

61992C0010

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 24 maart 1993. - MAURIZIO BALOCCHI TEGEN MINISTERO DELLE FINANZE DELLO STATO. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: TRIBUNALE DI GENOVA - ITALIE. - ZESDE BTW-RICHTLIJN - VASTSTELLING VAN NETTOBEDRAG AAN BTW - VOORSCHOT OP DAT BEDRAG. - ZAAK C-10/92.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-05105

Conclusie van de advocaat generaal

Mijnheer de President, mijne heren Rechteren,

1 Deze zaak betreft een verzoek van de president van het Tribunale di Genova om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van een aantal bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad, PB 1977, L 145, blz. 1). De belangrijkste vraag is, of een nationale regeling die de betaling van een voorlopige vooruitbetaling op de BTW vóór het verstrijken van het betrokken belastingtijdvak voorschrijft, met de Zesde richtlijn verenigbaar is.

De antecedenten van de Raad

2 M. Balocchi, verzoeker in het hoofdgeding, beheert beroepshalve onroerende zaken in Italië. Hij is belastingplichtig voor de belasting over de toegevoegde waarde (BTW). De Italiaanse BTW-regeling voorziet in belastingtijdvakken van een kalenderjaar (van 1 januari tot en met 31 december). De belastingplichtigen dienen voor elk belastingtijdvak uiterlijk op 5 maart van het daaraanvolgende jaar een jaaraangifte in te dienen. De jaaraangifte heeft het karakter van een overzicht: de belastingplichtigen dienen in de loop van het jaar maandelijks of per kwartaal het verschuldigde bedrag aan BTW te berekenen en dit aan de belastingdienst te voldoen; bij indiening van zijn jaaraangifte voldoet de belastingplichtige het bedrag aan BTW dat nog verschuldigd is over de activiteiten van het gehele jaar (of hij ontvangt, in voorkomend geval, het te veel geïnde terug). De omzet bepaalt of de betrokkene maandelijks of driemaandelijks BTW-betalingen moet verrichten. De hoofdregel is opgenomen in artikel 27 van het decreet van de president van de Republiek nr. 633/72 (zoals gewijzigd), volgens hetwelk de belastingplichtige verplicht is om uiterlijk op de 20e van elke maand het bedrag aan BTW te berekenen en te voldoen dat hij, blijkens zijn BTW-boekhouding over de voorgaande maand, verschuldigd is.⁽¹⁾ Artikel 33 van decreet nr. 633/72 voorziet echter in een vereenvoudigde regeling voor kleine belastingplichtigen. Dit artikel bepaalt, voor zover hier van belang, dat belastingplichtigen die diensten verlenen en waarvan de omzet in het voorgaande jaar niet meer dan 360 miljoen LIT bedraagt, vóór de vijfde van de tweede maand die volgt op elk van de drie eerste kwartalen van het jaar, periodieke betalingen moet verrichten. Het voor het laatste kwartaal van het jaar verschuldigde bedrag aan BTW wordt in beginsel bij de jaaraangifte van maart van het daaraanvolgende jaar voldaan. Sinds 1991 is de situatie echter aanzienlijk gewijzigd op grond van artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 van 29 december 1990, dat bepaalt als volgt:

"Vanaf 1991 moeten de belastingplichtigen die aan de verplichting tot de in artikel 27 van het decreet van de president van de Republiek nr. 633 van 26 oktober 1972 bedoelde vaststelling en betaling zijn onderworpen [dat wil zeggen tot maandelijks betalingen gehouden belastingplichtigen], uiterlijk op 20 december bij wijze van vooruitbetaling op de betaling over die maand, een bedrag te voldoen van 65 %⁽²⁾ van de betaling die zij hebben verricht of hadden moeten verrichten over december van het voorgaande jaar of, indien dit lager is, een bedrag dat gelijk is aan het over december van het lopende jaar te betalen bedrag. Bij de vaststelling met betrekking tot de maand december wordt rekening gehouden met de voldane vooruitbetaling. Vóór dit tijdstip dienen de in artikel 33 van het decreet van de president van de Republiek nr. 633 van 26 oktober 1972 bedoelde belastingplichtigen bij wijze van vooruitbetaling op de bij de jaaraangifte te verrichten betaling een bedrag te voldoen van 65 % van de betaling die verricht is of had moeten worden bij de jaaraangifte over het voorgaande jaar of, indien dit lager is, een bedrag dat overeenkomt met de bij de jaaraangifte over het lopende jaar te verrichten betaling (...)"

Artikel 6, vijfde alinea, van wet nr. 405/90 bepaalt als volgt:

"Een ieder die de in de tweede alinea bedoelde betalingen geheel of gedeeltelijk niet heeft voldaan, wordt onderworpen aan een extraheffing van 20 % over de niet of niet volledig betaalde bedragen."

3 Aangezien de omzet van Balocchi in 1990 niet boven 360 miljoen LIT uitkwam, was hij krachtens artikel 33 van decreet nr. 633/72 in 1991 gehouden de BTW per kwartaal te betalen. Hij moest uiterlijk op 20 december 1991 de in de derde volzin van artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 bedoelde vooruitbetaling hebben voldaan. Balocchi was van mening, dat de verplichting tot het doen van een dergelijke betaling in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Zesde richtlijn. Teneinde een verklaring in die zin te verkrijgen, stelde hij bij het Tribunale di Genova beroep in tegen het Italiaanse Ministerie van Financiën. Dit beroep werd op 16 december 1991 ingesteld (dat wil zeggen vier dagen vóór de uiterste datum van voldoening van de vooruitbetaling). Tevens verzocht hij om tijdelijke opschorting van de verplichting tot vooruitbetaling. De president van het Tribunale di Genova stemde met die opschorting in en legde het Hof de navolgende prejudiciële

vragen voor:

"1) Zijn de begrippen belastbaar feit en tijdstip van verschuldigdheid geharmoniseerd bij de artikelen 10 en 11 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1), en zo ja, verlenen deze bepalingen rechten aan particulieren, waarop dezen zich voor de nationale rechter kunnen beroepen?

2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag: wat moet worden verstaan onder de begrippen belastbaar feit en tijdstip van verschuldigdheid? Staan de artikelen 10 en 11 van voormelde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie, in de weg aan een nationale wettelijke bepaling (artikel 6 van wet nr. 405/90) die de verrichters van diensten de verplichting oplegt, BTW te betalen over nog niet verrichte diensten en nog niet ontvangen tegenprestaties?"

