

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

F. G. JACOBS

van 23 oktober 2003 (1)

Zaak C-90/02

Finanzamt Gummersbach

tegen

Gerhard Bockemühl

1. In deze zaak vraagt het Bundesfinanzhof, het hoogste Duitse rechtscollege in belastingzaken, het Hof om uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (hierna: „richtlijn” of „Zesde richtlijn”(2)). Het vraagt het Hof om te beginnen of de ontvanger van diensten, die de ter zake verschuldigde belasting moet betalen, zijn recht op aftrek enkel kan uitoefenen als hij in het bezit is van een overeenkomstig de richtlijn opgestelde factuur. Zo ja, wil het Bundesfinanzhof in de tweede plaats vernemen wat op deze factuur moet vermeld staan en, inzonderheid, of het bedrag van de BTW alsmede de naam en het adres van de dienstverrichter moeten worden gespecificeerd, en of een onjuiste omschrijving van de belastbare diensten negatieve gevolgen heeft. Vervolgens vraagt het Bundesfinanzhof wat de rechtsgevolgen zijn, wanneer niet kan worden vastgesteld dat degene die de factuur heeft opgesteld, de gefactureerde dienst ook werkelijk heeft verricht.

I – Context en toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling inzake de BTW

2. Artikel 2 van de Eerste richtlijn omschrijft de kern van het BTW-stelsel(3):

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

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 de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

3. Dit stelsel gaat dus uit van een keten van transacties, waarin voor elke schakel het netto te betalen bedrag een bepaalde fractie van de in die fase toegevoegde waarde vertegenwoordigd.

Aan het einde van de keten, in de fase van de privé-consumptie, is het totale geheven bedrag gelijk aan de overeenkomstige fractie van de eindprijs.

4. De Zesde richtlijn werkt dit stelsel verder uit, al worden bepaalde materies aan de lidstaten overgelaten. Artikel 2 bepaalt dat de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen. In andere bepalingen worden sommige handelingen, die hier niet aan de orde zijn, van deze belasting vrijgesteld. Volgens artikel 4 wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Krachtens de artikelen 5, 6 en 7 zijn belastbare handelingen: leveringen van goederen of diensten, en invoer.

5. De basisregels betreffende het recht op aftrek zijn opgenomen in artikel 17 van de Zesde richtlijn. De belastingplichtige mag van de door hem beschuldigde belasting aftrekken de belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen of diensten voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Ingevolge artikel 21 is de BTW meestal verschuldigd door de leverancier, hoewel dit in bepaalde omstandigheden, zo ook in casu, ook de ontvanger van de levering kan zijn.(4)

6. In zo'n stelsel is uiteraard schriftelijk bewijs nodig met betrekking tot de verschuldigdheid van de belasting, de betaling ervan en het recht op aftrek. Deze aspecten worden specifiek behandeld in de artikelen 18 en 22.

7. Een ander belangrijk punt is dat de BTW weliswaar door gemeenschapsregels grotendeels geharmoniseerd is en een belangrijk onderdeel vormt van de eigen inkomsten van de Gemeenschap, maar vanuit het standpunt van de lidstaten toch een nationale belasting blijft, zodat in elke lidstaat dan ook andere tarieven gelden. Voor het grensoverschrijdende verkeer binnen de Gemeenschap waren derhalve regels nodig om vast te stellen waar de levering plaatsvindt. Voor de meeste diensten, en meer bepaald de soort waar het hier om gaat, zijn die regels te vinden in artikel 9 van de richtlijn. Zoals wij later nog zullen zien, zijn deze hier evenwel slechts van belang voorzover er indirect uit afgeleid kan worden wie de belasting verschuldigd is.

Gedetailleerd overzicht van de toepasselijke communautaire regels

8. De in casu belangrijkste regels van gemeenschapsrecht zijn de artikelen 9, 17, 18, 21 en 22 van de Zesde richtlijn. De op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie is die welke van kracht was in 1995. Daarom moet gebruik worden gemaakt van de tekst als gewijzigd bij met name richtlijn 91/680/EEG van de Raad(5) en richtlijn 92/111/EEG van de Raad(6). Om het nog wat ingewikkelder te maken, is de toepasselijke tekst van artikel 17, lid 2, artikel 18, lid 1, artikel 21, lid 1 en artikel 22, lid 3, in feite die van de artikelen 28 septies, octies en nonies, die deel uitmaken van titel XVI bis, „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”.

Plaats waar de dienst wordt verricht

9. In hoofdstuk VI van de richtlijn, inzake de plaats van de belastbare handelingen, betreft artikel 9 de diensten. Volgens artikel 9, lid 1, wordt als plaats van een dienst aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of anders zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats. Artikel 9, lid 2, bepaalt evenwel:

„a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed [is] [...] de plaats waar het goed is gelegen;

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten van het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, [is] de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– het beschikbaar stellen van personeel,

[....]”

Jegens de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen

10. Artikel 21 bepaalt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de onder b) bedoelde diensten.

Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst bestemd is, worden aangewezen.

[...]

b) door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, onder e, [...]; de lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeld op een factuur of een als zodanig dienst doend document;

[...]”

De facturen

11. Artikel 22, lid 3, bepaalt met betrekking tot de verplichtingen van de belastingplichtigen het volgende:

„a) iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. [...] De belastingplichtige moet een dubbel bewaren van alle uitgereikte documenten.

[...]

b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling. [...](7)

c) de lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.”

12. Ik wijs erop dat artikel 22, lid 3, sub b, sinds de feiten van het geding is gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG(8): een gedetailleerde en uitputtende lijst van de verplichte vermeldingen op de factuur is ingelast en artikel 22, lid 3, sub c, is geschrapt. In zijn nieuwe formulering luidt artikel 22, lid 3, sub b, als volgt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor BTW-doeleinden op de overeenkomstig punt a), eerste, tweede en derde alinea, uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht”.

