



Datum van inontvangstneming : 30/12/2013

**Zaak C-590/13**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

20 november 2013

**Verwijzende rechter:**

Corte suprema di cassazione (Italië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

7 oktober 2013

**Verzoekende partij:**

Idexx Laboratoires Italia Srl

**Verwerende partij:**

Agenzia delle Entrate

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Beroep in cassatie tegen twee beslissingen van de Commissione Tributaria Regionale di Milano van 26 juli 2007 – Btw-aanslag ten laste van Italiaanse vennootschap – Intracommunautaire verwervingen – Niet-nakoming van voorschriften voor facturering en registratie van intracommunautaire handelingen en van de verplichting lijsten van intracommunautaire verwervingen in te dienen – Btw-aftrek – Weigering van belastingdienst – Naheffing belasting

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Verleggingsregeling – Decreto del Presidente della Repubblica nr. 633/1972, zoals gewijzigd – Decreto legge nr. 331/1993 – Wet nr. 427/1993

## **Prejudiciële vragen**

1) Zijn de beginselen die het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest van 8 mei 2008 in de gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07 heeft geformuleerd, volgens welke de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG, zich verzetten tegen een praktijk van rectificatie van aangiften en naheffing van belasting over de toegevoegde waarde waarbij niet-nakoming van, enerzijds, de verplichtingen die voortvloeien uit formaliteiten die door de nationale regeling zijn voorgeschreven krachtens dat artikel 18, lid 1, sub d, en, anderzijds, de verplichtingen betreffende het voeren van boekhouding en het indienen van aangiften die voortvloeien uit dat artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, wordt bestraft met verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling, ook van toepassing in geval van volledige niet-nakoming van de verplichtingen die in deze regeling zijn voorgeschreven wanneer er geen twijfel is dat een persoon gehouden is de belasting te betalen en recht heeft op aftrek?

2) Verwijzen de uitdrukkingen „obblighi sostanziali”, [„materiële voorwaarden”,] „substantive requirements” en „exigences de fond” die het Hof van Justitie in de verschillende taalversies van het arrest van 8 mei 2008 in de gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07 in verband met de zogenoemde verleggingsregeling voor de btw heeft gebruikt, naar de noodzaak de btw te betalen of de belastingschuld over te nemen, of naar de materiële voorwaarden voor de onderwerping van de belastingplichtige aan de belasting en het recht op aftrek met het oog op behoud van het beginsel van de neutraliteit van deze uniforme Europese belasting, zoals inherentie, belastbaarheid en volledige aftrekbaarheid?

## **Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht**

De artikelen 28 septies, 28 octies en 28 nonies van richtlijn 91/680/EG

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

De artikelen 17, lid 6, 21 en 25 van decreto del Presidente della Repubblica nr. 633/1972

De artikelen 45, 46, 47 en 49 van decreto legge nr. 331/1993, omgezet in wet nr. 427/1993

## **1. Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

1.1 In mei 2004 heeft de Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano de vennootschap IDEXX Laboratories Italia Srl (hierna: „IDEXX”), een vennootschap die actief is

in de distributie van goederen voor de veterinaire sector, een naheffingsaanslag in de btw betekend, waarbij zij voor het jaar 1998 een bedrag aan belasting (naast de bijbehorende sancties) van in totaal 291 543,02 EUR heeft nageheven. Deze naheffing was het gevolg van de vaststelling dat de voorschriften voor facturering en registratie van intracommunautaire handelingen niet waren nagekomen, inzonderheid de artikelen 46 en 47 van decreto legge (voorlopig wetsdecreet) nr. 331/1993, omgezet in wet nr. 427/1993 (hierna: „d.l. nr. 331/1993”) en de verplichting lijsten van intracommunautaire verwervingen in de zin van artikel 50, lid 6, van deze wet nr. 427/1993 in te dienen.

1.2 Tegen deze aanslag van de belastingdienst is IDEXX met twee afzonderlijke beroepen bij de Commissione Tributaria Provinciale di Milano opgekomen. Deze heeft de beroepen toegewezen en de naheffingsaanslag en de weigering het geschil door middel van een fiscale amnestie te beslechten, nietig verklaard. In hoger beroep, ingesteld door de belastingdienst, zijn deze beslissingen door de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia gewijzigd.