De toepasselijke communautaire regeling

4 De verwijzingsbeschikking verwijst naar de artikelen 10 en 11 van de Zesde richtlijn. De eerste van deze bepalingen omschrijft het begrip "belastbaar feit" en geeft aan, op welk tijdstip de belasting verschuldigd wordt. Zij bepaalt onder meer als volgt:

"1. 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.

2. Het belastbaar feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht."

5 Artikel 11 van de Zesde richtlijn, waarin de maatstaf van heffing wordt omschreven (dat wil zeggen de grondslag van de BTW), lijkt geen rechtstreeks verband te hebben met de onderhavige zaak. In het verdere verloop van mijn conclusie blijft dit artikel onbesproken.

6 De leden 4 en 5 van artikel 22 van de Zesde richtlijn, waarop de verwijzingsbeschikking geen betrekking heeft, lijken daarentegen wel in deze zaak van toepassing. Deze bepalingen luiden als volgt:

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

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

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De Lid-Staten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan."

7 Sommige bepalingen van de artikelen 17 en 18 zijn om later uiteen te zetten redenen eveneens in deze zaak van toepassing. Deze artikelen staan de belastingplichtige onder bepaalde

voorwaarden toe om van de over een gegeven periode verschuldigde BTW die BTW af te trekken die door hem verschuldigd is voor door andere belastingplichtigen gedurende dezelfde periode verrichte diensten. Artikel 17, lid 1, bepaalt met name als volgt:

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

En artikel 18, lid 2, bepaalt:

"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 (...)"

De argumenten van Balocchi

8 Het betoog van Balocchi is vrij eenvoudig. Hij is van mening, dat indien hij verplicht was geweest om overeenkomstig artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 de vooruitbetaling op 20 december 1991 te voldoen, hij BTW had moeten afdragen over nog niet verrichte handelingen. Dit zou met name het geval zijn, indien een onevenredig hoog percentage van zijn omzet tijdens de laatste 11 dagen van het jaar was behaald, of indien de in 1991 behaalde omzet in vergelijking met het voorgaande jaar aanzienlijk lager was geweest. Ofschoon de Italiaanse regeling hem in dit laatste geval toestaat het bedrag van de vooruitbetaling op basis van de over het lopende jaar daadwerkelijk verschuldigde BTW te berekenen, was het voor hem onmogelijk om op 20 december 1991 te weten of deze lager zou zijn dan de BTW voortvloeiend uit de op de omzet van het voorgaande jaar gebaseerde berekening, aangezien hij niet in staat was de omvang van de handelingen die hij gedurende de laatste 11 dagen van het jaar zou hebben verricht, te kennen. Om er zeker van te zijn, dat hen niet de in artikel 6, vijfde alinea, van wet nr. 405/90 bedoelde extraheffing van 20 % zou worden opgelegd, zou hij bijgevolg het bedrag van de vooruitbetaling op basis van de resultaten van het voorgaande jaar hebben moeten berekenen.

9 Balocchi betoogt, dat de bestreden Italiaanse regeling, voor zover zij belastingplichtigen verplicht tot een vooruitbetaling op de BTW over nog niet verrichte handelingen, in strijd is met de Zesde richtlijn. Zij zou met name in strijd zijn met lid 1, sub b, en lid 2, van artikel 10, welke bepalen dat de belasting verschuldigd wordt (dat wil zeggen de schatkist kan de betaling van de belastingplichtige vorderen) op het tijdstip "waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht".

10 Balocchi wijst erop, dat in zijn beroepssector een bijzonder groot deel van de omzet tijdens de laatste dagen van het jaar wordt behaald, maar dat zijn werkzaamheden sterk fluctueren en zijn uiteindelijke omzet onvoorspelbaar is. Hij wijst op andere categorieën van belastingplichtigen wier omzet afhangt van seizoen- en weersomstandigheden, zoals hotelhouders in wintersportplaatsen.

11 Volgens Balocchi kan artikel 22, lid 5, van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten toestaat een voorlopige vooruitbetaling te innen, niet de duidelijk omschreven regel van artikel 10, lid 2, volgens welke de BTW verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de betrokken transactie wordt verricht, opzij zetten. Balocchi is van oordeel, dat zijn opvatting wordt bevestigd door het arrest van 10 juli 1984 (zaak 42/83, Dansk Denkvit, Jurispr. 1984, blz. 2649), waarin het Hof wees op "de grenzen waarbinnen de Lid-Staten regelend kunnen optreden ter vaststelling van de termijnen vanaf het moment waarop het belastbaar feit zich voordoet, tot dat waarop de belasting moet worden betaald" (r.o. 19). Volgens Balocchi staat artikel 22, lid 5, de Lid-Staten wel toe een vooruitbetaling, maar geen voorschot te innen.

12 De Commissie ondersteunt de opvatting van Balocchi; zij is van oordeel, dat het gelet op artikel 10 van de Zesde richtlijn duidelijk is dat de belasting na het verrichten van de belastbare handelingen verschuldigd wordt. Evenals Balocchi maakt de Commissie onderscheid tussen het voldoen van een vooruitbetaling en van een voorschot. Volgens haar staat artikel 22, lid 5, van de

Zesde richtlijn voldoening van een vooruitbetaling toe, echter niet van een voorschot. Deze bepaling staat de Lid-Staten toe, een deel van de daadwerkelijk verschuldigde belasting te innen in afwachting van de definitieve vaststelling van de hele belasting. De Commissie tracht bovendien aan te tonen, dat de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn om rechtstreekse werking te hebben.

De opvatting van de Italiaanse regering

13 De Italiaanse regering trekt de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag in twijfel, en wel op twee gronden: in de eerste plaats had de procedure bij een op fiscaal gebied bevoegde rechterlijke instantie moeten worden aangebracht en niet bij het Tribunale di Genova, dat als gewone burgerlijke rechtbank op dit gebied onbevoegd is; in de tweede plaats is de verwijzingsbeschikking zonder behandeling op tegenspraak tot stand gekomen, zodat de Italiaanse belastingdienst niet in de gelegenheid is geweest zijn standpunt uiteen te zetten.

