termijn enkel worden gekoppeld aan die van artikel 66, sub a, want de termijn geldt indien de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, en niet indien de prijs niet of niet tijdig wordt ontvangen.

31 Daarnaast moet eraan worden herinnerd dat de begrippen „belastbaar feit” en „verschuldigdheid van de belasting”, zoals blijkt uit punt 24 van de considerans van de btw-richtlijn, moeten worden geharmoniseerd opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan. De Uniewetgever heeft de datum waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat op een zo hoog mogelijk niveau willen harmoniseren om eenvormige heffing van deze belasting te garanderen.

32 In die omstandigheden is de situatie waarin de belastingschuld uiterlijk dertig dagen na verrichting van de dienst ontstaat – voor zover de prijs niet vóór deze dag wordt ontvangen – niet in overeenstemming met de btw-richtlijn, want een dergelijke formulering komt neer op een combinatie van de bewoordingen van artikel 66, sub b, van de richtlijn met een termijn waarbinnen de belasting verschuldigd wordt.

33 In dat verband meent de verwijzende rechter dat het onduidelijk is of de lidstaten gedurende het tijdvak vóór de vaststelling van artikel 167 bis van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, het recht hadden een stelsel in te voeren waaronder het uitstel van het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt bij de leverancier niet overeenkomt met het uitstel van het tijdstip waarop het recht op aftrek van de voorbelasting bij de afnemer ontstaat, die dat recht vanaf ontvangst van de factuur kan uitoefenen.

34 Vermelding verdient dat artikel 167 bis is ingevoerd om de lidstaten de mogelijkheid te bieden een uitzondering te maken met betrekking tot de datum waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend voor belastingplichtigen die voor de btw-boekhouding gebruikmaken van een facultatief kasstelsel dat bedoeld is om de betaling van de belasting voor kleine ondernemingen te vereenvoudigen.

35 In dat verband moet worden vastgesteld dat artikel 167 bis weliswaar rechtstreeks verwijst naar artikel 66, sub b, van de btw-richtlijn, maar dat deze bepaling het tijdstip betreft waarop de afnemer gebruik kan maken van zijn recht op aftrek van de voorbelasting. De voor de nationale rechter aanhangige zaak heeft echter uitsluitend betrekking op de vraag wanneer de belasting bij de leverancier verschuldigd wordt.

36 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 66 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de btw voor vervoer- en verzenddiensten verschuldigd wordt op de datum van ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk op de dertigste dag vanaf de dag van de verrichting van die diensten, zelfs indien de factuur eerder is uitgereikt en voorziet in een latere betalingstermijn.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 66 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de belasting over de toegevoegde waarde voor vervoer- en verzenddiensten verschuldigd wordt op de datum van ontvangst van de volledige prijs of een deel ervan, maar uiterlijk op de dertigste dag vanaf de dag van de verrichting van die diensten, zelfs indien de factuur eerder is uitgereikt en voorziet in een latere betalingstermijn.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.