1.3 Volgens de appelrechter leggen de artikelen 46 en 47 de afnemer of opdrachtgever niet alleen de verplichting op de factuur voor de intracommunautaire verwerving van een volgnummer te voorzien en alle gegevens op te nemen die de maatstaf van heffing van de handeling vormen, met inbegrip van het bedrag van de belasting, maar ook om de facturen tijdig op te nemen in de in de artikelen 23 en 25 van dpr nr. 633/72 bedoelde registers. Volgens deze Commissione Tributaria Regionale waren de schendingen van de belastingplichtige vennootschap van materiële aard: zij waren geen louter formele anomalieën die in aanmerking komen voor de gunstige behandeling die de wetgever in het leven heeft geroepen (waaronder de mogelijkheid van een regularisatie achteraf door middel van een fiscale amnestie), maar inbreuken die in potentie kunnen leiden tot rectificaties en/of naheffingsaanslagen.

1.4 De belastingplichtige vennootschap heeft vervolgens tegen de beslissingen van de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia beroep in cassatie ingesteld. De twee zaken zijn ter terechtzitting van 7 oktober 2013 door de Corte suprema di cassazione voor de beslissing gevoegd.

## **2. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

2.1 In de twee beroepen in cassatie heeft de belastingplichtige vennootschap twee identieke middelen aangevoerd, waarin zij klaagt dat de appelrechter het verzuim te factureren voor intracommunautaire verwervingen en de facturen te registreren ten onrechte als materiële schending heeft gekwalificeerd. De Commissione Tributaria Regionale di Milano heeft volgens haar niet in de overweging betrokken dat de niet-nakoming van de in de artikelen 46 en 47 van d.l. nr. 331/1993 bedoelde formaliteiten niet kon leiden tot een verplichting btw te betalen. De verleggingsregeling die de nationale wetgever heeft vastgesteld,

bepaalt immers dat intracommunautaire verwervingen tegelijkertijd in zowel het register van facturen als in het register van aankopen worden geregistreerd, overeenkomstig de artikelen 23 en 25 van dpr nr. 633/1972. Volgens de verzoekende vennootschap wordt de schijnbare belastingschuld door de dubbele verwerking in de boekhouding volledig verrekend, immers de boekhoudkundige registratie komt in feite neer op het boeken van tegen elkaar wegvallende transacties. Dat bevestigt dat de registraties louter formeel zijn. De verzoekende vennootschap meent tevens dat intracommunautaire verwervingen geen materiële gevolgen hebben, geen belastingschulden of -vorderingen in het leven roepen, maar enkel „schijnbare” schulden en vorderingen en formele registratieverplichtingen van tegen elkaar wegvallende transacties in de twee btw-registers, zonder materiële weerslag. Anders dan de appelrechter heeft geoordeeld, was het wel degelijk mogelijk het geschil door middel van een fiscale amnestie overeenkomstig artikel 15, lid 4, van wet nr. 289/2002 bij te leggen. In haar memories heeft de verzoekende vennootschap subsidiair verzocht om een prejudiciële verwijzing krachtens artikel 267 VWEU naar het Hof van Justitie.

2.2 De Agenzia delle Entrate heeft binnen de termijn geen schriftelijk verweer ingediend en enkel aantekeningen neergelegd met het oog op een eventuele deelname aan de mondelinge behandeling van de zaak.

### **3. Relevante bepalingen van nationaal recht**

3.1 Artikel 21 van verordening nr. 633/1972 bepaalt dat een leverancier of dienstverrichter voor elke belastbare handeling een factuur uitreikt en de uitgereikte facturen binnen vijftien dagen in een register opneemt in de volgorde van hun volgnummers en met vermelding van de datum van uitreiking. Voor elke factuur moeten het volgnummer, de datum van uitreiking, het belastbare bedrag van de handeling(en) en het btw-bedrag volgens elk afzonderlijk tarief, alsmede de onderneming, de naam of de maatschappelijke benaming van de afnemer van het goed of van de opdrachtgever van de dienst of, bij toepassing van de verleggingsregeling (krachtens artikel 17 van dpr nr. 633/1972), van de leverancier of dienstverrichter worden vermeld.