14 Wat de grond van de zaak betreft, betoogt de Italiaanse regering, dat de bestreden Italiaanse regeling de belastingplichtige niet verplicht tot het betalen van BTW over handelingen die nog niet zijn verricht. Zij benadrukt, dat de belastingplichtige de keuze heeft tussen betaling van 65 % van het bedrag van het voorgaande jaar en betaling van 65 % van het over het lopende jaar verschuldigde bedrag; wanneer de belastingplichtige op 20 december vaststelt dat zijn omzet in vergelijking met die van het voorgaande jaar is gedaald, kan hij kiezen voor het voldoen van een voorlopige vooruitbetaling die op basis van de omzet van het lopende jaar wordt berekend; wanneer anderzijds zijn omzet is gestegen, kan hij een voorlopige vooruitbetaling doen die op de geringere omzet van het voorgaande jaar is gebaseerd. De Italiaanse regering wijst er voorts op, dat de Italiaanse regeling de belastingplichtige een termijn van meer dan twee maanden (van 2 januari tot en met 5 maart) toekent voor het indienen van de jaaraangifte van de BTW over de in het voorgaande jaar behaalde omzet. Belastingcrediteuren dienen hun aangifte zo spoedig mogelijk in, terwijl de belastingdebiteuren de laatste dag afwachten. De Italiaanse regering wijst erop, dat artikel 22, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat de termijn voor het indienen van de aangifte door de Lid-Staten moet worden vastgesteld, maar dat deze termijn niet langer mag zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. De Italiaanse regeling staat een iets langere termijn toe. Hoewel de redenering op dit punt niet erg duidelijk is, lijkt de Italiaanse regering te betogen, dat de bestreden regeling enkel de buitensporige grootmoedigheid compenseert van de regel dat de jaaraangiften tot en met 5 maart kunnen worden ingediend. Ten slotte is de Italiaanse regering van oordeel, dat de door de Italiaanse regeling opgelegde verplichtingen volledig in overeenstemming zijn met artikel 22, lid 5, van de Zesde richtlijn.

15 Ik wijs nog op een punt dat de vertegenwoordiger van de Italiaanse regering ter terechtzitting heeft beklemtoond: de Italiaanse regeling voorziet voor de BTW enkel in een belastingperiode van twaalf maanden en één jaaropgave; hoewel de belastingplichtigen, afhankelijk van hun omzet, maandelijkse of driemaandelijkse BTW-betalingen moeten verrichten, dienen zij wanneer zij deze betalingen verrichten, geen aangifte in de zin van artikel 22, lid 4, van de Zesde richtlijn, en de tijdvakken waarop die betalingen betrekking hebben, zijn geen belastingtijdvakken in de zin van artikel 22, lid 4. Formeel is deze vaststelling ongetwijfeld juist, aangezien de belastingplichtigen niet gehouden zijn de in artikel 22, lid 4, bedoelde gedetailleerde gegevens te verschaffen bij de door de artikelen 27 en 33 van decreet nr. 633/72 voorgeschreven maandelijkse of driemaandelijkse betalingen. Niettemin is dit een nogal theoretische opvatting: de bepalingen van het genoemd decreet eisen namelijk van de belastingplichtige, dat hij het precieze bedrag van de door hem over de voorgaande maand of het voorgaande kwartaal verschuldigde belasting berekent en betaalt; indien hij minder dan het verschuldigde bedrag betaalt, krijgt hij een boete die twee en zelfs vier maal het verschuldigde bedrag bedraagt (zie artikel 44, tweede alinea, van decreet nr. 633/72). Feitelijk komt het Italiaanse stelsel dicht in de buurt van een stelsel van maandelijkse of driemaandelijkse aangiften, met als enig verschil dat de boeken slechts eenmaal

per twaalf maanden worden nagezien en afgesloten.

Ontvankelijkheid

16 Ik geloof niet, dat het verzoek om een prejudiciële beslissing als niet-ontvankelijk is te beschouwen. Het lijkt geen twijfel, dat een prejudiciële vraag in het kader van een niet-contradictoire procedure kan worden gesteld (arrest van 28 juni 1978, zaak 70/77, Simmenthal, Jurispr. 1978, blz. 1453, r.o. 8-11).

17 In dat arrest overwoog het Hof, dat "het in voorkomend geval in het belang van een goede rechtsbedeling kan zijn niet tot verwijzing over te gaan dan na de wederpartij te hebben gehoord". Niettemin verklaarde het, dat enkel de nationale rechter heeft te oordelen over de noodzaak van het horen van de wederpartij alvorens tot verwijzing over te gaan.

18 Ofschoon dit arrest duidelijk is, dient naar mijn mening toch te worden beklemtoond, dat in de regel een prejudiciële verwijzing bij voorkeur slechts na een procedure op tegenspraak dient plaats te vinden. Daardoor is het immers mogelijk de in de verwijzingsbeschikking - de enige grondslag voor de schriftelijke opmerkingen van de Lid-Staten en de Commissie - opgeworpen vragen nauwkeuriger af te bakenen. Mogelijkerwijze had in deze zaak de tussenkomst van het Italiaanse Ministerie van Financiën geleid tot vermelding in de verwijzingsbeschikking van artikel 22 van de Zesde richtlijn, waarvan het belang buiten kijf staat.

19 Wat de vraag betreft, of het Tribunale di Genova op fiscaal terrein bevoegd is, is het duidelijk dat dat een vraag van nationaal recht is, die dus in nationaalrechtelijk kader moet worden behandeld. Het is niet de taak van het Hof om een beslissing van de president van het Tribunale di Genova inzake de bevoegdheid van zijn eigen rechtbank in twijfel te trekken. Betwisting van de bevoegdheid dient in het kader van de door het nationale recht geboden rechtsmiddelen te geschieden. In het arrest van 14 januari 1982 (zaak 65/81, Reina, Jurispr. 1982, blz. 33), waarin de ontvankelijkheid van een verzoek om een prejudiciële beslissing werd betwist met het argument dat de verwijzende rechterlijke instantie niet op de juiste manier was samengesteld, verklaarde het Hof (in r.o. 7):

"Het staat het Hof evenwel niet vrij (...), om na te gaan of de beschikking waarbij het is aangezocht, is gegeven met inachtneming van de regels van het nationale recht betreffende de rechterlijke organisatie en de procesgang. Het Hof dient zich derhalve te houden aan de door een rechterlijke instantie van een Lid-Staat gegeven verwijzingsbeschikking, zolang deze niet in het kader van de eventueel in het nationale recht bestaande rechtsmiddelen is ingetrokken."