13. De lijst noemt als vermeldingen onder meer:

- „het [...] BTW-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht”,
- „de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer”;
- „de omvang en de aard van de verrichte diensten”,
- „het te betalen BTW bedrag, tenzij er een specifieke regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit”,
- „in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, een verwijzing naar de betreffende bepalingen in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de levering is vrijgesteld of onder de toepassing van de verleggingsregeling valt”.

14. Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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.”

15. Sinds de feiten van het geding is bij richtlijn 2001/115 een tweede alinea toegevoegd aan artikel 22, lid 8, die luidt als volgt: „De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag slechts worden benut voor het opleggen van verplichtingen die een aanvulling zijn op de bij lid 3 vastgestelde verplichtingen.”

Het recht op aftrek

16. Artikel 17, met als opschrift „ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt:

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

2. Voorzover 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 in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;(9)

[...]

17. Artikel 18, lid 1, van de richtlijn, regelt de wijze van uitoefening van het recht op aftrek als volgt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

[...]

d) 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;

[...]”.

De toepasselijke nationale wetgeving

18. Duitsland heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid geboden door artikel 21, lid 1, sub a, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Krachtens artikel 18 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 1993, zoals die van kracht was in 1995, kan de bondsminister van Financiën ter verzekering van de heffing van de belasting bepalen dat de ontvanger van goederen of diensten die door een in het buitenland gevestigde persoon worden geleverd respectievelijk verricht, de belasting ter zake verschuldigd is. Bepaalde andere voorwaarden, met name betreffende de wijze van berekening en betaling van de belasting, konden in het uitvoeringsbesluit worden geregeld.

19. Bij de artikelen 51 e.v. van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (BTW-uitvoeringsregeling; hierna: „UstDV”) van 1993 is dan ook een bronheffingssysteem ingevoerd.

20. Volgens § 51 UstDV moet de ontvanger van een werk of van andere diensten van een in het buitenland gevestigde ondernemer de belasting ter zake inhouden en afdragen aan het bevoegde Finanzamt, zelfs als er twijfel over bestaat of de leverancier werkelijk in het buitenland gevestigd is.

21. § 52 UstDV voorziet in een aantal uitzonderingen op deze verplichtingen. § 52, lid 2, bevat de zogenoemde „Nullregelung”: de ontvanger van een dienst is niet verplicht de belasting in te houden en af te dragen, wanneer de in het buitenland gevestigde leverancier geen factuur heeft

uitgereikt waarop de belasting afzonderlijk is vermeld en de ontvanger van de dienst de BTW anders volledig had kunnen aftrekken. In dat geval moet de ontvanger blijkbaar het volle belastingbedrag betalen, in plaats van de voorbelasting te prefinancieren en vervolgens af te trekken.

22. Naar aanleiding van kritiek van de Commissie, dat deze procedure niet volkomen verenigbaar was met het gemeenschapsrecht, is dit systeem van bronheffing per 1 januari 2002 ingetrokken.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

23. Gerhard Bockemühl heeft een bouwonderneming in Duitsland, gespecialiseerd in de hoogbouw, bruggen- en tunnelbouw. In 1995 zijn voor die onderneming werkzaamheden verricht door werknemers van Jaylink Bau Ltd Building Contractors. Die vennootschap had een contactadres in Nederland. De verwijzende rechter merkt op dat een „off shore”-vennootschap met de naam Jaylink Building Contractors in het Engelse handelsregister is ingeschreven en volgens deze inschrijving haar zetel bij een accountantskantoor in Mayfair, Londen, heeft.

24. De aan Bockemühl geleverde diensten zijn door Jaylink Bau Ltd Building Contractors gefactureerd. Op de facturen was een Engels BTW-identificatienummer vermeld alsook een rekeningnummer bij een Duitse bank. Op de facturen stond geen BTW-bedrag, maar enkel de vermelding „Nullregelung, § 52 UstDV zoals overeengekomen”. Op de eerste facturen stond het bovengenoemde Mayfair-adres, op de latere een ander adres in Londen.

25. Na een bedrijfscontrole heeft het Finanzamt Gummersbach Bockemühl een afrekening ter zake van de BTW over de geleverde diensten gezonden. Het Finanzamt wees erop dat het bedrag van de belasting niet op de facturen was vermeld en dat de naam en het adres van de onderneming die de facturen had opgesteld, niet juist was, zodat niet kon worden uitgemaakt of de onderneming die ze had opgesteld, de diensten ook had geleverd. Volgens het Finanzamt waren de diensten geleverd door een andere, onbekende onderneming, gevestigd buiten het Duitse grondgebied. Bovendien waren de diensten niet juist omschreven (uitgevoerde werkzaamheden in plaats van ter beschikkingstelling van personeel). Als ontvanger van de diensten moest Bockemühl derhalve een bedrag van 17.219,17 DM aan BTW over deze belastbare handelingen betalen.

26. Bockemühls bezwaarschrift bleef vruchteloos, waarna hij beroep instelde bij het Finanzgericht van zijn rechtsgebied, dat hem in het gelijk stelde op grond dat er „geen redelijke twijfel is dat de opsteller van de factuur en de dienstverrichtende onderneming dezelfde zijn”. Het Finanzamt heeft vervolgens beroep in „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof, de verwijzende rechter.

27. Het Finanzamt betoogt dat Bockemühl in geval van twijfel de belasting op de geleverde diensten had moeten inhouden. Zelfs als de belasting afzonderlijk op de factuur was vermeld, zou Bockemühl geen recht op aftrek hebben gehad, omdat de persoon die de diensten had gefactureerd – of daadwerkelijk geleverd – niet duidelijk kon worden geïdentificeerd. § 52, § 2, UstDV is daarom niet van toepassing. Verzoeker is dus als ontvanger van de diensten de belasting verschuldigd.

