

62010CC0414

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 17 november 2011 (1)

Zaak C-414/10

Véleclair SA

tegen

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

[verzoek van de Conseil d'État (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Zesde richtlijn — Btw bij invoer — Recht op aftrek — Nationale regeling volgens welke recht op aftrek afhankelijk is gesteld van daadwerkelijke betaling van btw bij invoer”

I – Inleiding

1.

Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn. (2) In wezen gaat het om de vraag of een lidstaat het recht op aftrek, dat de richtlijn (3) belastingplichtigen toekent voor de invoer van goederen, afhankelijk mag stellen van de voorafgaande betaling door de belastingplichtige van de bij invoer geheven btw.

2.

Deze vraag is gerezen in een geschil waarin een onderneming vergoeding wenst te ontvangen van de door haar zelf verschuldigde btw bij invoer, hoewel zij deze niet heeft betaald (4) en ook niet zal betalen. De onderneming is namelijk onder gerechtelijke bewindvoering geplaatst en de belastingvordering van de Staat is tenietgegaan omdat deze te laat is vastgesteld.

II – Rechtskader

A – Unierecht

3.

Artikel 10 van de Zesde richtlijn bepaalt:

a)

Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b)

De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

[...]

3. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. [...]

Indien de ingevoerde goederen echter zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden.

[...]”

4.

Artikel 17 van de Zesde richtlijn betreft het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. In de versie van artikel 28 septies, punt 1 (5), luidt dit voor zover hier relevant:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a)

de belasting over de toegevoegde waarde welke 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,

b)

de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

[...]

d)

de belasting over de toegevoegde waarde welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigd is.

[...]”

5.

Artikel 18 van de Zesde richtlijn, „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, luidt:

„1. 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;

b)

voor de in artikel 17, lid 2, sub b, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;

[...]

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[...]

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

[...]”

6.

Artikel 20, „Herziening van de aftrek”, bepaalt in lid 1:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a)

indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b)

indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

7.

Artikel 21, „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, luidt als volgt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

[...]

2. bij invoer: door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt(worden) aangewezen of erkend.”

8.

Artikel 23, „Verplichtingen bij invoer”, bepaalt in alinea 2:

„De lidstaten kunnen in het bijzonder bepalen dat met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van belasting gehouden personen, dan wel door bepaalde categorieën daarvan, de uit hoofde van de invoer verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde niet wordt betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld in een, overeenkomstig de bepalingen van artikel 22, lid 4, ingediende aangifte.”

9.

De overgangsbepaling van artikel 28 van de richtlijn regelt in lid 3:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangperiode kunnen de lidstaten:

[...]

d)

bepalingen waarbij wordt afgeweken van het beginsel van onmiddellijke aftrek als bedoeld in artikel 18, lid 2, eerste alinea, blijven toepassen;[...]

B – Frans recht

10.

De Code général des impôts (Franse algemene belastingwet, hierna: CGI) in de versie die van toepassing was op 31 december 1997, bepaalt in artikel 271, deel II, punt 1:

„Voor zover belastingplichtigen de goederen en diensten gebruiken voor hun belastbare handelingen, is, mits voor deze handelingen recht op aftrek bestaat, de belasting die zij mogen aftrekken:

[...]

b.

de belasting die is geheven bij invoer

[...]”

III – Feiten en prejudiciële vraag

11.

Aan het verzoek om een prejudiciële beslissing ligt een geschil ten grondslag tussen Véleclair SA

en het Franse ministerie van Begroting.

12.

In de periode van 1992 tot en met 1995 heeft Véleclair rijwielen vanuit derde landen ingevoerd in de Gemeenschap met het doel om deze door te verkopen. Aangezien de douaneadministratie de door Véleclair opgegeven oorsprongsangifte onjuist achtte, heeft zij Véleclair een naheffing opgelegd voor douanerechten en antidumpingrechten ten bedrage van 4 miljoen EUR. Dit bedrag was zelf weer onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde bij invoer ten bedrage van 735437 EUR.

13.