De werking van de betwiste Italiaanse regeling

20 Er bestaan twijfels aangaande de precieze gevolgen van de bestreden Italiaanse regeling voor de belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 33 van decreet nr. 633/72 de BTW per kwartaal dienen te betalen. De betekenis van de eerste volzin van artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 is duidelijk: belastingplichtigen die verplicht zijn tot maandelijkse betalingen, moeten ingevolge artikel 27 van het decreet op 20 december een voorlopige vooruitbetaling voldoen van 65 % van het door hen over december van het voorgaande jaar verschuldigde bedrag (of van 65 % van het bedrag dat zij over december van het lopende jaar verschuldigd zijn, indien dit bedrag lager is dan het bedrag van het voorgaande jaar). Het is mogelijk, dat het cijfer van 65 % gekozen is omdat het nagenoeg overeenkomt met het op de betrokken datum verstreken aantal dagen van de maand ($20/31 = 64,5 \%$). Met betrekking tot belastingplichtigen die tot driemaandelijkse betalingen verplicht zijn, is de situatie minder duidelijk. Artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 eist van deze belastingplichtigen afdracht van een voorlopige vooruitbetaling overeenkomend met 65 % van de bij de jaaraangifte over het voorgaande jaar verrichte betaling respectievelijk de betaling die had moeten worden verricht (of, indien dit lager is, 65 % van de bij de jaaraangifte over het lopende jaar te verrichten betaling). Belastingplichtigen die krachtens artikel 33 van

decreet nr. 633/72 driemaandelijkse betalingen verrichten, dienen bij de indiening van de jaaraangifte in de eerste plaats uit te gaan van de over het laatste kwartaal van het voorgaande jaar betaalde belasting. Voorts dienen alle andere over het voorgaande jaar verschuldigde bedragen eveneens op het tijdstip van de jaaraangifte te worden betaald. Opgemerkt zij evenwel, dat men sinds de inwerkingtreding van de bestreden regeling de op 20 december afgedragen voorlopige vooruitbetaling op de bij de indiening van de jaaraangifte daadwerkelijk verrichte betaling in mindering brengt. (Men kan veronderstellen, dat de 65 % van het bij de indiening van de jaaraangifte verschuldigde bedrag, zoals bedoeld in artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90, overeenkomt met 65 % van het bedrag dat normaal gesproken bij de indiening van de jaaraangifte moet worden betaald, zonder enige vermindering op grond van een eventuele voorlopige vooruitbetaling op 20 december van het voorgaande jaar.)

21 In ieder geval blijkt duidelijk uit de schriftelijke opmerkingen van Balocchi en uit de bij deze opmerkingen gevoegde kopie van zijn BTW-aangiften, dat de betwiste regeling in het eerste jaar van toepassing Balocchi verplichtte tot voldoening vóór 20 december 1991 van een voorlopige vooruitbetaling van 65 % van de over het laatste kwartaal van 1990 verschuldigde belasting (of van 65 % van de volgens zijn verwachting over het laatste kwartaal van 1991 te betalen belasting). Er zij op gewezen, dat met betrekking tot de tot driemaandelijkse betalingen verplichte belastingplichtigen het, anders dan hierboven is vastgesteld, niet meer mogelijk is een mathematisch verband te leggen tussen de voorlopige vooruitbetaling en de op het tijdstip van haar betaling verstreken deel van het belastingtijdvak: het laatste kwartaal van het jaar omvat 92 dagen, zodat op 20 december 88 % van dat tijdvak is verstreken ($81/92 = 88 \%$).

22 Welke ook de precieze betekenis van de betwiste Italiaanse regeling moge zijn, er lijkt geen twijfel over te bestaan dat, in weerwil van het betoog van de Italiaanse regering, deze onder bepaalde omstandigheden de belastingplichtigen verplicht tot het voldoen van een bedrag dat hoger is dan het op dat tijdstip daadwerkelijk verschuldigde BTW-bedrag. Dat is bij voorbeeld het geval, wanneer de omzet van de belastingplichtige in vergelijking met het voorgaande jaar is gedaald en hij een voorlopige vooruitbetaling voldoet van 65 % van de over dezelfde periode van het voorgaande jaar verschuldigde belasting. Indien het juist is dat in dat geval de voorlopige vooruitbetaling in beginsel moet worden berekend aan de hand van de lagere omzet van het lopende jaar, dan neemt dit niet weg, dat deze oplossing op grond van het wisselvallige karakter van het zakenleven niet reëel is, aangezien de belastingplichtige gewoonlijk niet in staat is vast te stellen, welk bedrag aan BTW hij daadwerkelijk aan het einde van het jaar moet betalen (afgezien uiteraard van het geval dat zijn kantoor tussen 20 en 31 december gesloten is). Ook al stelt hij op 20 december vast dat zijn omzet lijkt te zijn gedaald, dan nog zal de voorzichtige belastingplichtige de voorlopige vooruitbetaling op de grondslag van de resultaten van het voorgaande jaar berekenen; gaat hij bij de berekening van de voorlopige vooruitbetaling uit van de te verwachten resultaten van het lopende jaar, dan loopt hij immers het risico, dat hij bij een plotselinge verbetering van zijn omzet en een over het lopende jaar in vergelijking met het voorgaande jaar gestegen BTW-bedrag de in artikel 6, vijfde alinea, van wet nr. 405/90 bedoelde extraheffing van 20 % moet betalen. Ook al staat, volgens de verklaringen van de gemachtigde van de Italiaanse regering ter terechtzitting, de Italiaanse BTW-regeling de bevoegde autoriteiten toe, de extraheffing niet op te eisen indien het om een te goeder trouw gemaakte misrekening blijkt te gaan, er lijkt geen wettelijke verplichting voor deze autoriteiten te zijn om in het voordeel van de belastingplichtige te handelen.

23 Indien een bijzonder groot deel van de omzet van de belastingplichtige gedurende de laatste 11 dagen van het jaar wordt behaald, kan de bestreden regeling eveneens leiden tot betaling door de belastingplichtige van een bedrag dat hoger is dan het op het betrokken tijdstip daadwerkelijk verschuldigde BTW-bedrag. Het door Balocchi aangehaalde voorbeeld, te weten dat van een hotel in een skioord, is zeer relevant. Wanneer er in de eerste helft van december geen sneeuw is gevallen, is de kans groot dat de omzet erg laag is; maar indien halverwege december veel sneeuw valt, dan kan het hotel tijdens de eindejaarsvakantie volledig volgeboekt zijn. De

hotelhouder zal tamelijk nauwkeurig de over de laatste maand of het laatste kwartaal van het jaar verschuldigde BTW kunnen berekenen (indien alle kamers besproken zijn) en een op dit bedrag berustende voorlopige vooruitbetaling kunnen voldoen; en in een dergelijk geval is het waarschijnlijk, dat de vooruitbetaling hoger is dan de op 20 december daadwerkelijk verschuldigde BTW.