28. Het Bundesfinanzhof merkt op dat volgens zijn rechtspraak ook een factuur moet worden opgesteld als de procedure van § 52, lid 2, wordt gebruikt. Bovendien moet de factuur worden opgesteld door de persoon die de dienst heeft verricht, en de dienst zelf moet zodanig worden omschreven dat de belastbare handeling nauwkeurig kan worden bepaald en gemakkelijk gecontroleerd.

29. Het Bundesfinanzhof twijfelt echter over de juiste uitlegging van de factureringsvereisten van de richtlijn in een geval als dit. Bijgevolg heeft het de behandeling van de zaak geschorst en de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd:

„1) Moet de ontvanger van een dienst die overeenkomstig artikel 21, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG de belasting verschuldigd is en als zodanig is aangesproken, om zijn recht op aftrek van voorbelasting te kunnen uitoefenen ingevolge artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van richtlijn 77/388/EEG opgestelde factuur?

2) Zo ja, welke vermeldingen moet de factuur bevatten? Strekt het tot nadeel wanneer in de plaats van het beschikbaar stellen van personeel, de met behulp van dat personeel uitgevoerde werken als voorwerp van de dienst zijn genoemd?

3) Welke rechtsgevolgen heeft niet weg te nemen twijfel of degene die de factuur heeft opgesteld, de gefactureerde dienst heeft verricht?”

30. De Duitse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Finanzamt, Bockemühl, de Duitse regering en de Commissie hebben eveneens schriftelijk geantwoord op de vraag van het Hof, of de lidstaten op grond van artikel 18, lid 1, sub d en artikel 22, lid 3, sub c, van de richtlijn bevoegd zijn af te wijken van de voorwaarden van artikel 18, lid 1, sub a, en artikel 22, lid 3, sub b, van de richtlijn. Het Finanzamt, Bockemühl en de Commissie hebben ter terechtzitting mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

Inleidende opmerkingen

31. Om te beginnen waren de §§ 51 en volgende van de UstDV kennelijk bedoeld om uitvoering te geven aan bepalingen van de richtlijn.

32. Het Bundesfinanzhof erkent evenwel dat de nationale regeling niet volkomen met het gemeenschapsrecht verenigbaar was en derhalve is ingetrokken. De verwijzende rechter blijft er evenwel bij dat de regel dat de ontvanger van de diensten de belasting verschuldigd is, alsook het stelsel van de „Nullregelung” dat bij § 52, lid 2, UstDV is ingevoerd, op deze zaak van toepassing zijn in die zin, dat de persoon aan wie de diensten worden geleverd, de belasting verschuldigd is overeenkomstig artikel 21 van de richtlijn, en het recht op aftrek kan uitoefenen, conform de richtlijn.

33. Ik wijs erop dat de vragen van de verwijzende rechter de uitlegging van de richtlijn betreffen en niet het punt, of de §§ 51 en volgende van de UstDV met die richtlijn verenigbaar zijn.

34. Volgens vaste rechtspraak moet de nationale rechter op gebieden die bij richtlijn zijn geregeld, zijn nationale recht – ongeacht of het gaat om bepalingen van latere of eerdere datum dan de richtlijn – zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde doel te bereiken.⁽¹⁰⁾ De verwijzende rechter zal dus moeten uitmaken in hoeverre de omstreden nationale bepalingen in overeenstemming met de

richtlijn kunnen worden uitgelegd en bijgevolg in casu kunnen worden toegepast.

35. In de tweede plaats kan het nuttig zijn om, alvorens de vragen zelf te bespreken, zich een schematische voorstelling te maken van de manier waarop de bovenaangehaalde bepalingen in elkaar grijpen wanneer zij op het onderhavige geval worden toegepast.

36. Er lijkt in dit verband enige onzekerheid te bestaan over de vraag of de geleverde diensten bouwwerken betroffen dan wel het beschikbaar stellen van personeel. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt evenwel dat aan deze onzekerheid voorbij kan worden gegaan, althans wat de eerste en de derde vraag betreft, alsook voor een deel van de tweede vraag. Als het om bouwwerken gaat, is de plaats van de levering overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub a, de plaats waar het betrokken goed is gelegen; gaat het om het beschikbaar stellen van personeel, is de plaats van de levering overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub e, de plaats waar de afnemer is gevestigd. In beide gevallen is dat land Duitsland. Als artikel 9, lid 2, sub e, van toepassing is, is de afnemer de BTW verschuldigd ingevolge artikel 21, lid 1, sub b; valt de levering onder artikel 9, lid 2, sub a, kunnen de lidstaten op grond van artikel 21, lid 1, sub a, bepalen dat de afnemer de BTW verschuldigd is. Uit de verwijzingsbeschikking kan worden afgeleid dat Duitsland voor deze oplossing heeft gekozen, zodat Bockemühl in beide gevallen de belastingschuldige is.

37. Bockemühl wil de belasting ook aftrekken en baseert zich daarvoor op artikel 17, lid 2, sub a. In verschillende taalversies van de richtlijn zoals die op het ogenblik van de feiten van kracht was, lijkt het in artikel 17, lid 2, sub a, bepaalde aftrekrecht beperkt te zijn geweest tot gevallen waarin de leverancier de belasting verschuldigd was in het land waar een beroep werd gedaan op het recht van aftrek.⁽¹¹⁾ Dit was echter duidelijk een redactionele fout, die is rechtgezet bij richtlijn 95/7 die alle taalversies heeft afgestemd op de originele Duitse taalversie, waarin eenvoudig sprake is van de in het binnenland verschuldigde of voldane belasting. Bovendien lijkt ook vóór deze verbetering de discrepantie tussen de verschillende taalversies niet te zijn beschouwd als beletsel voor de uitoefening van het aftrekrecht in gevallen waarin de leverancier in een andere lidstaat was gevestigd dan de afnemer die de belasting verschuldigd was.⁽¹²⁾ Ik schaar mij dus achter het in de loop van de procedure door niemand betwiste standpunt, dat artikel 17, lid 2, sub a, in deze omstandigheden de juiste grondslag voor aftrek is.