Dit belastingbedrag was nog niet betaald toen de gerechtelijke bewindvoering over Véleclair bekend werd gemaakt. Bij beschikking van 12 februari 1999 heeft de rechter-commissaris rechtsgeldig geoordeeld dat deze schuldvordering teniet was gegaan omdat zij niet binnen twaalf maanden na de bekendmaking van de gerechtelijke bewindvoering definitief was vastgesteld.

14.

In het hoofdgeding heeft Véleclair een verzoek ingediend tot teruggave van de btw. Véleclair is namelijk van mening dat de naderhand vastgestelde btw bij invoer haar het recht geeft om het betrokken bedrag af te trekken als voorbelasting.

15.

De belastingadministratie gaat er daarentegen vanuit dat de aftrekbaarheid van de btw bij invoer afhankelijk is van de voorafgaande betaling door de belastingplichtige.

16.

Tegen deze achtergrond heeft de Conseil d'État, die in het kader van de hogere voorziening over deze zaak dient te beslissen, aan het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Staat artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn een lidstaat toe het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, met name gelet op het risico van fraude, afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke betaling van die belasting door de belastingplichtige, wanneer degene die de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd is en de houder van het bijbehorende recht op aftrek één en dezelfde persoon zijn?”

17.

Aan de procedure voor het Hof is deelgenomen door Véleclair SA, de Franse, de Duitse, de Nederlandse en de Portugese regering alsook de Europese Commissie, waarbij de Duitse, de Nederlandse en de Portugese regering enkel schriftelijke opmerkingen hebben ingediend.

IV – Juridische beoordeling

18.

Vooraf dient te worden vastgesteld dat de onderhavige feiten aan de hand van de Zesde richtlijn dienen te worden beoordeeld, aangezien deze dateren van vóór 31 december 2006, het tijdstip van intrekking en vervanging van de Zesde richtlijn door richtlijn 2006/112/EG.

19.

Artikel 17 van de Zesde richtlijn regelt het recht op aftrek. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, maakt dit recht integrerend deel uit van het gemeenschappelijke btw-stelsel. (6) Het heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (7) en mag derhalve in beginsel niet worden beperkt. (8) In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt. (9) Elke beperking van het recht op btw-aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien. (10) De prejudiciële vraag dient met inachtneming van deze rechtspraak te worden beantwoord.

20.

Een nationale regeling zoals de onderhavige, die het recht op aftrek afhankelijk stelt van de voorafgaande betaling van de belasting, beperkt de mogelijkheid van het recht op aftrek aanzienlijk.

21.

Naar de opvatting van de Duitse, de Franse, de Portugese en de Nederlandse regering is een dergelijke regeling op grond van de richtlijn evenwel toelaatbaar. Als motivering wordt naast het beginsel van de neutraliteit van de btw ook aangevoerd dat anders een risico van fraude bestaat. De Duitse, de Nederlandse en de Portugese regering wijzen bovendien op het verband met artikel 23, lid 2, van de richtlijn. Zij zijn van mening dat het de lidstaten op grond van artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn is toegestaan het recht op aftrek afhankelijk te stellen van de voorafgaande betaling in al de gevallen waarin een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de in artikel 23, lid 2, bedoelde mogelijkheid, zodat de btw bij invoer dientengevolge reeds op het tijdstip van invoer moet worden betaald.

22.

Ik ben het daar niet mee eens. Hieronder zal ik uiteenzetten dat de grammaticale, de systematische en de teleologische uitlegging, in het bijzonder met inachtneming van het beginsel van de neutraliteit van de btw, een verenigbaarheid van een regeling zoals die van de Franse CGI met de richtlijn uitsluiten. Ook is er geen risico van fraude waardoor een andere uitlegging geboden zou zijn, met het gevolg dat de prejudiciële vraag per saldo in beginsel ontkennend dient te worden beantwoord. Dit sluit echter niet uit dat een dergelijke regeling als nog geldende oude regeling nog steeds van toepassing en daardoor in een overgangsfase nog toelaatbaar kan zijn.

23.