3.2 Het daaropvolgende artikel 25 bepaalt voorts dat de belastingplichtige de facturen en de douaneborderellen met betrekking tot de voor zijn bedrijf, vak of beroep verworven of ingevoerde goederen en diensten, met inbegrip van de overeenkomstig de verleggingsregeling uitgereikte facturen, doorlopend dient te nummeren en in het daarvoor bestemde register op dient te nemen.

3.3 Wat de bijzondere regeling voor intracommunautaire handelingen betreft, is in de artikelen 37 e.v. van d.l. nr. 331/93 (ter omzetting van richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991) met het oog op de afschaffing van controles en toepassing van de btw bij invoer een regeling opgenomen voor de ontlasting van „uitgaande”,

geleverde goederen, die worden vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat, waarin de corresponderende btw wordt toegepast.

3.4 Wat intracommunautaire verwervingen betreft, zijn in casu vooral de artikelen 46 en 47 van d.l. nr. 331/93 van belang. De voor de onderhavige procedure relevante onderdelen daarvan bepalen:

a) Artikel 46 (Facturering van intracommunautaire verwervingen): De factuur voor de intracommunautaire verwerving moet door de afnemer of opdrachtgever van een volgnummer worden voorzien, en de waarde en alle andere gegevens bevatten die de maatstaf van heffing van de handeling vormen, met inbegrip van het bedrag van de belasting, berekend volgens het tarief dat voor het verworven goed of voor de verworven dienst geldt. In geval van intracommunautaire verwerving zonder betaling van de belasting, niet-belastbare of vrijgestelde verwerving moet in plaats van het bedrag van de belasting op de factuur de rechtsgrond daarvan worden vermeld en de betrokken bepaling. De factuur dient tevens het identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde te bevatten dat door de lidstaat van de afnemer of opdrachtgever aan deze is toegekend; levering van het goed aan de afnemer in een andere lidstaat moet specifiek op de factuur worden vermeld.

b) Artikel 47 (Registratie van intracommunautaire handelingen): De facturen van de intracommunautaire verwervingen moeten in de maand van ontvangst of daarna, maar in elk geval uiterlijk vijftien dagen na de ontvangst, onder verwijzing naar de betrokken maand, afzonderlijk worden geregistreerd in het register bedoeld in artikel 23 van dpr nr. 633 van 26 oktober 1972, in volgorde van nummering en onder vermelding van de tegenprestatie van de handelingen in buitenlandse valuta. De facturen moeten ook afzonderlijk worden opgenomen in het register bedoeld in artikel 25 van voornoemd dpr nr. 633/1972.

#### **4. Toepasselijke bepalingen van Unierecht:**

4.1 De relevante bepalingen van Unierecht zijn de artikelen 28 septies, leden 1 en 2, 28 octies en 28 nonies van richtlijn 91/680/EEG tot wijziging van respectievelijk de artikelen 17, leden 2, 3 en 4, 18, lid 1, 21, lid 1, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG). Deze bepalingen zijn in de Italiaanse rechtsorde omgezet bij onder meer de artikelen 46 en 47 van d.l. nr. 331/1993.

4.2 Inzonderheid de leden 7 en 8 van artikel 22 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 28 nonies van richtlijn 91/680, bepalen onder meer dat de lidstaten de nodige maatregelen treffen om te verzekeren dat personen die in geval van toepassing van de verleggingsregeling tot voldoening van de belasting gehouden zijn in plaats van de belastingplichtige die niet in het land is gevestigd, de bovengenoemde verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen. In die context kunnen de lidstaten onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de

lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

## **5. Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

5.1 Bij het onderhavige geschil wordt de zogenoemde verleggingsregeling voor de btw aan de Corte suprema di cassazione voorgelegd. Deze regeling behelst een bijzondere liquidatieregeling voor de belasting over de toegevoegde waarde in afwijking van de gewone aftrekregeling, waarin de leverancier het recht heeft de btw die hij stort af te wentelen op de afnemer, om de neutraliteit van de belasting tussen ondernemers te behouden (zodat de belasting uiteindelijk op de eindgebruiker drukt).