38. Om zijn recht op aftrek van artikel 17, lid 2, sub a, te kunnen uitoefenen, moet de afnemer volgens artikel 18, lid 1, sub a, evenwel in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur, dat wil zeggen een factuur die door de leverancier met inachtneming van bepaalde voorwaarden is uitgereikt. Wanneer de afnemer zelf de belasting verschuldigd is op grond van artikel 21, lid 1, is volgens artikel 18, lid 1, sub d, hij ook degene die de formaliteiten moet vervullen die de lidstaten voor de uitoefening van het recht op aftrek hebben gesteld.

39. Samengevat: artikel 9, lid 2, bepaalt de plaats van de levering vast (in casu Duitsland) en, op basis daarvan, artikel 21, lid 1, wie de belasting verschuldigd is (in casu de afnemer). Artikel 17, lid 2, stelt het aftrekrecht van de afnemer vast en artikel 18, lid 1, de regels voor de uitoefening van dit recht. Die regels eisen het bezit van een factuur die voldoet aan artikel 22, lid 3, en, in zaken als deze, inachtneming van de door de lidstaten bepaalde formaliteiten.

40. In de derde plaats herinner ik eraan dat wanneer een belastingplichtige de BTW (de voorbelasting) heeft betaald op goederen of diensten die hij voor belaste handelingen gebruikt, het BTW-stelsel bij gebreke van uitdrukkelijke andersluidende bepalingen verlangt dat hij dat bedrag kan aftrekken van de BTW die hij de schatkist verschuldigd is over de door hem verrichte prestaties, op voorwaarde dat hij kan aantonen dat hij de voorbelasting heeft betaald en de wettelijk voorgeschreven formaliteiten, welke die ook zijn, in acht heeft genomen.

De eerste vraag

41. De eerste vraag van het Bundesfinanzhof is of de ontvanger van de dienst, die overeenkomstig artikel 21, lid 1, van de richtlijn de belasting over die dienst verschuldigd is en als zodanig tot betaling is aangesproken, zijn recht op aftrek conform artikel 18, lid 1, sub a, slechts kan uitoefenen wanneer hij in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

42. Ik meen dat dit inderdaad het geval is.

43. Artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken de BTW die is voldaan voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen of diensten, voorzover deze goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Artikel 18, lid 1, sub a, bepaalt uitdrukkelijk en ondubbelzinnig: „Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige [...] voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.” Dit laat weinig ruimte voor twijfel.

44. De verwijzende rechter geeft toe dat de formulering van deze bepaling zeer duidelijk is. Hij voert evenwel aan dat wanneer de belasting verschuldigd is door de ontvanger van de prestatie, de factuur niet dezelfde betekenis heeft als wanneer de leverancier de belasting moet voldoen.

45. Ik ben het daar niet mee eens. Inderdaad is het van belang om bij de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn rekening te houden met hun doel en plaats in het algehele systeem van de BTW, maar mijns inziens leidt deze aanpak in dit geval niet tot een andere uitkomst dan voortvloeit uit de letter van artikel 18, lid 1, sub a.

46. Als er BTW wordt afgetrokken, moet worden bewezen dat ze is betaald. In het communautaire BTW-stelsel is een factuur een belangrijk – en wellicht het meest duidelijke – middel om dit bewijs te leveren. Het is als het ware de sleutel die toegang biedt tot het recht op aftrek.⁽¹³⁾ Elke belastingplichtige die voorbelasting kan aftrekken, moet er dan ook nauwgezet op toezien dat hij alle nodige documenten krijgt en bewaart, om te voorkomen dat zijn aanspraak als niet gefundeerd wordt afgewezen. Het correct opstellen en bewaren van facturen is ook van cruciaal belang met het oog op de controles van de belastingdienst op de naleving van de BTW-regels.

47. Het feit dat degene die de voorbelasting mag aftrekken in dit geval dezelfde is als degene die de belasting aan de schatkist verschuldigd is, verandert niets aan deze analyse. Dezelfde opmerkingen blijven geldig. Bovendien zijn, zoals de Duitse regering opmerkt, de verschuldigdheid van BTW en het recht op aftrek van voorbelasting twee afzonderlijke zaken die door afzonderlijke regels worden beheerst. Dat de belasting in bepaalde gevallen moet worden voldaan door de ontvanger en niet de leverancier, doet niet af aan de noodzaak van het bezit van een factuur om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen.

48. Deze opvatting stemt overeen met andere bepalingen van de richtlijn. Artikel 21, lid 1, sub a, bepaalt dat wanneer goederen worden geleverd door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, de belasting verschuldigd is door de ontvanger voorzover – onder andere – hij in het bezit is van een „door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur”, die „in overeenstemming [is] met artikel 22, lid 3”. Artikel 22, lid 3, sub a, eist ook het bezit van een factuur voor de levering van goederen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 28 quater, A. Mijns inziens mag het in artikel 22, lid 3, sub a, gestelde vereiste dat „iedere belastingplichtige voor goederen, geleverd en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur

of een als zodanig dienstdoend document uitreik[t]", als algemeen geldend worden beschouwd.