Aansluitend op het onderzoek in het kader van de beantwoording van de prejudiciële vraag zal ik gezien het betoog van de Duitse en de Nederlandse regering onderzoeken of het recht op aftrek vervalt, indien de vordering van de Staat met betrekking tot de btw bij invoer teniet is gegaan of niet meer ten uitvoer kan worden gelegd.

A – Grammaticale uitlegging

24.

Reeds op basis van de bewoordingen kan worden vastgesteld dat een regeling zoals die van de

Franse CGI niet verenigbaar is met de Zesde richtlijn. Overeenkomstig artikel 17, lid 1, van de richtlijn ontstaat dat recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. In geval van invoer van goederen is de aftrekbare belasting conform artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn „de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen”.

25.

Het recht van de staat op „de[ze] belasting over de toegevoegde waarde”, dat wil zeggen de btw bij invoer, ontstaat conform artikel 10, lid 3, van de richtlijn op het moment van invoer respectievelijk in gevallen waarin over de ingevoerde goederen zoals in het onderhavige geval douanerechten worden geheven, op het moment waarop het belastbare feit voor de douanerechten en de verschuldigdheid van de douanerechten ontstaan. Tegelijkertijd ontstaat op grond van artikel 17, lid 1, van de richtlijn het recht van de belastingplichtige op aftrek. Noch artikel 17, lid 1, noch artikel 17, lid 2, van de richtlijn veronderstellen voor het ontstaan van dit recht dat de belastingplichtige de btw bij invoer reeds heeft betaald. Integendeel, artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat het volstaat dat de btw bij invoer verschuldigd is.

26.

De formulering „verschuldigd of voldaan is” wettigt verder niet de conclusie dat de lidstaten, zoals inzonderheid de Portugese regering aanvoert, in zoverre over een keuzerecht beschikken. In artikel 17, leden 1 en 2, van de richtlijn zijn namelijk de precieze voorwaarden weergegeven voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Deze bepalingen laten de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan. (11) Dit wordt ook bevestigd door het feit dat de Zesde richtlijn telkens wanneer de lidstaten een marge inzake regelgeving wordt toegekend, dit met zoveel woorden zegt, bijvoorbeeld in artikel 10, lid 2, derde alinea, of in artikel 11 B, lid 6, van de richtlijn.

27.

De rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn waarin eveneens sprake is van „de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is”, (12) is in zoverre duidelijk. Onlangs nog heeft het Hof beslist dat het in gevallen als bedoeld onder a voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek in beginsel niet van belang is of de voor een handeling verschuldigde tegenprestatie, btw inbegrepen, al dan niet is betaald. (13) Net zo min is van belang of de over de vroegere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald. (14)

28.

Het is weliswaar juist dat het, zoals door de bij de procedure betrokken regeringen wordt aangevoerd, in het geval bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn steeds gaat om twee verschillende personen die de btw afdragen en zich beroepen op het recht op aftrek, terwijl het in casu om één en dezelfde persoon gaat. In beide gevallen is echter feitelijk en economisch dezelfde uitkomst mogelijk.

29.

Enerzijds bestaat, zoals ook de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, ook in geval van de invoer van goederen op grond van artikel 21, lid 2, van de richtlijn de mogelijkheid dat degene die de btw bij invoer verschuldigd is en degene die bevoegd is tot aftrek, twee verschillende personen zijn. Ook in dat geval dient echter te worden gegarandeerd

dat het recht van de één op aftrek niet wordt beperkt doordat de ander eventueel de bij invoer verschuldigde btw niet heeft voldaan. Die situatie stemt in zoverre overeen met die van artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn.

30.

Ook wanneer degene die de btw bij invoer dient te voldoen en degene die bevoegd is tot aftrek, één en dezelfde persoon zijn, is de situatie in economisch opzicht vergelijkbaar met die van artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn. Bij de in deze bepaling geregelde binnenlandse transactie moet de leverancier (15) de btw afdragen aan de schatkist los van de vraag of zijn klant de koopprijs inclusief btw reeds heeft betaald. (16) De eveneens belastingplichtige klant kan het btw-bedrag dat hij verschuldigd is aan zijn leverancier, maar in werkelijkheid nog niet heeft betaald, echter rechtstreeks aftrekken van zijn eigen belastingschuld tegenover de staat. (17) Het daarmee samenhangende cashflowvoordeel van degene die recht op aftrek heeft, neemt de richtlijn op de koop toe. (18)

31.