5.2 Deze regeling vereenvoudigt de heffing van de belasting door een enkele persoon vast te stellen – afnemer of opdrachtgever – waarop de verplichting inzake aangifte en storting van de belasting rust. Aldus kan de afnemer onmiddellijk zijn vordering doen gelden door de gekweekte btw-schuld te verrekenen met de vordering tot aftrek, zodat de belastingplichtige het bedrag niet hoeft voor te schieten. Zodoende is de afnemer of opdrachtgever niet gehouden de btw aan de leverancier te storten, maar in plaats daarvan maakt hij een dubbele aantekening in de boekhouding en verrekent hij de verschuldigde btw met het gekweekte vorderingsrecht. Bij de intracommunautaire verwervingen die in de artikelen 46 e.v. van d.l. nr. 331/93 zijn geregeld en onder de verleggingsregeling vallen, gaat het, voor zover in de onderhavige zaak van belang, derhalve om een zuiver boekhoudkundige operatie, zonder rechtstreekse storting aan de verkoper, maar met onmiddellijke verrekening van de verschuldigde belasting met de vordering die voortvloeit uit het gekweekte recht van aftrek.

5.3 Met deze regeling zijn verschillende doelstellingen nagestreefd, waaronder voornamelijk de verlichting van financiële verplichtingen van bepaalde marktdeelnemers, een methode om de btw voor intracommunautaire handelingen te voldoen door aan het licht brengen van zogenoemde *missing traders* en de bestrijding van btw-fraude. De kern van de verleggingsregeling wordt dus gevormd door het feit dat de opdrachtgever een factuur aan zichzelf moet uitreiken met vermelding van de btw, die tegelijkertijd zowel in het register van facturen als in het register van aankopen wordt geregistreerd. Uit deze regeling voor het debiteren van de btw bij de afnemer en het gelijktijdige ontstaan van het recht op aftrek blijkt dat tijdens de tussenfasen van de productiecyclus geen belasting wordt geheven. Deze wordt uitgesteld tot het moment van levering aan de eindgebruiker. De lasten van het beheer die met de toepassing van de zogenoemde verleggingsregeling gemoeid zijn, drukken dus op de opdrachtgever-afnemer.

5.4 De prejudiciële vragen van de Corte suprema di cassazione veronderstellen in casu een onderzoek van de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie van 8 mei 2008, Ecotrade (gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07) voor de verleggingsregeling. In deze zaak had, kort samengevat, een Italiaanse vennootschap enkele prestaties in opdracht gegeven aan intracommunautaire vennootschappen. Op de bijbehorende facturen was in enkele gevallen het btw-bedrag niet vermeld en in andere gevallen aangegeven dat de handelingen waren vrijgesteld van btw. De belastingplichtige vennootschap had de facturen voor deze handelingen alleen in het register van aankopen opgenomen en niet in het register van uitgereikte facturen, en wel met vrijstelling van btw. Naar aanleiding van een latere controle, waarbij werd vastgesteld dat de facturen niet in het register van uitgereikte facturen waren geregistreerd en de boekhoudkundige verplichtingen niet waren nagekomen, heeft de Agenzia delle Entrate de omstreden handelingen gekwalificeerd als aan de btw onderworpen intracommunautaire goederenvervoerdiensten en beslist dat de verleggingsregeling daarop van toepassing was. De belastingdienst was van oordeel dat de belastingplichtige het recht op aftrek had verloren, aangezien hij dat recht niet had uitgeoefend binnen de termijn van twee jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop deze belasting verschuldigd was geworden.

5.4.1 In deze zaak was de volgende vraag aan het Hof van Justitie voorgelegd:

a) Verzetten de artikelen 17, 18, lid 1, sub d, 21, lid 1, en 22 van de Zesde richtlijn zich tegen een nationale regeling, inhoudende dat bij toepassing van de verleggingsregeling het recht op aftrek van de btw slechts kan worden uitgeoefend binnen een vervaltermijn die korter is dan de termijn waarover de belastingadministratie beschikt om de belasting na te heffen?

b) Verzet de Zesde richtlijn zich tegen een praktijk van rectificatie en naheffing waarbij een boekhoudkundige onregelmatigheid die hierin bestaat dat de betrokken handelingen ten onrechte alleen in het register van aankopen met vrijstelling van btw zijn ingeschreven met als gevolg dat ook de door Ecotrade opgestelde belastingaangiften onregelmatig zijn, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling?