49. Mijn slotsom is dan ook dat de ontvanger van diensten die ook degene is die de BTW ter zake is verschuldigd, zijn recht op aftrek conform artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn alleen kan uitoefenen indien hij in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

De tweede vraag

50. Met zijn tweede vraag wil het Bundesfinanzhof vernemen welke vermeldingen de factuur moet bevatten. In zijn toelichting verklaart het Bundesfinanzhof dat het vooral erin geïnteresseerd is, of de factuur i) het bedrag van de belasting en ii) de naam en het adres van de leverancier moet vermelden. Verder wil het ook weten of iii) de belaste handeling nauwkeurig moet zijn omschreven, en meer bepaald of vermelding van de werkzaamheden verricht door personeel dat ter beschikking is gesteld, in plaats van het beschikbaar stellen van het personeel als zodanig (voorzover dit de werkelijk geleverde prestatie was), de geldigheid van de factuur voor BTW-doeleinden aantast.

51. Wellicht is het nuttig om het belastingbedrag en de twee andere aspecten afzonderlijk te behandelen, omdat het eerste uitdrukkelijk wordt vermeld in artikel 22, lid 3, sub b, en de twee andere niet.

Belastingbedrag

52. Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat in de factuur afzonderlijk moeten worden vermeld: „de prijs exclusief belasting, de belasting volgens een afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling”.

53. Het Bundesfinanzhof betwijfelt evenwel of een uitdrukkelijke vermelding nodig is in gevallen als het onderhavige, waarin de afnemer en niet de leverancier rechtstreeks jegens de fiscus tot voldoening is gehouden. De Commissie en de Duitse regering betogen, een vergelijkbare redenering volgend, dat artikel 22, lid 3, sub b, in dergelijke gevallen zo moet worden uitgelegd, dat het volstaat wanneer in de factuur uitdrukkelijk wordt vermeld dat de ontvanger van de diensten de belasting verschuldigd is, of wanneer de bepalingen worden genoemd waaruit dit voortvloeit. De Commissie geeft in dit verband in overweging om een handeling waarbij de belastingsschuld wordt overlegd⁽¹⁴⁾, in de context van artikel 22, lid 3, sub b, te beschouwen als een vrijstelling.

54. Ik deel dit standpunt, althans wat het resultaat betreft.

55. Wanneer een in een bepaalde lidstaat gevestigde belastingplichtige goederen of diensten levert aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en deze laatste de BTW ter zake is verschuldigd, spreekt het vanzelf dat vermelding van de prijs exclusief BTW op de factuur van essentieel belang is voor de goede werking van het BTW-stelsel. In de versie van de richtlijn die ten tijde van de feiten van kracht was, moest de factuur door de leverancier worden uitgereikt.⁽¹⁵⁾

56. Diezelfde leverancier verplichten om ook het belastingbedrag te vermelden, zou evenwel minstens twee problemen opwerpen.

57. Ten eerste zou daardoor de belastingschuld in beginsel bij de leverancier ontstaan, overeenkomstig artikel 21, lid 1, sub c, wat er toe zou kunnen leiden dat de belasting tweemaal wordt geheven of dat de hele verleggingsregeling teniet wordt gedaan. Dat was zeker niet wat de

wetgever beoogde met artikel 21, lid 1, sub c, dat er voornamelijk toe strekt waarborgen te bieden tegen fraude of verlies van belastinginkomsten.(16) De bepaling is evenwel duidelijk en voorziet niet in uitzonderingen.

58. Ten tweede, meer praktisch gesproken, zou dit betekenen dat de leverancier volledig op de hoogte moet zijn van de regels betreffende de BTW-tarieven van elke lidstaat waar hij diensten levert. Dat is geen onmogelijke taak, maar toch een veel eenvoudigere voor de afnemer, die de belasting verschuldigd is in zijn eigen land. Los van alle andere overwegingen zou het risico van vergissingen, die dan weer met veel moeite moeten worden rechtgezet, daardoor sterk afnemen.

59. De kennelijke incoherentie en onhanteerbaarheid van dit aspect van de regeling wordt wellicht hierdoor verklaard, dat bij de opstelling ervan niet primair is gedacht aan grensoverschrijdende verrichtingen met verlegging van de belastingschuld. Vóór 1993 functioneerden de BTW-stelsels van de lidstaten in hoofdzaak onafhankelijk van elkaar. Grensoverschrijdende leveringen van goederen waren in beginsel vrijgesteld (met aftrek van de voorbelasting) in de lidstaat van oorsprong en werden belast bij de invoer in de lidstaat van bestemming. De meeste in deze zaak relevante bepalingen betreffende de levering van diensten stonden al in de versie van de richtlijn van 1977. Met name artikel 22 lijkt echter meer bedoeld te zijn geweest voor binnenlandse dan voor grensoverschrijdende situaties. Het draagt het opschrift „verplichtingen in het binnenlands verkeer”, terwijl het opschrift bij artikel 23 „verplichtingen bij de invoer” luidt. Vóór 1993 werd als invoer van een goed beschouwd het binnenkomen van dit goed „in het binnenland”, terwijl invoer nu betrekking heeft op het binnenkomen „in de Gemeenschap”.(17) De verwijzing naar artikel 22, lid 3, in artikel 18, lid 1, sub a, lijkt oorspronkelijk op die manier te zijn bedoeld. Dat is een argument voor een ruime uitlegging.

60. Vaststaat in elk geval – en daarover bestond overeenstemming ter terechtzitting – dat de verschillende bepalingen uit de richtlijn niet alle eenvoudig letterlijk kunnen worden toegepast op omstandigheden als die van het onderhavige geval, zonder dat dit tot absurde resultaten leidt, zoals, bijvoorbeeld, dubbele heffing van de belasting of teloorgang van de verleggingsregeling. Sommige bepalingen zullen ruimer moeten worden uitgelegd, en het Hof moet beslissen welke bepalingen dat zijn en hoe deze moeten worden uitgelegd.