Ook zijn er geen consequenties voor de belastingplichtige als de leverancier geen btw afdraagt. (19) De belastingplichtige kan de voorbelasting desondanks aftrekken. In een dergelijk geval kan het zoals in het onderhavige geval van de invoer voorkomen dat de staat een belastingbedrag dient te vergoeden dat hij nog niet heeft geïnd. Het is derhalve inherent aan de regeling van artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn dat cashflowvoordelen voor de belastingplichtige ten koste van de schatkist of de leverancier mogelijk zijn. (20)

32.

Op grond van de economische vergelijkbaarheid van de situaties staat het feit dat bij de binnenlandse transactie bedoeld onder punt a degene die de belasting verschuldigd is en degene die bevoegd is tot aftrek, twee verschillende personen zijn, niet in de weg aan een analoge toepassing van de duidelijke rechtspraak met betrekking tot de formulering „verschuldigd of voldaan” onder punt a op de formulering onder punt b van artikel 17, lid 2, van de richtlijn. Ook daar dient het recht op aftrek reeds te worden erkend, indien de btw bij invoer slechts verschuldigd is.

B – Systematische uitlegging

33.

De systematiek van de richtlijn schrijft geen andere uitlegging voor. In zoverre ben ik het in het bijzonder niet eens met de Duitse, de Nederlandse en de Portugese regering die van mening zijn dat de formulering „verschuldigd is” slechts betrekking heeft op gevallen waarin een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de keuzemogelijkheid van artikel 23, lid 2, van de Zesde richtlijn.

34.

Krachtens artikel 23, lid 2, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten bepalen dat de btw bij invoer niet op het moment van invoer hoeft te worden voldaan, maar pas in het kader van de gebruikelijke btw-aangifte hoeft te worden opgegeven. Op deze wijze kunnen de btw bij invoer en het overeenkomstige bedrag van de voorbelasting rechtstreeks worden verrekend. Alleen in dat geval, aldus de bij de procedure betrokken regeringen, is het gerechtvaardigd om geen voorafgaande betaling van de btw bij invoer voor het recht op aftrek te eisen.

35.

Ook al is het belang dat aan dit betoog ten grondslag ligt begrijpelijk, de Zesde richtlijn bevat geen aanwijzing voor het feit dat artikel 17, lid 2, sub b, met de formulering „verschuldigd is” alleen doelt op de gevallen van artikel 23, lid 2, van de richtlijn.

36.

Ook de omstandigheid dat in de regeling die voorafging aan artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, namelijk in artikel 11, lid 1, sub b, van de Tweede btw-richtlijn (21), uitsluitend de bij invoer betaalde btw in het kader van het recht op aftrek wordt genoemd en deze richtlijn geen met artikel 23, lid 2, van de Zesde richtlijn overeenkomende bepaling bevatte, kan deze conclusie niet rechtvaardigen.

37.

Dit blijkt inzonderheid uit artikel 18 van de richtlijn, waarin de details van de uitoefening van het recht op aftrek zijn vastgelegd. Hier wordt namelijk niet verlangd dat de belastingplichtige een bewijs van betaling levert. Veeleer hoeft de belastingplichtige op grond van artikel 18, lid 1, sub b, van de richtlijn slechts in het bezit te zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend. Noch het ontstaan van het recht op aftrek noch de uitoefening daarvan is derhalve afhankelijk van een daadwerkelijke betaling.

C – Teleologische uitlegging

1. Neutraliteitsbeginsel

38.

Het doel van het recht op aftrek bevestigt de hierboven gevonden uitkomst. Met het recht op aftrek moet worden gewaarborgd dat de belasting over de toegevoegde waarde voor de ondernemingen economisch neutraal blijft. (22) Naar de opvatting van de Franse regering brengt het feit dat een belastingplichtige een bij invoer verschuldigd btw-bedrag als voorbelasting aftrekt terwijl hij deze in werkelijkheid nog niet heeft betaald, deze neutraliteit in gevaar, omdat dit tot een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige zou kunnen leiden.

