

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 12 maart 2009 (1)

Zaak C-566/07

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Stadeco BV

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – In factuur vermelde belasting voor dienst die niet belastbaar was op plaats van vestiging van dienstverrichter – Teruggaaf van belasting – Rectificatie van factuur”

I – Inleiding

1. De Hoge Raad der Nederlanden stelt het Hof twee prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn(2). Met de eerste vraag wenst de Hoge Raad te vernemen of een belastingplichtige die in een factuur vermelde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd is hoewel de in rekening gebrachte dienst in feite niet aan de belasting was onderworpen op de plaats van vestiging van de opsteller van de factuur. Daarop aansluitend luidt de tweede vraag of teruggave van de belasting in voorkomend geval afhankelijk kan worden gemaakt van de voorwaarde dat de onjuiste factuur wordt vervangen door een herstelfactuur.
2. Dit verlangde de Nederlandse belastingadministratie in het hoofdgeding. De daaraan ten grondslag liggende nationale regeling moet voorkomen dat de ontvanger van de factuur de daarin bij vergissing vermelde belasting als voorbelasting aftrekt, terwijl de opsteller van de factuur de belasting niet heeft voldaan of de belasting hem werd teruggegeven. In casu bestaat dat gevaar evenwel niet, aangezien de dienstontvanger een overheidsorgaan was dat geen recht op aftrek van de voorbelasting heeft. Vandaar de vraag of toepassing van de betrokken regeling verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

3. Artikel 21 van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 octies van de Zesde richtlijn(3), bepaalt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

[...]

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document; [...]"

B – *Nationaal recht*

4. Artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt dat hij die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van omzetbelasting welke hij, anders dan op grond van dit artikel, niet verschuldigd is geworden, die belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop hij die factuur heeft uitgereikt, en gehouden is deze belasting overeenkomstig de aangifte te voldoen.

III – **Feiten, prejudiciële vragen en procedure**

5. Stadeco BV verhuurt stands voor beurzen en tentoonstellingen en zorgt ook voor het opbouwen en afbreken van deze stands ter plaatse. In de jaren 1993 tot en met 1995 verrichtte zij voor de Economische Voorlichtingsdienst (hierna: „EVD”), een orgaan van het Nederlandse ministerie van Economische Zaken, dergelijke diensten op beurzen en tentoonstellingen in Duitsland en in derde landen. Daarvoor heeft zij aan de EVD facturen met vermelding van de btw uitgereikt en zij heeft deze belasting voldaan. De EVD gebruikte de door Stadeco verrichte diensten uitsluitend voor handelingen waarvoor zij als onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

6. De belastingadministratie deelde Stadeco mee dat zij in Nederland voor deze dienstverrichtingen geen btw verschuldigd was, aangezien deze diensten niet in Nederland waren verricht. Stadeco verzocht daarom in 1996 om terugbetaling van de belasting voor een totaalbedrag van 230 314 NLG (104 512 EUR). De belastingadministratie vroeg aan Stadeco, een creditfactuur voor het teruggevorderde bedrag aan de EVD uit te reiken en haar een kopie daarvan toe te zenden. Bij beslissing van 7 februari 1997 werd vervolgens het teruggevorderde bedrag aan Stadeco terugbetaald.

7. Bij een controle in 2000 werd vastgesteld dat Stadeco aan de EVD geen creditfactuur had uitgereikt en het bedrag evenmin had terugbetaald. Om deze reden heeft de belastingadministratie een naheffingsaanslag opgelegd, die Stadeco evenwel met succes heeft aangevochten bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

8. De Hoge Raad, waarbij beroep in cassatie tegen deze uitspraak werd ingesteld, heeft bij arrest van 30 november 2007 de hierna volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 21, lid 1, aanhef en letter c, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd wordt in de lidstaat waarin de opsteller van de factuur woont of is gevestigd, indien hij het btw-bedrag op die factuur in rekening brengt voor een handeling die krachtens het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde geacht wordt plaats te vinden in een andere lidstaat dan wel in een derde land?

2) Zo nee, mogen, ingeval een factuur bedoeld in artikel 21, lid 1, letter c, van de Zesde richtlijn is uitgereikt aan een ontvanger die geen recht op aftrek van btw heeft (waardoor geen gevaar van verlies aan belastinginkomsten bestaat), de lidstaten aan herziening van de bij vergissing gefactureerde en mitsdien ingevolge deze bepaling verschuldigde btw de voorwaarde verbinden dat de belastingplichtige aan zijn afnemer alsnog een herstelfactuur uitreikt waarop geen btw-bedrag is vermeld?"