61. Wat betreft artikel 22, lid 3, sub b, is één ding duidelijk: het woord „alook” kan niet letterlijk worden uitgelegd wanneer het gaat om een factuur voor één prestatie. Een prestatie is of belast of vrijgesteld, maar niet beide tegelijk. Als een prestatie uit verschillende elementen bestaat, waarvan er sommige belast zijn (eventueel volgens verschillende tarieven), en andere vrijgesteld, moeten deze afzonderlijk worden gespecificeerd, maar elke post kan slechts in één categorie vallen. Veel facturen betreffen evenwel maar één prestatie. In dat geval is het, net als voor elke afzonderlijke post van een complexe factuur, onmogelijk om het bedrag van de belasting te vermelden „alook” de vrijstelling. Daarom moet artikel 22, lid 3, sub b, in elk geval zo worden begrepen dat wordt bedoeld „de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief *en/of, naar gelang het geval, de vrijstelling*”.

62. Dat is de uitlegging die de Commissie bepleit, die voor omstandigheden als deze nog verder wil gaan en voorstelt, daartoe de omkering van de fiscale schuldenlast gelijk te stellen met een vrijstelling. Zoals de Commissie heeft toegelicht, is deze opvatting vooral gebaseerd op de formulering van artikel 22, lid 3, sub b, in de versie die van toepassing is sinds 1 januari 2004.(18)

63. Hoewel het duidelijk is dat de nieuwe versie veel meer is dan gewoon een verduidelijking van de oude, vind ik het voorstel van de Commissie niet onredelijk, zelfs niet in het licht van de huidige formulering. Vanuit het standpunt van de leverancier gezien lijkt een handeling met omkering van de fiscale schuldenlast, wat betreft de verschuldigdheid van de belasting en het recht op aftrek, zeer veel op een krachtens artikel 15 van de Zesde richtlijn vrijgestelde

uitvoerhandeling met aftrek of teruggaaf van de voorbelasting op grond van artikel 17, lid 3, sub b. Voor de afnemer is deze handeling vergelijkbaar met een volgens artikel 2, lid 3, belaste invoer met aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub b. Ik geef derhalve de voorkeur aan een uitlegging van artikel 22, lid 3, sub b, waarbij de leverancier voor elke post van de factuur de prijs exclusief belasting moet vermelden alsook, naar gelang van het geval, hetzij het bedrag van de te betalen belasting, hetzij de toepasselijke vrijstelling of omkering van de fiscale schuldenlast.

64. Een ruime uitlegging van artikel 18, lid 1, van de richtlijn leidt inderdaad tot een vergelijkbaar resultaat, wanneer artikel 18, lid 1, sub d (dat van toepassing is als de afnemer de belasting verschuldigd is overeenkomstig artikel 21, lid 1) wordt beschouwd als een uitzondering in plaats van een aanvulling op de algemene regel van artikel 18, lid 1, sub a, die het bezit vereist van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub b, opgestelde factuur wanneer het recht op aftrek gebaseerd is op artikel 17, lid 2, sub a. In dat geval moeten de lidstaten de te vervullen formaliteiten voorschrijven en behoeft het bedrag van de belasting daar niet toe te behoren.

65. Ik ben geen voorstander van die uitlegging. Op het gebied van de BTW is een bepaalde mate van harmonisering op gemeenschapsniveau nodig. Heel wat detailkwesties worden inderdaad aan de lidstaten overgelaten, maar het lijkt onlogisch wanneer er een gemeenschapsregeling zou zijn voor de aftrek van de belasting verschuldigd of betaald „in het binnenland”(19), en nationale regels voor handelingen die grotendeels grensoverschrijdend zijn. En wanneer handelingen met een omkering van de fiscale schuldenlast aan de werkingssfeer van artikel 18, lid 1, sub a, werden onttrokken, zou daarmee zelfs de communautaire regel die het bezit van een factuur voorschrijft, in feite worden opgeheven. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard met betrekking tot artikel 22, lid 3, sub c, betreft artikel 18, lid 1, sub b, veeleer de vraag „hoe” de gegevens moeten worden vermeld dan de vraag „of” ze moeten worden vermeld.

66. Bijgevolg ben ik van oordeel dat artikel 22, lid 3, sub b, in de versie die ten tijde de feiten van toepassing was, vereist dat de leverancier voor elk van de posten op de factuur de prijs exclusief belasting vermeldt alsook, naar gelang van het geval, hetzij het bedrag van de te betalen belasting, hetzij de toepasselijke vrijstelling of omkering van de fiscale schuldenlast, en dat de factuur als bewijs voor het aftrekrecht van de afnemer kan worden geweigerd wanneer een van die vermeldingen ontbreekt.

Naam en adres van de leverancier – identificatie van de belastbare handeling

67. De toepasselijke versie van artikel 22, lid 3, sub b, eist evenwel niet uitdrukkelijk andere vermeldingen, behalve in bijzondere omstandigheden, die zich hier niet voordoen, het BTW-identificatienummer van de leverancier en de ontvanger alsook bepaalde informatie aangaande nieuwe vervoermiddelen.

68. De lijst van de vereiste vermeldingen is evenwel niet uitputtend. De lidstaten kunnen andere vermeldingen op de factuur voorschrijven. Overeenkomstig artikel 22, lid 8, kunnen de lidstaten, 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 er geen sprake is van discriminatie tussen binnenlandse en intracommunautaire handelingen en er geen formaliteiten aan het overschrijden van een grens zijn verbonden. In de toelichting bij het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn(20) staat te lezen dat het (op dat ogenblik) niet nodig werd gevonden om de talrijke, gedetailleerde nationale bepalingen betreffende het opstellen van facturen te harmoniseren. In de eerste overweging van de considerans van richtlijn 2001/115 geeft de wetgever toe dat „de thans ter zake van de facturering geldende voorwaarden, zoals geformuleerd in artikel 22, lid 3 [...] betrekkelijk gering in

aantal [zijn], zodat het aan de lidstaten wordt overgelaten de essentiële voorwaarden vast te stellen”.