39.

De aftrek van de slechts verschuldigde btw bij invoer als voorbelasting leidt normaal gesproken echter niet noodzakelijkerwijs tot een verrijking, althans niet tot een duurzame. Zoals ik reeds heb laten zien, leidt het recht van de belastingplichtige op aftrek hooguit tot een tijdelijk cashflownadeel voor de staat dat in geval van binnenlandse handelingen net zo goed kan ontstaan. In beide gevallen staat tegenover dit cashflownadeel van de staat echter als een soort compensatie het recht op de btw over de doorverkoop dat in beginsel reeds op het tijdstip van levering ontstaat. Het bedrag daarvan dient door de verkoper te worden aangegeven, ongeacht of hij de koop prijs inclusief btw reeds heeft ontvangen.

40.

Wat het onderhavige geval betreft waarin de Staat een belastingvordering wegens te late vaststelling daarvan niet meer met succes ten uitvoer kan leggen, wil ik benadrukken dat dit een

zeer specifiek geval is en derhalve voor de algemene vraag of het recht op aftrek afhankelijk mag worden gesteld van de voorafgaande betaling van de btw bij invoer, niet doorslaggevend kan zijn.

41.

De neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde voor ondernemingen die goederen invoeren, is juist in gevaar als een regeling zoals die van de Franse CGI onbeperkt zou zijn toegestaan. De belastingplichtige zou dan namelijk, althans als de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de keuzemogelijkheid van artikel 23, lid 2, van de richtlijn, steeds vooruit moeten betalen. Hij zou de btw bij invoer in dat geval allereerst aan de douane-instanties moeten betalen en zou het betaalde bedrag mogelijk pas veel later kunnen aftrekken in het kader van de btw-aangifte over het betrokken belastingtijdvak.

42.

Op die manier zou de belastingplichtige niet slechts worden geconfronteerd met een cashflownadeel, maar zou hij ook ten opzichte van andere belastingplichtigen worden benadeeld die vergelijkbare goederen op de interne of de nationale markt verwerven. Bij een intracommunautaire verwerving vindt namelijk op grond van artikel 17, lid 2, sub d, van de richtlijn meteen een verrekening van voor de verwerving te betalen btw en aftrekbare voorbelasting plaats. In zoverre is een cashflownadeel voor de ondernemingen uitgesloten. Bij nationale transacties is het op grond van artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn zelfs mogelijk om in een btw-aangifte voorbelasting af te trekken hoewel geen van de betrokken rekeningen is betaald en over de eigen inkopen derhalve nog helemaal geen btw is geheven.

43.

Het neutraliteitsbeginsel verzet zich dus tegen een bepaling volgens welke het recht op aftrek steeds pas na betaling van de btw bij invoer ontstaat.

2. Risico van fraude

44.

De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is een doel dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. De justitiabelen kunnen in geval van fraude of misbruik geen beroep doen op het Unierecht. Indien de belastingadministratie vaststelt dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend, is zij gerechtigd met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen en het staat aan de nationale rechter, het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen. (23)

45.

Wat de btw-heffing bij invoer betreft, is echter niet duidelijk waarom hier in het algemeen een verhoogd risico van fraude zou bestaan waardoor het noodzakelijk zou kunnen zijn om het recht op aftrek in elk geval afhankelijk te stellen van de voorafgaande betaling van de btw bij invoer. Zoals de Commissie en ook Véleclair terecht hebben aangevoerd, is de daadwerkelijke fysieke overbrenging van de goederen naar de Unie een voor de lidstaten makkelijk te begrijpen en duidelijke situatie die de grondslag voor de belastingheffing vormt. De mogelijkheid om fraude te plegen wordt tevens verminderd door de invoerverklaring die de belastingplichtige op grond van artikel 18, lid 1, sub b, van de richtlijn moet overleggen om de voorbelasting te kunnen aftrekken, en waarin hij wordt aangeduid als degene die de btw verschuldigd is en op grond waarvan op zijn

minst het verschuldigde bedrag kan worden berekend.