9. In de procedure voor het Hof hebben de Griekse, de Duitse, de Italiaanse en de Nederlandse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen schriftelijke en mondelinge opmerkingen gemaakt. Stadeco heeft alleen mondelinge opmerkingen gemaakt ter terechtzitting.

IV – Juridische beoordeling

A – Eerste prejudiciële vraag

10. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de opsteller van een factuur de daarin vermelde btw van een lidstaat ook dan in deze lidstaat verschuldigd is wanneer de dienst daar in feite niet belastbaar was.

11. Er dient te worden verondersteld dat deze bepaling van toepassing is in een geval als in casu, wanneer diensten in een andere lidstaat zijn verricht.

12. Artikel 21, punt 1, bepaalt wie in *het binnenlands verkeer* de btw verschuldigd is. Aldus omvat deze regeling niet alleen de in één bepaald land verrichte handelingen, zoals uit de Nederlandse taalversie zou kunnen blijken.(4) De andere taalversies verduidelijken beter dat de regeling betrekking heeft op binnen de Gemeenschap verrichte handelingen.(5) Dit vloeit ook voort uit de logische samenhang. De handelingen die volgens punt 1 tot het binnenlandse verkeer behoren staan immers in contrast met de in punt 2 geregelde invoer in de Gemeenschap. De dubbelzinnige verwijzing naar het binnenlandse verkeer is trouwens weggelaten in de nieuwe versie van artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG(6).

13. Overigens is het Hof in het arrest Reemtsma(7) in een soortgelijk geval ervan uitgegaan dat artikel 21, punt 1, sub c, van toepassing was. Ook dat geval betrof de aansprakelijkheid van de opsteller van een factuur voor de vermelde belasting terwijl de belasting in feite verschuldigd was door de dienstontvanger in een andere lidstaat. Uiteindelijk stond aan de toepassing van deze bepaling evenwel in de weg dat niet de opsteller, doch de ontvanger van de factuur om herziening van de belasting had verzocht.

14. In elk geval doet artikel 21, punt 1, sub c, slechts een belastingschuld ontstaan tegenover de staat waarvan de btw in de factuur is vermeld. Om welke btw het daarbij gaat, moet bij gebreke van een uitdrukkelijke vermelding worden vastgesteld aan de hand van een uitlegging van de factuur. Belangrijke aanwijzingen daarbij kunnen zijn, de hoogte van het belastingtarief, de munteenheid van het factuurbedrag, de plaats van vestiging van de opsteller en van de ontvanger van de factuur en de plaats van de in rekening gebrachte dienst, voor zover deze informatie uit de factuur blijkt. Deze restrictieve uitlegging is noodzakelijk om uit te sluiten dat verschillende lidstaten op basis van dezelfde factuur aanspraak op de belasting kunnen maken.

15. Volgens de tekst van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn is een persoon de btw verschuldigd louter op grond van de vermelding ervan in een factuur.(8)

16. De vraag rijst of dit formele criterium werkelijk voldoende is om de belasting te heffen, dan wel of tegelijk een belastbare handeling in de zin van de artikelen 5 tot en met 7 of artikel 28 bis van de Zesde richtlijn moet zijn verricht in de staat waarvan de btw in de factuur is vermeld. In dit laatste geval kan ook zonder een voorafgaande herstelfactuur worden verzocht om teruggaaf wanneer de onderliggende handeling in de desbetreffende staat niet belastbaar blijkt te zijn.

17. De algemene opzet en het doel van artikel 21, punt 1, sub c, verzetten zich evenwel ertegen dat de belastingschuld in de zin van deze bepaling afhankelijk wordt gemaakt van de bijkomende voorwaarde dat aan de vermelde belasting ook daadwerkelijk een in de desbetreffende staat belastbare handeling ten grondslag ligt.