69. Richtlijn 2001/115 voorziet daarentegen in een volledige harmonisatie van de inhoud van de factuur voor BTW-doeleinden vanaf 1 januari 2004. De lijst van de verplichte vermeldingen in artikel 22, lid 3, sub b, is aanzienlijk uitgebreid en bevat onder meer „de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer”, alsook „de omvang en de aard van de geleverde diensten”. Bovendien is bepaald dat alleen die vermeldingen mogen worden geëist. De lidstaten mogen voortaan dus geen andere vermeldingen meer opleggen voor BTW-doeleinden.(21)

70. Bijgevolg behoren de naam, het adres van de leverancier en de identificatie van de belastbare verrichting niet tot de vermeldingen die op de factuur moesten staan volgens de ten tijde van de feiten toepasselijke versie van de richtlijn. De lidstaten kunnen echter wel eisen dat deze of andere vermeldingen op de factuur vermeld staan. Hun discretionaire bevoegdheid ter zake wordt enkel beperkt door een aantal restricties betreffende het vrije handelsverkeer. Alle bijkomende vereisten moeten echter vanzelfsprekend in het belang van de rechtszekerheid naar behoren worden bekendgemaakt alvorens ze op individuele gevallen worden toegepast.

71. Het is evident dat vermeldingen als waarom het hier gaat, belangrijk zijn en zij bijdragen tot de goede werking van het BTW-stelsel, vooral wat betreft de juiste heffing van de belasting en het voorkomen van fraude. Dat wordt – wellicht ten overvloede – bevestigd door het feit dat zij sinds de wijziging die door richtlijn 2001/115 is aangebracht, op de lijst van verplichte vermeldingen zijn opgenomen.(22)

72. Het kan nuttig zijn de uitdrukkelijke vermelding te eisen van de naam en het adres van de leverancier en overigens ook van de afnemer, zelfs als het BTW- identificatienummer op de factuur staat. Die vermeldingen brengen immers extra duidelijkheid en kunnen, bijvoorbeeld wanneer het BTW-identificatienummer verkeerd is afgedrukt, alle onzekerheid wegnemen over de identiteit van de personen die de belasting verschuldigd zijn.

73. De identificatie van de belastbare handeling is onmiskenbaar van groot praktisch belang om vast te stellen welke bepalingen van toepassing zijn. Wanneer de belastbare handeling wordt vermeld, moet zij uiteraard juist worden gedefinieerd in overeenstemming met de categorieën van de richtlijn. Een afwijkende kwalificatie kan immers leiden tot de toepassing van andere bepalingen van de richtlijn en, in voorkomend geval, van andere BTW-tarieven. Onduidelijke definities kunnen de toepassing van de richtlijn schaden en de mededinging vervalsen.

74. In casu was in de factuur sprake van uitgevoerde bouwwerkzaamheden, terwijl volgens de belastingdienst het beschikbaar stellen van personeel voor de uitvoering van die werkzaamheden had moeten worden vermeld. Als de omschrijving van de gefactureerde diensten onjuist is en dus tot een onjuiste toepassing van de BTW kan leiden, kan de factuur mijns inziens terecht als voor de BTW ongeldig worden aangemerkt overeenkomstig de regels die een lidstaat daartoe heeft vastgesteld. In het geval van Bockemühl lijkt het standpunt van de belastingdienst evenwel vooral samen te hangen met vrees voor mogelijke ontduiking van de nationale arbeidsrechtelijke en sociaalrechtelijke bepalingen. Dat zijn zeer belangrijke redenen, doch zij hebben niets te maken met de BTW-regels en behoren mijns inziens dan ook buiten beschouwing te blijven bij de in casu te geven beslissing.

75. Ik meen niettemin dat de lidstaten krachtens de toepasselijke versie van de Zesde richtlijn van de leverancier kunnen eisen dat hij op elke voor BTW-doeleinden gebruikte factuur zijn naam en adres vermeldt alsook de juiste aard van de levering, en dat zij de afnemer het recht op aftrek mogen weigeren wanneer deze vermeldingen ontbreken of materieel onjuist zijn.

76. In het arrest Jeunehomme(23) heeft het Hof duidelijk gesteld dat „met betrekking tot het recht op aftrek de richtlijn slechts een factuur eist [...] die bepaalde vermeldingen bevat. De lidstaten mogen bijkomende vermeldingen verlangen, teneinde de juiste inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren.”(24)

77. Het waarschuwt niettemin: „Voor de uitoefening van het recht op aftrek mag evenwel slechts worden vereist dat de factuur nog andere vermeldingen bevat dan die welke in artikel 22, lid 3, sub b, van de richtlijn zijn genoemd, voor zover die bijkomende vermeldingen noodzakelijk zijn om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren. Bovendien mogen die vermeldingen niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken.”(25)

De derde vraag

78. De derde vraag betreft de rechtsgevolgen van moeilijkheden bij het bepalen of degene de factuur heeft opgesteld, de belastbare dienst ook heeft verricht. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de verwijzende rechter vooral wil weten of de bewijslast op de belastingdienst dan wel op de eiser rust.

79. Hoewel de richtlijn geen direct antwoord biedt op de vraag of de belastingplichtige zijn recht op aftrek moet bewijzen, ben ik het met Duitsland en de Commissie eens dat ook het antwoord op die vraag kan worden gevonden in artikel 22, lid 8.

80. Krachtens deze bepaling mogen de lidstaten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude. Een juiste identificatie van de leverancier is in dat verband zeker een nuttig gegeven. Dit brengt mee dat de lidstaten bij de huidige stand van de richtlijn in geval van twijfel of een vermoeden van fraude, inderdaad bewijs mogen eisen dat de opsteller van de factuur en de leverancier van de dienst een en dezelfde persoon is.(26) Bij gebreke van gemeenschapsbepalingen ter zake zijn de lidstaten ook bevoegd om de procedureregels aangaande de bewijslevering vast te stellen.