46.

Ook het door de lidstaten aangevoerde risico van fraude kan derhalve niet rechtvaardigen dat het in artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn uitdrukkelijk zowel voor betaalde als ook voor de slechts verschuldigde btw bij invoer voorziene recht op aftrek in het algemeen wordt beperkt tot het geval van een daadwerkelijke betaling.

D – Tussenconclusie

47.

Om de boven uiteengezette redenen moet artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat niet is toegestaan om het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke betaling van deze belasting door de belastingplichtige, ook niet wanneer de belastingplichtige en degene die tot aftrek bevoegd is, één en dezelfde persoon zijn.

E – Overgangsbepalingen

48.

De Portugese en de Duitse regering voeren echter verder nog aan dat een nationale regeling die met betrekking tot de btw bij invoer het recht op aftrek afhankelijk stelt van de voorafgaande betaling daarvan, op grond van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn althans in een overgangsfase als nog geldende regeling mag worden gehandhaafd.

49.

Volgens deze bepaling kunnen de lidstaten gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode bepalingen waarbij wordt afgeweken van het beginsel van onmiddellijke aftrek als bedoeld in artikel 18, lid 2, eerste alinea, blijven toepassen. Zoals uit de titel van artikel 18 van de richtlijn blijkt, hoort de vraag naar het tijdstip van de uitoefening bij de „wijze van uitoefening van het recht op aftrek”. De overgangsperiode was gedurende de periode waarin de Zesde richtlijn van kracht was, niet verstreken. Ook artikel 372 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt dat lidstaten die op 1 januari 1978 bepalingen toepasten waarbij wordt afgeweken van het beginsel van onmiddellijke aftrek als bedoeld in artikel 179, eerste alinea, deze bepalingen mogen blijven toepassen.

50.

Artikel 271 CGI stelt het recht op aftrek afhankelijk van de voorafgaande betaling van de btw. Indien deze bepaling in die zin wordt opgevat dat voorafgaand aan de betaling helemaal geen recht op aftrek ontstaat, dient deze bepaling uitsluitend te worden getoetst aan artikel 17 van de richtlijn dat het ontstaan en de omvang van dit recht regelt. Zoals ik reeds heb uiteengezet, is een dergelijke regeling niet verenigbaar met de richtlijn. Een bepaling zoals artikel 271 CGI zou echter ook aldus kunnen worden opgevat dat deze slechts het tijdstip van uitoefening van het recht op aftrek regelt en derhalve valt onder artikel 18, lid 2, eerste alinea, juncto artikel 28, lid 3, sub d, van de richtlijn. Een dergelijke uitlegging zou voor de belastingplichtige weliswaar dezelfde werking hebben als het niet-ontstaan van het recht op aftrek vóór betaling van de btw bij invoer. Een verschuiving van het moment van uitoefening naar een later tijdstip wordt door de richtlijn echter in het kader van een tijdelijk gedoogde oude nationale regeling uitdrukkelijk toegestaan. Het staat aan de nationale rechter om te onderzoeken of artikel 271, deel II, punt 1, CGI in die zin kan worden uitgelegd dat deze bepaling de wijze van de uitoefening van het recht op aftrek in de zin

van artikel 18 van de richtlijn regelt en of het daarbij gaat om een oude regeling die reeds op 1 januari 1978 werd toegepast.

F – Tenietgegane of niet meer uitvoerbare belastingvordering

51.

De Duitse en de Nederlandse regering hebben zich in de onderhavige procedure op het standpunt gesteld dat zelfs wanneer men de slechts verschuldigde btw bij invoer voldoende acht voor het ontstaan van het recht op aftrek, dit recht in ieder geval vervalt wanneer de belastingvordering van de staat tenietgaat of niet meer ten uitvoer kan worden gelegd.

52.