24 Met moet zich daarom afvragen, of en binnen welke grenzen het verenigbaar is met de Zesde richtlijn om van belastingplichtigen betaling te eisen van een voorlopige vooruitbetaling van BTW, die mogelijkerwijze de op het tijdstip van betaling daadwerkelijk verschuldigde BTW overtreft, waarbij uiteraard in gedachten moet worden gehouden dat genoemde belastingplichtigen de te veel afgedragen belasting bij de indiening van hun jaaraangifte kunnen verrekenen. Alvorens te trachten deze vraag te beantwoorden, zal ik eerst een nadere beschouwing wijden aan de door het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting aangevoerde argumenten ter rechtvaardiging van de kort geleden in dat land vastgestelde nieuwe regeling, die eveneens in bepaalde gevallen voldoening van voorlopige vooruitbetalingen van BTW verlangt.

Het Britse stelsel van voorlopige vooruitbetalingen

25 Het Verenigd Koninkrijk verklaart dat het geen schriftelijke opmerkingen heeft ingediend, omdat het bij lezing van de verwijzingsbeschikking niet had gezien, dat de door de Italiaanse rechter gestelde vragen van belang konden zijn voor de geldigheid van de recentelijk in het Verenigd Koninkrijk vastgestelde regeling. Ter terechtzitting evenwel heeft het zijn stelsel van inning van de BTW gedetailleerd uiteengezet. Ofschoon de geldigheid van de Britse regeling uiteraard niet rechtstreeks in deze zaak ter discussie staat, is het niettemin leerzaam die regeling aan een nadere beschouwing te onderwerpen, omdat dat licht kan werpen op de in deze zaak aan de orde zijnde punten.

26 De Britse BTW-regeling voorziet in beginsel in driemaandelijks aangiften en driemaandelijks betalingen. Indiening van de aangiften en betaling van de BTW dient binnen een termijn van een maand na het einde van elk kwartaal te geschieden. In 1991 maakte de Britse regering bekend voornemens te zijn maandelijks aangiften in te stellen voor zeer grote belastingplichtigen. Deze plannen stuitten op hevig verzet van de kant van de betrokken belastingplichtigen, met name wegens de extra administratieve belasting door de maandelijks aangiften. De Britse regering besloot derhalve het stelsel van driemaandelijks aangiften in stand te houden, waarbij zeer grote belastingplichtigen tot het verrichten van maandelijks voorlopige vooruitbetalingen werden verplicht.

27 De noodzakelijke wijzigingen werden ingevoerd bij de Value Added Tax (Payments on Account) (No. 2) Order 1992. De belastingplichtige verricht een vooruitbetaling voor elke van de eerste twee maanden van het kwartaal. Vervolgens dient hij op de gebruikelijke wijze de kwartaalaangifte in en op dat tijdstip betaalt hij het over het kwartaal verschuldigde netto BTW-bedrag. Elke vooruitbetaling dient binnen een maand te zijn voldaan. Voor het driemaandelijks belastingtijdvak van 1 januari tot en met 31 maart bij voorbeeld dient de eerste vooruitbetaling eind februari, de tweede eind maart en het over het kwartaal verschuldigde netto BTW-bedrag eind april te zijn voldaan.

28 Bij de berekening van de vooruitbetalingen gaat men uit van het gehele bedrag dat de belastingplichtige aan BTW moet betalen over de periode van een jaar, eindigend zes maanden voor het begin van het betrokken kwartaal. Elke vooruitbetaling komt overeen met een twaalfde van het totaal van de over de referentieperiode verschuldigde BTW. Indien de belastingplichtige wordt geconfronteerd met gebeurtenissen die van grote invloed zijn op het door hem nog te betalen BTW-bedrag, en hij kan aantonen dat dit bedrag over het lopende jaar lager dan 80 % van het door hem over het referentiejaar betaalde bedrag zal zijn, wordt het bedrag van de vooruitbetaling dienovereenkomstig verminderd. Verder kan de belastingplichtige, indien hij van mening is dat het hierboven beschreven stelsel niet bij de aard van zijn werkzaamheden past,

kiezen voor een stelsel van maandelijks aangiften, in welk geval geen vooruitbetalingen meer van hem worden verlangd.

29 De gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk betoogde ter terechtzitting, dat het Britse stelsel van vooruitbetalingen verenigbaar is met de Zesde richtlijn, gelet op met name artikel 22, lid 5, dat uitdrukkelijk voorlopige vooruitbetaling toestaat. Het Verenigd Koninkrijk is van mening, dat artikel 22, lid 5, tot doel heeft de door de belastingplichtige verschuldigde BTW te schatten, zonder de noodzaak van de aan het einde van elk belastingtijdvak vereiste, ingewikkelde berekeningen; volgens het Verenigd Koninkrijk wordt dit doel niet bereikt, wanneer de voorlopige vooruitbetalingen enkel na precieze berekening van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW kunnen worden geïnd.

30 Volledigheidshalve wijs ik er tevens op, dat volgens de door de Commissie in antwoord op een vraag van het Hof verstrekte inlichtingen, drie andere Lid-Staten - te weten België, Frankrijk en Luxemburg - in bepaalde gevallen eveneens vooruitbetalingen eisen, waarvan de hoogte van de gedurende voorgaande tijdvakken betaalde BTW afhangt.

De verenigbaarheid van voorlopige vooruitbetalingen met de Zesde richtlijn

31 Artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat "de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht". Volgens artikel 10, lid 1, sub b, wordt de belasting 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". Volgens Balocchi en de Commissie houden deze bepalingen, niettegenstaande artikel 22, lid 5, in dat belastingplichtigen in geen geval tot vooruitbetalingen verplicht kunnen worden wanneer dit zou inhouden dat BTW moet worden betaald over nog niet verrichte handelingen. Hoewel de bewoordingen van artikel 10, althans bij oppervlakkige lezing, die uitlegging lijken te bevestigen, is de benadering van Balocchi en de Commissie naar mijn mening onjuist. Hun benadering is gebaseerd op de onderstelling, dat de belastingplichtige de BTW over elke door hem verrichte transactie afzonderlijk betaald. De werkelijkheid is evenwel geheel anders: de vaststelling van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW onderstelt een ingewikkelde berekening, waarvoor het noodzakelijk is om a) de gedurende een bepaald belastingtijdvak verrichte belastbare handelingen vast te stellen en de aan de cliënten van de belastingplichtige in rekening gebrachte BTW op te tellen (berekende BTW), b) de gedurende hetzelfde tijdvak door andere belastingplichtigen verrichte leveringen aan de belastingplichtige vast te stellen en de door zijn leveranciers aan de belastingplichtige in rekening gebrachte BTW op te tellen (voorbelasting), en c) de voorbelasting van de berekende BTW af te trekken, waarbij het verschil overeenkomt met het bedrag dat de belastingplichtige over het betrokken tijdvak aan de belastingdienst dient te voldoen (of overeenkomt met het bedrag waarvan hij de terugbetaling rechtens van de belastingdienst kan vorderen, indien de voorbelasting meer bedraagt dan de berekende BTW).