5.4.2 Kort samengevat heeft het Hof van Justitie om te beginnen erop gewezen dat de casus duidelijk is te onderscheiden van het geval waarin de belastingplichtige die weet dat een levering aan btw is onderworpen, door een gebrek aan stiptheid of uit onachtzaamheid nalaat om binnen de in de nationale regeling gestelde termijn aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting. Vervolgens heeft het opgemerkt dat de artikelen 17, 18, leden 2 en 3, alsook artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17/EEG, zich niet verzetten tegen een nationale regeling die een vervaltermijn bevat voor de uitoefening van het recht op aftrek door een belastingplichtige, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar



gemeenschapsrecht (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel). In dit arrest heeft het Hof tevens geoordeeld dat de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een praktijk van rectificatie en navordering waarbij niet-nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit formaliteiten die in de nationale regeling zijn voorgeschreven krachtens dat artikel 18, lid 1, sub d, en van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften zoals die voortvloeien uit dat artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, wordt bestraft met het verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling. Het beginsel van fiscale neutraliteit eist immers dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.

5.4.3 Het Hof van Justitie heeft vervolgens verklaard dat de maatregelen die de lidstaten hebben getroffen om te verzekeren dat belastingplichtigen hun verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen of andere verplichtingen die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, overeenkomstig artikel 22, lid 7, van de Zesde richtlijn, niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek opleveren. Daaruit volgt dat een praktijk van rectificatie en naheffing waarbij de niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen betreffende het voeren van boekhouding en het indienen van aangiften wordt bestraft met verval van het recht op aftrek, duidelijk verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling die erin bestaat, de correcte nakoming van dergelijke verplichtingen te verzekeren in de zin van het aangehaalde artikel 22, lid 7, aangezien het gemeenschapsrecht de lidstaten niet verhindert in voorkomend geval als sanctie voor de niet-nakoming van deze verplichtingen een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk.

5.4.4 Tot slot heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de praktijk van de Italiaanse belastingdienst verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting over de toegevoegde waarde te verzekeren en om fraude te voorkomen, aangezien zij kan leiden tot het verval van het recht op aftrek wanneer de dienst de aangifte pas rectificeert na het verstrijken van de vervaltermijn waarover de belastingplichtige beschikt om de aftrek te verrichten.

5.5 De Corte suprema di cassazione heeft al meermaals de gelegenheid gehad de gevolgen van het arrest *Ecotrade* in de nationale rechtsorde te onderzoeken.

5.5.1 Volgens een eerste opvatting is het voor de uitoefening van het recht op aftrek nodig dat de verschuldigde belasting hoe dan ook wordt gestort, door de preventieve inschrijving in het register van verkoophandelingen. De loutere inschrijving van de facturen in het journaal is niet voldoende geacht om het recht op aftrek te rechtvaardigen, omdat het voor de erkenning van het recht op aftrek

van de voorbelasting noodzakelijk is dat de materiële voorwaarden voor de betrokken belasting door de belastingplichtige punt voor punt worden nageleefd. Voor de erkenning van het recht op aftrek is betaling van de verschuldigde belasting dus noodzakelijk geacht. Deze betaling, die wordt verwezenlijkt met de registratie van de facturen in het register van verkoophandelingen, vormt de nakoming van de materiële voorwaarden van overname van de btw-schuld. Daaruit volgt dat verzuim te voldoen aan de verplichtingen (facturering aan zichzelf en registratie) van de verleggingsregeling, die zijn opgelegd door nationale en communautaire voorschriften, in de weg staat aan de erkenning van het recht op aftrek van de belasting voor de belastingplichtige die niet aan de materiële voorwaarden van storting van de belasting heeft voldaan. In het kielzog van deze opvatting heeft de Corte suprema di cassazione onlangs herhaald dat deze registraties zonder meer een wezenlijke functie vervullen en niet een loutere formaliteit zijn. Doordat zij tegen elkaar wegvallen, wordt immers uitgesloten dat een schuld jegens de belastingdienst ontstaat.