18. De regeling moet het gevaar uitsluiten voor een verlies van belastinginkomsten doordat de factuur wordt gebruikt met het oog op aftrek van de voorbelasting.⁽⁹⁾ Doordat hij de btw in een factuur vermeldt, wekt de opsteller ervan immers de indruk dat hij een belastbare handeling heeft verricht en de btw heeft voldaan, in voorkomend geval, wil voldoen. Overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub c, is de opsteller van de factuur op deze grond ook aansprakelijk voor voldoening van de belasting. Om het recht op aftrek van de voorbelasting uit te oefenen, is het volgens artikel 18, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn immers voldoende dat de belastingplichtige ontvanger in het bezit is van een factuur waarin de btw overeenkomstig het bepaalde in artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn is vermeld. Artikel 21, punt 1, sub c, is een garantie dat geen voorbelasting wordt aftrokken die in feite helemaal niet is voldaan.

19. Weliswaar heeft het Hof in het arrest Genius Holding⁽¹⁰⁾ het recht op aftrek van de voorbelasting zonder meer geweigerd wanneer de in een factuur vermelde belasting niet gerelateerd is aan een levering van goederen of een dienstverrichting. Evenwel is het niet altijd zeker dat de belastingadministratie kennis van deze omstandigheid krijgt. Bovendien is het mogelijk dat de aftrek van voorbelasting reeds werd toegestaan vooraleer is gebleken dat de in rekening gebrachte dienst niet of niet voor het vermelde bedrag belastbaar was. Daarom moet de opsteller van de factuur instaan voor voldoening van de vermelde belasting zolang de factuur niet is gecorrigeerd en het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet ongedaan is gemaakt.⁽¹¹⁾

20. De belastingschuld van artikel 21, punt 1, sub c, komt niet te vervallen louter omdat de ontvanger van de factuur geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Zoals de Duitse regering immers terecht heeft benadrukt, kan uit de factuur zelf niet worden opgemaakt of de ontvanger recht op aftrek van voorbelasting heeft.

21. Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de opsteller van een factuur de daarin vermelde btw van een lidstaat ook dan in deze staat verschuldigd is wanneer de dienst daar in feite niet belastbaar was.

B – Tweede prejudiciële vraag

22. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of teruggaaf van de bij vergissing in een factuur vermelde belasting afhankelijk kan worden gemaakt van de voorwaarde dat de belastingplichtige de factuur vervangt door een herstelfactuur.

23. In dit verband dient te worden vastgesteld dat de Zesde richtlijn niet voorziet in een regeling voor rectificatie van een factuur waarin bij vergissing de btw van een staat is vermeld, hoewel in feite geen belastbare handeling in deze staat werd verricht. Bijgevolg staat het aan de lidstaten de neutraliteit van de btw te waarborgen door in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om ten onrechte gefactureerde belasting te herzien.(12)

24. In het arrest Schmeink & Cofreth en Strobel(13) heeft het Hof in dit verband benadrukt dat maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude kunnen nemen, niet verder mogen gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, is het ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude niet noodzakelijk dat hij zijn goede trouw aantoot.(14)

25. Deze uitspraak kan men aldus opvatten dat in een geval als in casu, waarin geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten dreigt, in de nationale voorschriften geen bijkomende voorwaarden voor teruggaaf van de belasting mogen worden gesteld. Aangezien de EVD, zijnde de ontvanger van de factuur, geen recht heeft op aftrek van de daarin bij vergissing vermelde Nederlandse voorbelasting, bestaat in casu in Nederland geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten.

26. Mijns inziens wilde het Hof de lidstaten evenwel geen dergelijke strikte beperkingen opleggen. De nationale wetgever blijft veeleer over een ruime manoeuvreerruimte beschikken bij het uitvaardigen van voorschriften inzake de herziening en de teruggaaf van de belasting die bij vergissing in een factuur is vermeld. In elk geval moet hij daarbij het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel(15) alsmede de algemene rechtsbeginselen, inzonderheid het evenredigheidsbeginsel, eerbiedigen.(16)

27. Een nationale regeling waarbij in het algemeen wordt voorgeschreven dat de onjuiste factuur wordt vervangen door een herstellfactuur, lijkt in dit opzicht niet onevenredig te zijn. Deze verplichting is in de regel een geschikt middel om een onterechte aftrek van voorbelasting op basis van de oorspronkelijke factuur uit te sluiten. Het komt de administratieve vereenvoudiging ten goede, wanneer de belastingadministratie niet in elk afzonderlijk geval moet nagaan of de ontvanger van de factuur eventueel geen recht op aftrek van de voorbelasting heeft, zodat geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten dreigt.

28. Daarbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat de belastingplichtige, doordat hij een verkeerde factuur heeft uitgereikt, zelf aan de oorsprong van de vordering tot teruggaaf staat en dat de vervanging van de factuur de uitoefening van het recht op teruggaaf normaliter niet buitensporig moeilijk maakt. Eventueel wanneer in een concreet geval de factuur niet kan worden vervangen, bijvoorbeeld omdat de factuur verloren is geraakt en niet kan worden gebruikt om het recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen, kan het in strijd met het evenredigheidsbeginsel zijn om de teruggaaf te weigeren op grond dat de factuur niet is vervangen.

29. Daarmee is niet in tegenspraak de vaststelling van het Hof in het arrest Collée(17) dat „een nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, verder gaat dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting”. Anders dan de regelingen inzake de belasting van een intracommunautaire verwerving en de vrijstelling van een

intracommunautaire levering, hangt de belastingschuld krachtens artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn juist niet af van de materiële belastbaarheid van een handeling, doch legt uitsluitend aan bij het formele criterium van vermelding in een factuur.

30. Bovendien verzet het gemeenschapsrecht zich volgens vaste rechtspraak niet ertegen dat onder een nationaal rechtstelsel de teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd in omstandigheden waarin dit zou uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden.⁽¹⁸⁾ Hieruit volgt ook dat de teruggaaf mag worden gekoppeld aan nakoming van een verplichting die een ongerechtvaardigde verrijking van de opsteller van de factuur tegengaat.

31. Indien oorspronkelijk in de factuur een btw-bedrag was vermeld dat daadwerkelijk niet of niet voor het aangegeven bedrag moest worden voldaan, zou de ontvanger – behoudens bijzondere overeenkomsten – de in zoverre ten onrechte betaalde btw kunnen terugvorderen volgens het burgerlijk recht.⁽¹⁹⁾ Doordat volgens het nationale recht teruggaaf van de belasting aan de opsteller van de factuur afhankelijk wordt gemaakt van de voorwaarde dat deze de factuur vervangt of op passende wijze corrigeert, wordt gewaarborgd dat de ontvanger de informatie krijgt die hij nodig heeft om zijn recht op terugbetaling uit te oefenen.

32. Of de lidstaten daarenboven mogen eisen dat de opsteller van de factuur het ten onrechte als btw voldane bedrag daadwerkelijk heeft terugbetaald aan zijn medecontractant, behoeft hier niet te worden beslist. Hoewel de Nederlandse belastingadministratie volgens de verklaring van de Nederlandse regering dit blijkt te eisen, heeft de verwijzende rechter evenwel niet gevraagd of een dergelijke bijkomende voorwaarde aanvaardbaar is.⁽²⁰⁾

33. Ten slotte dient er nog op te worden gewezen dat het gemeenschapsrecht evenmin specifieke voorschriften inzake de herziening van de belasting bevat ingeval de dienst niet belastbaar is in de staat waarvan de btw in de factuur vermeld is, doch wel belastbaar in een andere lidstaat of in een derde land.

34. De Zesde richtlijn verplicht eerstgenoemde lidstaat met name niet om teruggaaf van de belasting slechts toe te staan op voorwaarde dat in de herstelfactuur de belasting van de andere lidstaat wordt vermeld, zoals de Italiaanse regering meent. Daartoe zou eerstgenoemde staat immers moeten verifiëren of en voor welk bedrag de opsteller van de factuur de belasting in deze andere lidstaat verschuldigd is. De staat waarvan de belasting moet worden teruggegeven, kan deze vaststelling echter niet zonder meer doen. Zo kan het zijn dat in de andere staat niet de dienstverrichter, doch overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub b, de dienstontvanger de belasting verschuldigd is. Voorts kan daar een niet-geharmoniseerde vrijstelling of een verlaagd belastingtarief van toepassing zijn.

35. Desalniettemin is de opsteller krachtens artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, in samenhang met de overeenkomstige nationale uitvoeringsbepalingen van de lidstaat waarin de dienstverrichting daadwerkelijk tot de belasting aanleiding heeft gegeven, verplicht om in de herstelfactuur de belasting te vermelden die hij in voorkomend geval in deze staat verschuldigd is.