32 Het is derhalve duidelijk, dat artikel 10 van de Zesde richtlijn niet tot doel heeft het tijdstip vast te stellen waarop de over een bepaalde transactie in rekening gebrachte belasting aan de belastingdienst moet worden afgedragen. Artikel 10 heeft betrekking op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, en niet op het tijdstip waarop deze moet worden voldaan. Dit artikel heeft in hoofdzaak betrekking op de vaststelling van de voor elk belastingtijdvak in aanmerking te nemen handelingen.

33 Hieruit vloeit voort, dat het in het geding zijnde soort regeling niet uitsluitend vanwege de door Balocchi en de Commissie aangevoerde redenen met de Zesde richtlijn in strijd kan zijn. Het probleem is daarmee echter nog niet opgelost. Uit het stelsel van de Zesde richtlijn blijkt, dat de BTW in beginsel achteraf dient te worden betaald. Dit beginsel valt af te leiden uit artikel 22, leden 4 en 5, juncto de artikelen 10, 17 en 18. Als algemene regel geldt, dat de belastingplichtige bij de indiening van de aangifte de belasting voldoet (artikel 22, lid 5). De belastingplichtige moet na het

verstreken van het belastingtijdvak de aangifte indienen binnen een door de Lid-Staten vast te stellen termijn die niet langer dan twee maanden mag zijn (artikel 22, lid 4, eerste alinea). In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen (artikel 22, lid 4, tweede alinea). De verschuldigde belasting is die, welke door klanten van de belastingplichtige verschuldigd is voor goederen of diensten die bij afloop van het betrokken belastingtijdvak zijn geleverd respectievelijk zijn verricht (artikel 10, lid 2). De toe te passen aftrek heeft betrekking op de belasting die de belastingplichtige verschuldigd is voor van andere belastingplichtigen gedurende het betrokken belastingtijdvak ontvangen leveringen (artikelen 17, lid 1, en 18, lid 2). Het is derhalve duidelijk, dat in de regel elke belastingplichtige de BTW voldoet die berekend is over de omzet, behaald gedurende het belastingtijdvak dat op het tijdstip van betaling is verstreken. Een nationale regeling welke in die zin tegen deze algemene regel indruist, dat zij vóór het verstrijken van een bepaald belastingtijdvak van de belastingplichtige de betaling eist van een deel van de BTW die zij over dat belastingtijdvak verschuldigd zullen zijn, is uitsluitend wettig indien zij binnen het toepassingsgebied valt van het laatste gedeelte van de tweede volzin van artikel 22, lid 5, dat Lid-Staten toestaat te bepalen dat "voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan".

34 Ik twijfel er niet aan, dat deze bepaling de Lid-Staten de mogelijkheid verleent om, binnen bepaalde grenzen die ik zal trachten vast te stellen, een voorlopige schatting van het door de belastingplichtige verschuldigde BTW-bedrag te maken - ook al gebeurt dit vóór het einde van het belastingtijdvak, wanneer de definitieve berekening van het daadwerkelijk verschuldigde bedrag nog niet mogelijk is - en een op deze schatting gebaseerde voorlopige vooruitbetaling te vorderen. Zoals de Italiaanse regering tijdens de terechtzitting reeds aangaf, fungeren de belastingplichtigen op het gebied van de BTW als belastinginners voor rekening van de staat. Omdat in het stelsel van de Zesde richtlijn belastingbetalers de BTW achteraf betalen, kunnen zich gedurende het belastingtijdvak grote sommen aan overheids gelden bij hen ophopen (in het bijzonder wanneer de Lid-Staat, zoals artikel 22, lid 4, toestaat, een betrekkelijk ruim belastingtijdvak vaststelt). Er zijn derhalve gegronde redenen om van belastingplichtigen, en in het bijzonder van de belastingplichtigen met een grote omzet, te eisen dat zij vóór de vaststelling, aan het einde van het belastingtijdvak, van de exact verschuldigde bedragen, een deel van deze bedragen aan de belastingdienst afdragen. Naar mijn mening is dat de reden waarom artikel 22, lid 5, de Lid-Staten toestaat voorlopige vooruitbetalingen te innen.

35 Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 22, lid 5. De eerste volzin van deze bepaling bevat het beginsel van voldoening van de BTW bij indiening van de aangifte. De tweede volzin nuanceert deze regel door te bepalen, dat "Lid-Staten echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag kunnen vaststellen". Dit moet betekenen, dat dit tijdstip op een latere datum kan worden vastgesteld dan het tijdstip voor de indiening van de aangifte, aangezien de aangifte pas berekening van het bedrag mogelijk maakt. De tweede volzin van artikel 22, lid 5, voegt hieraan evenwel toe: "(...) of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan". Dit gedeelte van de zin lijkt de Lid-Staten de aanvullende mogelijkheid te geven om een betaling te innen vóór de indiening van de aangifte. Een dergelijke betaling zou in die zin "voorlopig" zijn, dat het uiteindelijk verschuldigde belastingbedrag vóór de indiening van de aangifte niet kan worden vastgesteld. De betaling zou derhalve op een schatting moeten worden gebaseerd.

36 Men zou kunnen tegenwerpen, dat de mogelijkheid om een voorlopige vooruitbetaling te innen, slechts gegeven is vanaf het einde van het belastingtijdvak tot de datum waarop de aangifte moet worden ingediend, en dat artikel 22, lid 5, in geen geval de inning van een voorlopige vooruitbetaling toelaat voor het einde van het belastingtijdvak. Ik ben van mening, dat een dergelijke uitlegging onnodig beperkend zou zijn. In de eerste plaats merk ik op, dat na het einde van het belastingtijdvak de behoefte om een voorlopige vooruitbetaling te innen, veel minder dringend is. Op dat tijdstip zouden immers alle gegevens betreffende de voorbelasting en de berekende BTW beschikbaar moeten zijn en kan de daadwerkelijk verschuldigde BTW worden vastgesteld. Het zou tegenstrijdig zijn, indien de inning van voorlopige vooruitbetalingen slechts

mogelijk is vanaf een tijdstip waarop de behoefte die voorlopige vooruitbetalingen objectief rechtvaardigt, veel minder dringend is. Ten tweede: indien de voorlopige vooruitbetaling op een schatting van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW is gebaseerd, vormt het enkele feit dat deze vooruitbetaling niet wordt geïnd vóór het einde van het tijdvak waarover zij is betaald, geen enkele waarborg ervoor dat deze de daadwerkelijk door de belastingplichtige op dat tijdstip verschuldigde som niet overschrijdt. Ten derde: aangezien de echte bestaansgrond van voorlopige vooruitbetalingen bestaat in het voorkomen van accumulatie van grote sommen aan overheidsgeld in particuliere handen, in het bijzonder in het geval van de vaststelling van ruime belastingtijdvakken, zou het indruisen tegen de doelstelling van de voorlopige vooruitbetalingen, wanneer de inning hiervan slechts na het einde van het belastingtijdvak kan plaatsvinden.