De Nederlandse regering wijst er in dit verband op dat uit de verwijzingsbeschikking niet blijkt welke gevolgen het tenietgaan van de vordering wegens te late vaststelling heeft, dat wil zeggen of de belastingschuld teniet is gegaan of slechts niet meer kan worden geïnd. Ter terechtzitting heeft de Franse regering verklaard dat, zoals zij en klaarblijkelijk ook de verwijzende rechter het hebben begrepen, in een geval zoals het onderhavige de belastingvordering niet tenietgaat, maar verandert in een natuurlijke verbintenis. De vordering blijft derhalve bestaan, maar is slechts in rechte niet meer afdwingbaar. Indien de belastingplichtige desondanks betaalt, geschiedt deze betaling derhalve niet onverschuldigd.

53.

Deze door de Duitse en de Nederlandse regering opgeworpen problematiek gaat weliswaar verder dan de eigenlijke prejudiciële vraag, maar om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, lijkt het geboden om hierop in te gaan.

54.

Zoals blijkt uit artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn „mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken [...] de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen”. (24) Reeds uit de bewoordingen blijkt dat het niet volstaat dat de (nog niet betaalde) btw bij invoer eens verschuldigd was om deze als voorbelasting te kunnen aftrekken. Veeleer is van belang dat de btw bij invoer daadwerkelijk nog verschuldigd is. Hiervoor is doorslaggevend het tijdstip waarop definitief wordt beslist of het recht op aftrek waar de belastingplichtige zich op beroept, daadwerkelijk bestaat. Indien de belastingvordering van de staat op dat moment teniet is gegaan zonder dat daaraan is voldaan, kan er ook geen recht op aftrek meer zijn. Ook het doel en de strekking van het recht op aftrek gebieden een dergelijke uitlegging om de belastingplichtige van elke economische last van de btw te bevrijden. (25) Indien deze last wegvalt, is ook geen ontlasting door middel van een recht op aftrek nodig.

55.

Bovendien rijst de vraag of de btw bij invoer ook dient te worden aangemerkt als niet meer „verschuldigd” in de zin van artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn, indien de belastingvordering van de staat — zoals klaarblijkelijk in casu het geval is — weliswaar nog bestaat maar niet meer afdwingbaar is. De beantwoording van deze vraag kan niet worden overgelaten aan het betrokken nationale recht. Om de uniforme toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel te waarborgen, is veeleer een autonome uitlegging van het begrip „verschuldigd” in de zin van artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn noodzakelijk. (26)

56.

De semantische inhoud van het begrip „verschuldigd” staat niet in de weg aan een uitlegging in die zin dat een afdwingbaarheid in rechte van de vordering van de staat wordt verondersteld. Volgens het doel en de strekking van het recht op aftrek lijkt een dergelijke uitlegging zelfs geboden. Indien de afdwingbaarheid ontbreekt, bestaat — net zoals bij het tenietgaan van de belastingvordering van de staat — geen behoefte om de belastingplichtige van iets te ontlasten dat hij in werkelijkheid helemaal niet hoeft te dragen.

57.

Ook de behoefte om het gemeenschappelijke btw-stelsel uniform toe te passen, pleit voor een dergelijke uitlegging. Indien in een geval zoals het onderhavige van belang zou zijn welk rechtsgevolg het betrokken nationale faillissementsrecht voor het geval van een te late vaststelling van een belastingvordering heeft, zou deze uniforme toepassing bij vergelijkbare situaties niet gewaarborgd zijn.

58.

Derhalve moet het begrip „verschuldigd” in de zin van artikel 17, lid 2, sub b, van de richtlijn aldus worden opgevat dat het veronderstelt dat de belastingplichtige een in rechte afdwingbare verplichting tot betaling van het btw-bedrag heeft waarvoor hij om aftrek verzoekt. Indien een dergelijke afdwingbaarheid niet bestaat, kan hij zich niet beroepen op een recht op aftrek voor nog niet betaalde btw bij invoer.

V – Conclusie

59.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Conseil d’État te beantwoorden als volgt:

„1)

Op grond van artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is het een lidstaat niet toegestaan het recht op aftrek van de btw bij invoer afhankelijk te stellen van de daadwerkelijke betaling van deze belasting door de belastingplichtige, ook niet wanneer de belastingplichtige en degene die tot aftrek bevoegd is, één en dezelfde persoon zijn. Onder de voorwaarden van artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn kan een lidstaat een dergelijke regeling echter bij wijze van overgangsmaatregel handhaven.