36. Derhalve dient op de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht de lidstaten niet verbiedt om herziening van de bij vergissing in rekening gebrachte en dus overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn verschuldigde belasting afhankelijk te maken van de voorwaarde dat de belastingplichtige alsnog een herstelfactuur uitreikt aan zijn afnemer. Dit geldt tevens wanneer de ontvanger van de factuur geen recht op aftrek van de voorbelasting heeft.

V – Conclusie

37. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG, dient aldus te worden uitgelegd dat de opsteller van een factuur de daarin vermelde btw van een lidstaat ook dan in deze staat verschuldigd is wanneer de dienst daar in feite niet belastbaar was.

2) Het gemeenschapsrecht verbiedt de lidstaten niet om herziening van de bij vergissing in rekening gebrachte en dus overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn verschuldigde belasting afhankelijk te maken van de voorwaarde dat de belastingplichtige alsnog een herstelfactuur uitreikt aan zijn afnemer. Dit geldt tevens wanneer de ontvanger van de factuur geen recht op aftrek van de voorbelasting heeft.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – 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) (hierna: „Zesde richtlijn”), die met ingang van 1 januari 2007 is vervangen door 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 – In de versie van richtlijn 91/680/EEG 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/EEG (PB L 376, blz. 1). Bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is (PB L 269, blz. 44), die op de feiten van het hoofdgeding *ratione temporis* nog niet van toepassing was, werd sub c inhoudelijk ongewijzigd sub d. Inmiddels is de overeenkomstige regeling opgenomen in artikel 203 van richtlijn 2006/112.

4 – Zie daarover de overwegingen in de punten 5.2 tot en met 5.8 van de conclusie van advocaat-generaal W. de Wit van 29 juni 2007, die deel uitmaakt van het verwijzingsarrest van de Hoge Raad.

5 – Vergelijk met onder meer de Franse taalversie („régime interne”), de Italiaanse taalversie („regime interno”), de Engelse taalversie („internal system”) en de Spaanse taalversie („régimen interior”).

6 – Aangehaald in voetnoot 2.

7 – Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Jurispr. blz. I-2425).

8 – Zie arresten van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 19); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 53), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50), en arrest Reemtsma Cigarettenfabriken (aangehaald in voetnoot 7, punt 23).

9 – Zie in deze zin het voorstel van de Commissie van 29 juni 1973 voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 22.

10 – Aangehaald in voetnoot 8, punt 15.

11 – Zie hierover meer in detail de overwegingen betreffende de tweede prejudiciële vraag.

12 – Zie in deze zin arresten *Genius Holding* (aangehaald in voetnoot 8, punt 18), *Schmeink & Cofreth en Strobel* (aangehaald in voetnoot 8, punten 48, 49 en 56) en *Karageorgou e.a.* (aangehaald in voetnoot 8, punten 49 en 50).

13 – Aangehaald in voetnoot 8, punt 59 met verwijzing naar arrest van 21 maart 2000, *Gabalfrija e.a.* (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52). Zie eveneens arrest van 27 september 2007, *Collée* (C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 26).

14 – Arresten *Schmeink & Cofreth en Strobel* (aangehaald in voetnoot 8, punt 60) en *Karageorgou e.a.* (aangehaald in voetnoot 8, punt 50).

15 – Zie onder meer arrest *Reemtsma Cigarettenfabriken* (aangehaald in voetnoot 7, punt 37) en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

16 – Zie, in verband met de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel door nationale voorschriften tot uitvoering of aanvulling van de Zesde richtlijn, onder meer arresten van 18 december 1997, *Molenheide e.a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 48) en 10 juli 2008, *Sosnowska* (C-25/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

17 – Aangehaald in voetnoot 13, punt 29.

18 – Arresten van 24 maart 1988, *Commissie/Italië* (104/86, Jurispr. blz. 1799, punt 6); 9 februari 1999, *Dilexport* (C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 47), en 10 april 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 41).

19 – In het arrest *Reemtsma Cigarettenfabriken* (aangehaald in voetnoot 7, punt 39) heeft het Hof uitdrukkelijk aanvaard dat door de civielrechtelijke vordering tot terugbetaling van het onverschuldigd betaalde de neutraliteit van de btw wordt gewaarborgd.

20 – Tijdens de pleidooien heeft de gemachtigde van de Nederlandse regering op een bijkomende vraag van het Hof ook toegegeven dat in de voor de beslechting van het geding relevante periode naar nationaal recht niet uitdrukkelijk was voorzien in deze verplichting.