37 Wanneer men eenmaal aanvaardt, dat voorlopige vooruitbetalingen op een schatting van de door de belastingplichtige verschuldigde bedragen kunnen worden gebaseerd, is er nauwelijks een betere schattingsmethode denkbaar dan die, gebaseerd op de daadwerkelijk door de belastingplichtige in het voorgaande jaar verschuldigde bedragen. Het feit, dat men in de Franse versie spreekt van "acomptes provisionnels" (voorlopige vooruitbetalingen), wat een gangbare term in het Franse fiscale recht lijkt te zijn, geeft in sterke mate aanleiding te veronderstellen dat de auteurs van artikel 22, lid 5, een dergelijke methode in gedachten hadden; deze term duidt een voorlopige betaling aan die wordt berekend aan de hand van het door de belastingplichtige in het voorgaande fiscale jaar verschuldigde bedrag (zie Manuel de droit fiscal, G. Gest et G. Tixier, 4e editie, Paris, 1986, blz. 300; zie eveneens Le Petit Robert die bij acompte provisionnel (voorlopige vooruitbetaling) vermeldt: "défini par rapport aux impôts de l'année précédente, et payé d'avance").

38 Het is ongeacht de toegepaste schattingsmethode uiteraard mogelijk, dat wegens de wisselvalligheid van het zakenleven een op een schatting van de BTW gebaseerde voorlopige vooruitbetaling het op het tijdstip van betaling daadwerkelijk verschuldigde bedrag overschrijdt. Teneinde niet te veel af te wijken van de algemene regel van het achteraf betalen van de BTW, dienen derhalve bepaalde grenzen te worden gesteld aan de bij artikel 22, lid 5, aan de Lid-Statens verleende bevoegdheid tot het innen van op een schatting van het verschuldigde bedrag gebaseerde voorlopige vooruitbetalingen. Ik ben van mening, dat een nationale regeling die het innen van voorlopige vooruitbetalingen toestaat, belastingplichtigen niet mag verplichten tot voorlopige vooruitbetalingen die de door hen bij de voldoening hiervan daadwerkelijk verschuldigde belasting ruimschoots overtreffen.

39 Om de hiervoor genoemde redenen (punten 22 en 23) heeft de bestreden Italiaanse regeling naar mijn mening in bepaalde gevallen - gevallen die overigens niet noodzakelijkerwijze ongewoon of ongebruikelijk zijn - onvermijdelijk voldoening door belastingplichtigen tot gevolg van voorlopige vooruitbetalingen die de op dat tijdstip daadwerkelijk verschuldigde BTW ruimschoots overtreffen.

40 Neem bij voorbeeld een belastingplichtige die maandelijks BTW-betalingen verricht overeenkomstig artikel 27 van decreet nr. 633/72. Op 20 december, wanneer van de maand voor 64,5 % is verstreken, moet hij een voorlopige vooruitbetaling doen van 65 % van de over dezelfde maand van het voorgaande jaar verschuldigde belasting. Zelfs een geringe daling van zijn omzet kan tot gevolg hebben, dat de voorlopige vooruitbetaling de op 20 december verschuldigde BTW overschrijdt. Dit geldt ook, indien een zeer groot deel van zijn omzet gedurende de laatste 11 dagen van de maand is behaald. Wat de belastingplichtige betreft die overeenkomstig artikel 33 van decreet nr. 633/92 de BTW per kwartaal betaalt, is het weliswaar minder waarschijnlijk, maar geenszins uitgesloten dat een voorlopige vooruitbetaling de op dat tijdstip daadwerkelijk verschuldigde belasting overtreft. Men kan desnoods aanvaarden dat de voorlopige vooruitbetaling het daadwerkelijk verschuldigde bedrag in geringe mate overschrijdt, maar ik wijs erop, dat de Italiaanse regeling in geen enkele mogelijkheid voorziet om de mogelijke verschillen - die aanzienlijk kunnen zijn - tussen de voorlopige vooruitbetaling en het daadwerkelijk verschuldigde bedrag te beperken. Het is mij volstrekt onduidelijk, hoe een nationale regeling die

met het grondbeginsel van de Zesde richtlijn strijdige gevolgen kan hebben, krachtens artikel 22, lid 5, van de richtlijn toelaatbaar kan zijn.

41 Al even onduidelijk is voor mij, hoe de omstandigheid dat de belastingplichtige bij de vooruitbetaling mag uitgaan van zijn daadwerkelijk gedurende het betrokken belastingtijdvak behaalde omzet, de regeling met de Zesde richtlijn verenigbaar zou kunnen maken. Zoals ik reeds heb opgemerkt, is de aan de belastingplichtige gelaten keuze illusoir, aangezien hij in het merendeel van de gevallen niet in staat is om op 20 december te weten, welk bedrag hij daadwerkelijk aan het einde van het jaar verschuldigd zal zijn, noch of hem een extraheffing van 20 % zal worden opgelegd als straf voor een te lage schatting van het daadwerkelijk verschuldigde bedrag.

42 Ter terechtzitting verklaarde de vertegenwoordiger van de Italiaanse regering, dat artikel 48, laatste alinea, van decreet nr. 633/72 de bevoegde autoriteiten toestaat, de extraheffing niet te innen indien de belastingplichtige aantoont dat de onjuiste berekening te goeder trouw is gebeurd. Deze formulering, die bepaalt dat de op fiscaal gebied bevoegde rechterlijke instanties van geldboetes kunnen afzien, wanneer een schending te wijten is aan twijfels betreffende de betekenis of de reikwijdte van de betrokken bepalingen, verleent een discretionaire bevoegdheid en waarborgt mijns inziens niet, dat de belastingplichtige te goeder trouw geen extraheffing krijgt opgelegd. Deze bepaling lijkt in ieder geval geen betrekking te hebben op het geval van de belastingplichtige die het verschuldigde BTW-bedrag te laag schat omdat hij geen zekerheid over de te behalen omzet heeft; merkwaardig genoeg lijkt zij daarentegen wel betrekking te hebben op vergissingen ten gevolge van twijfels over de uitlegging van de Italiaanse BTW-regeling.