81. Zoals het Hof in het arrest Jeunehomme(27) heeft verklaard, mogen de verplichtingen die worden opgelegd aan de belastingplichtige die zich beroept op zijn recht op aftrek, evenwel niet van dien aard zijn dat zij de uitoefening van dat recht nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken.

II – Conclusie

82. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) De ontvanger van diensten die ook degene is die de BTW ter zake is verschuldigd, kan zijn recht op aftrek conform titel 18, lid 1, sub a, 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, alleen uitoefenen indien hij in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

2) In de vóór januari 2004 toepasselijke versie van deze richtlijn vereist artikel 22, lid 3, sub b, dat de leverancier voor elke post van de factuur vermeldt de prijs exclusief belasting en, naar gelang van het geval, hetzij het bedrag van de te betalen belasting, hetzij de toepasselijke vrijstelling of omkering van de fiscale schuldenlast; wanneer een van beide vermeldingen ontbreekt, mag de factuur als bewijs voor het recht op aftrek van de afnemer worden geweigerd. Krachtens artikel 22, lid 8, kunnen de lidstaten van de leveranciers eisen, dat zij op elke voor BTW-doeleinden gebruikte factuur hun naam en adres en als ook de aard van de levering nauwkeurig te vermelden, en derhalve de afnemer het recht op aftrek weigeren wanneer deze vermeldingen ontbreken of materieel onjuist zijn.

3) Het staat aan de lidstaten om vast te stellen welke rechtsgevolgen verbonden zijn aan moeilijkheden bij het bepalen of de persoon die de factuur heeft opgesteld, dezelfde is als de leverancier van de belastbare dienst, mits de uitoefening van het recht op aftrek niet nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk wordt gemaakt.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

3 – Eerste richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen (PB L 71, blz. 1301).

4 – Dit wordt ook wel de „verleggingsregeling” of „omkering van de fiscale schuldenlast” genoemd.

5 – Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1).

6 – Richtlijn van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47).

7 – Voor bepaalde handelingen, die hier niet aan de orde zijn, schrijft artikel 22, lid 3, sub b, nog andere vermeldingen voor, met name de nationale BTW-nummers van beide partijen bij de transactie.

8 – Richtlijn van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van richtlijn 77/388 met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2002, L 15, blz. 24). De lidstaten dienen aan richtlijn 2001/115 uitvoering te geven per 1 januari 2004.

9– In de ten tijde van de feiten toepasselijke versie lijken de woorden „in het binnenland” of hun equivalent, die zijn ingevoegd bij richtlijn 91/680, in veel taalversies – onder meer de Engelse, de Franse, de Italiaanse en de Spaanse – betrekking te hebben op de verschuldigdheid door de leverancier. In de Duitse versie hebben deze woorden echter betrekking op de plaats waar de belasting verschuldigd of voldaan is, en in de Nederlandse versie op de plaats van de levering. Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot

invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde ? werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18), die in werking is getreden op 1 januari 1996, heeft de verschillende taalversies met elkaar in overeenstemming gebracht en afgestemd op de Duitse versie. De Nederlandse versie van artikel 17, lid 2, sub a, bepaalt nu: „De belasting over de toegevoegde waarde welke *in het binnenland* is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten” (cursivering van mij).

10 – Zie met name arresten van 13 november 1990, Marleasing (106/89, Jurispr. blz. 14135, punt 8), en 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, Jurispr. blz. I-3325, punt 26).

11 – Zie voetnoot 9.

12– Zie B. G. M. Terra en J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, 1993, deel 2, hfdst. XI. 4.

13 – Zoals advocaat-generaal Slynk het heeft omschreven in zijn conclusie in de gevoegde zaken C-123/87 en C-330/87, Jeunehomme, Jurispr. 1988, blz. 4517, 4534.

14 – Zie voetnoot 4.

15 – In de door richtlijn 2001/115 gewijzigde versie (aangehaald in voetnoot 8) bepaalt artikel 22, lid 3, sub a, niet langer dat de factuur moet worden opgesteld door de leverancier, maar dat hij ervoor moet „zorgen dat door hemzelf, door zijn afnemer, of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, een factuur wordt uitgereikt”.

16– Zie arresten van 13 december 1989, Genius Holding (342/87, Jurispr. blz. 4227); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973), en, vooral, 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 41).

17 – Zie de definitie van „invoer” in artikel 7, in de verschillende toepasselijke versies.

18 – Zie boven, punt 13.

19– En overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub b, en artikel 18, lid 1, sub b, wat de invoer betreft.

20 – Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 21; het huidige artikel 22 was in het oorspronkelijke voorstel artikel 23.

21 – Zie ook de tweede alinea van artikel 22, lid 8, ingelast bij richtlijn 200/115 (aangehaald in voetnoot 15).

22 – Wellicht heeft de wetgever deze vermeldingen tot nog toe niet opgelegd om de eenvoudige reden dat hij ervan uitging, dat elke handelsfactuur noodzakelijkerwijs de leverancier en de prestatie moet vermelden om enig praktisch nut in het normale handelsverkeer te hebben.

23 – Aangehaald in voetnoot 13.

24 – Ibid., punt 16.

25 – Ibid., punt 17.

26 – Zie ook arrest van 5 december 1996, Reisdorf (C-85/95, Jurispr. blz. I-6257, punt 29). Ik merk evenwel op dat de richtlijn sinds 1 januari 2004 uitdrukkelijk bepaalt dat de leverancier van

de dienst en de opsteller van de factuur niet noodzakelijk dezelfde persoon hoeft te zijn (zie voetnoot 15).

27 – Aangehaald in punt 77 (zie supra).