2)

De belasting over de toegevoegde waarde is alleen dan verschuldigd in de zin van artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, indien op de belastingplichtige een in rechte afdwingbare verplichting rust tot betaling van het betrokken btw-bedrag waarvoor hij om aftrek verzoekt. Bij ontbreken daarvan, kan hij zich niet beroepen op een recht op aftrek voor nog niet betaalde btw bij invoer.”

(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 of richtlijn).

(3) In artikel 17, lid 2, sub b.

(4) Dit werd door Véleclair SA in de procedure voor het Hof weliswaar betwist, maar volgens de verwijzingsbeschikking gaat het daarbij om een vaststelling door de feitenrechters die derhalve de grondslag vormt van de beoordeling van het onderhavige geschil.

(5) Ingevoegd bij artikel 1, punt 22, 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).

(6) Zie arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18), 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 28), en 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punt 43).

(7) Arrest van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15), 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 39), en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 27).

(8) Zie arrest Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 28), arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punt 37), en arrest Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 43).

(9) Arrest BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6, punt 18), arrest van 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 34), en arrest Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 43).

(10) Arresten BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6, punt 18) en Magoora (aangehaald in voetnoot 6, punt 28); zie ook arrest Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 52).

(11) Arrest BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 6, punt 35) alsmede arresten van 10 maart 2005, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-33/03, Jurispr. blz. I-1865, punt 16), en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 32).

(12) In andere versies, zoals de Franse, de Engelse of de Italiaanse, zijn de formuleringen van de punten a en b in zoverre overigens volledig gelijklopend: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée”, „value added tax due or paid”, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta”.

(13) Arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 48).

(14) Arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-

483, punt 54), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 49).

(15) Hiermee wordt de onderneming bedoeld die een prestatie heeft verricht ten behoeve van de belastingplichtige die daarvoor samen met de koop prijs btw betaalt.

(16) Zie arrest Commissie/Hongarije (aangehaald in voetnoot 6, punt 46). Weliswaar is, als de belastingplichtige definitief niet heeft betaald, een herziening van de belastingschuld van de leverancier mogelijk, zie artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn, maar deze herziening is een voor de lidstaten facultatieve regeling.

(17) Dat dit een probleem is voor met name kleine en middelgrote ondernemingen, is bekend. De Commissie heeft dit onderwerp reeds besproken in het begeleidende document bij het „Greenpaper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, SEC(2010) 1455 definitief, blz. 43 e.v. Als mogelijke oplossing wordt daarin voorgesteld om het recht op aftrek pas toe te staan na daadwerkelijke betaling van de voorbelasting. De bestaande regeling in de Zesde richtlijn voorziet evenwel nog niet in een dergelijke mogelijkheid.

(18) In geval van een definitieve niet-betaling voorziet de richtlijn in beginsel niet eens in een herziening van het recht op aftrek, zie artikel 20, lid 1, sub b, eerste zin, van de richtlijn. Een dergelijke herziening kan hooguit op verzoek van de lidstaten worden doorgevoerd, zie artikel 20, lid 1, sub b, tweede zin, van de richtlijn.

(19) Zie de in voetnoot 14 aangehaalde rechtspraak.

(20) Zie ook Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, Hoofdstuk 17.2, blz. 1000.

(21) Tweede richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71, blz. 1303).

(22) Arresten van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24); 26 mei 2005, Kretztechnik (C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 34), en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 38).

(23) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 68-71), en arrest Kittel en Recolta Recycling (aangehaald in voetnoot 14, punten 54 en 55 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

(24) Cursivering van mij.

(25) Zie de in voetnoot 7 en 22 aangehaalde arresten.

(26) Zie arresten van 3 december 2009, Yaesu Europe (C-433/08, Jurispr. blz. I-11487, punt 18), en 10 maart 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Jurispr. blz. I-1509, punt 19).