43 Ofschoon de Britse regeling in de onderhavige zaak niet ter discussie staat, zal ik, alvorens te concluderen, deze regeling in het kort bespreken, aangezien de verschillen tussen de Britse en de Italiaanse regeling die aspecten van laatstgenoemde in het licht stellen die mij onverenigbaar lijken met de Zesde richtlijn. Die verschillen zijn de volgende.

44 In de eerste plaats leidt de Britse regeling minder gemakkelijk tot voorlopige vooruitbetalingen die de daadwerkelijk door de belastingplichtige verschuldigde BTW overtreffen. Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat de eerste voorlopige vooruitbetaling wordt geïnd na de eerste twee maanden van het kwartaal en overeenkomt met een twaalfde van de door de belastingplichtige over het voorgaande jaar daadwerkelijk verschuldigde BTW. De tweede voorlopige vooruitbetaling die met hetzelfde bedrag overeenkomt, wordt aan het einde van het kwartaal geïnd. De voorlopige vooruitbetaling kan de daadwerkelijk door de belastingplichtige bij betaling daarvan verschuldigde BTW enkel overtreffen, indien zijn omzet sterk is gedaald of met het seizoen wisselt (bij voorbeeld, wanneer de onderneming in de winter gesloten is).

45 Ten tweede: indien de belastingplichtige tegenover de bevoegde autoriteiten kan aantonen dat de door hem over het lopende jaar te betalen BTW minder zal bedragen dan 80 % van het in de loop van de referentieperiode van 12 maanden betaalde bedrag, zal de voorlopige vooruitbetaling worden verminderd.

46 Ten derde: de belastingplichtige die van mening is, dat het stelsel van voorlopige vooruitbetalingen voor hem niet geschikt is, kan kiezen voor maandelijkse in plaats van driemaandelijkse aangiften, in welk geval geen voorlopige vooruitbetaling zal worden geëist.

47 Ten vierde: het Britse stelsel is slechts van toepassing op grote belastingplichtigen, die per kwartaal aangiften indienen. De inning van voorlopige vooruitbetalingen is met name gerechtvaardigd wanneer het gaat om dergelijke belastingplichtigen, omdat deze zonder die vooruitbetalingen grote sommen aan overheidsgeld gedurende betrekkelijk lange perioden zouden vasthouden. De Italiaanse regeling is daarentegen zelfs van toepassing op belastingplichtigen waarvan bekend is dat hun omzet laag is (zoals bij Balocchi), alsmede op belastingplichtigen die op het daadwerkelijk verschuldigde bedrag gebaseerde maandelijkse BTW-betalingen moeten

verrichten. Het is volstrekt onduidelijk, waarom kleine belastingplichtigen en belastingplichtigen die de door hen maandelijks verschuldigde BTW op de 20e van de daaraanvolgende maand afdragen, voorlopige vooruitbetalingen moeten doen.

48 De tegenwerping van de Italiaanse regering, dat haar regeling slechts voorziet in jaaraangiften, snijdt dienaangaande geen hout. Zoals ik al heb opgemerkt (zie punt 15 supra), verschilt het Italiaanse stelsel uiteindelijk erg weinig van een stelsel van maandelijks en driemaandelijks aangiften. Het is juist, dat vanuit het oogpunt van de Italiaanse regering enkel de bij de jaaraangifte in maart verrichte betaling onder de eerste volzin van artikel 22, lid 5, van de richtlijn valt; de door de artikelen 27 en 33 van decreet nr. 633/72 verplichte maandelijks en driemaandelijks betalingen komen zelf overeen met de onder de tweede volzin van artikel 22, lid 5, vallende voorlopige vooruitbetalingen, in welk geval de in artikel 6, tweede alinea, van wet nr. 405/90 bedoelde voorlopige vooruitbetaling een, zoals de Commissie aanduidde, "acconto sull'acconto" (vooruitbetaling op een vooruitbetaling) vormt. De rechtmatigheid van een dergelijke praktijk is uitermate twijfelachtig.

49 Zonder bij deze eigenaardigheid te blijven stilstaan, concludeer ik, dat een regeling als die welke in geding is, onverenigbaar is met de Zesde richtlijn, voor zover zij van een belastingplichtige voldoening eist van een voorlopige vooruitbetaling die het door hem bij de voldoening ervan verschuldigde bedrag aanzienlijk kan overtreffen.

Rechtstreekse werking

50 Zoals de Commissie opmerkte, staat het sinds 's Hofs arrest van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, r.o. 29 en 30) vast, dat ofschoon de Zesde richtlijn de Lid-Staten stellig een meer of minder ruime beoordelingsvrijheid bij de uitvoering van sommige bepalingen laat, de particulier niet het recht kan worden ontzegd om voor de nationale rechter een beroep te doen op die bepalingen die voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn. Ik ben van mening, dat aan deze voorwaarden wordt voldaan door de bepalingen van de artikelen 10, 17, 18 en 22, voor zover eruit voortvloeit, dat de BTW in beginsel niet vooruit moet worden betaald en dat voorlopige vooruitbetalingen die de door de belastingplichtige op het betrokken tijdstip daadwerkelijk verschuldigde belasting mogelijkerwijs aanzienlijk overtreffen, niet kunnen worden voorgeschreven.

Conclusie

51 Derhalve ben ik van mening, dat de door de president van het Tribunale di Genova voorgelegde vragen moeten worden beantwoord als volgt:

"Bepalingen van nationaal recht, die van een belastingplichtige voldoening eisen van een voorlopige vooruitbetaling die het door hem bij die voldoening daadwerkelijk verschuldigde bedrag mogelijkerwijs aanzienlijk overtreffen, zijn onverenigbaar met de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad). De belastingplichtigen waarvan dergelijke betalingen worden gevorderd, kunnen zich voor de nationale rechter beroepen op de toepasselijke bepalingen van de richtlijn."

(1) - Belastingplichtigen die hun boekhouding hebben uitbesteed, kunnen evenwel de maandelijks betalingen berekenen op grond van de inschrijvingen in het BTW-register in de loop van de voorlaatste voorgaande maand: zie artikel 27, eerste alinea, tweede volzin, van decreet nr. 633/72. Deze volzin is bij artikel 1, alinea 5, sub c, van besluitwet nr. 151 van 13 mei 1991 aan artikel 27 toegevoegd.

(2) - Volgens artikel 1, zesde alinea, van besluitwet nr. 151 van 13 mei 1991 is dit bedrag 70 % voor belastingplichtigen die voor de in voetnoot 1 bedoelde regeling in aanmerking zijn gekomen.