Deze conclusie sluit aan bij de rechtspraak van het Hof van Justitie (arresten van 21 februari 2013, Wolfram Becker, C-104/12, punt 19; 6 september 2012, Portugal Telecom SGPS, C-496/11, punt 36, en 14 september 2006, Hausgemeinschaft Jorg und Stefanie Wollny, C-72/05, punt 20), volgens welke de btw enkel aftrekbaar is als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Een rechtstreeks en onmiddellijk verband dat, in geval van de verleggingsregeling, enkel kan worden erkend als de betrokken handelingen naar behoren zijn geregistreerd.

Volgens de uitlegging van de rechtspraak van het Hof van Justitie die in dit deel van de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione wordt gevolgd, is enkel sprake van een formele, niet-straftbare schending wanneer deze: a) geen afbreuk doet aan de controles; b) niet van invloed is op de vaststelling van de maatstaf van heffing. Dat zou uitgesloten zijn in geval van nalaten van de facturering aan zichzelf en registratie, die van invloed zijn op de storting van de belasting en de controles door de belastingdienst belemmeren. In geval van volledig ontbreken van de genoemde, in de nationale rechtsorde vastgestelde vereisten, kan het arrest Ecotrade niet van toepassing zijn, omdat „[...] in dat geval [...] enerzijds het verzuim aan zichzelf te factureren en de handeling in het register van verkoophandelingen te registreren door de omstandigheid dat de handelingen zijn behandeld als vrijgesteld, als loutere formaliteit konden worden opgevat, gezien de integrale storting van de belasting in een later stadium; anderzijds heeft de belastingdienst zijn controles kunnen houden door de registratie van de als vrijgesteld opgevatte handelingen in het register van aankopen”.

5.5.2 In andere gevallen heeft de Corte suprema di cassazione de rechtspraak van het Hof van Justitie op het vlak van de niet-nakoming van boekhoudkundige verplichtingen in de nationale en communautaire voorschriften echter deels in andere termen opgevat en het recht op aftrek ook erkend bij gedeeltelijke of

volledige niet-nakoming van de verplichtingen aan zichzelf te factureren en de facturen in de btw-registers te registreren.

De Corte suprema di cassazione heeft erop gewezen dat het recht op aftrek, als wijze van tenuitvoerlegging van het beginsel van de neutraliteit van de btw, niet meer is dan een alternatief voor het recht op terugstorting van te veel betaalde belasting en uitgemaakt dat niet-nakoming van formele verplichtingen die op de belastingplichtige rusten voor de toepassing van de genoemde rechten niet kunnen leiden tot „verlies” van dat recht. Daarom kan de belastingdienst het al teruggestorte krediet niet terugvorderen als hij achteraf vaststelt dat de belastingplichtige het in de jaaraangifte voor de btw niet heeft aangegeven, wanneer dit krediet uit de boekhoudbescheiden blijkt en de feiten die aan het recht ten grondslag liggen, niet worden betwist. Het recht op terugstorting ontstaat voor de belastingplichtige in de zin van de nationale en communautaire voorschriften op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt; normaliter is dat op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht, en niet na nakoming van de formaliteiten die voor de uitoefening van de optie aftrek/terugstorting zijn voorzien.

De Corte suprema di cassazione heeft derhalve geoordeeld (met betrekking tot de casus van onjuiste boeking van facturen voor intracommunautaire handelingen die ten onrechte als „uitgesloten” van de belasting in het register van aankopen waren opgenomen, verzuim aan zichzelf te factureren en uitreiken van de factuur aan zichzelf in een enkel exemplaar) dat de nakoming van de verplichtingen registers te houden en facturen te registreren en te bewaren overeenkomstig de procedures, de vormen en de termijnen die in dpr nr. 633 van 26 oktober 1972 zijn vastgesteld, weliswaar aanleiding kan zijn tot bestuurlijke sancties, maar geen „conditio sine qua non” voor de erkenning van het recht op aftrek van de belasting is, indien bewijs voorhanden is dat het verschuldigde daadwerkelijk is gestort. In de zin van de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van richtlijn 77/388/EEG, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/17/EG en volgens de uitlegging van het Hof van Justitie in het arrest Ecotrade, vergt het beginsel van belastingneutraliteit dat de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt toegekend als de materiële voorwaarden zijn vervuld, ook in geval van niet-nakoming door de belastingplichtige van formele verplichtingen die door een lidstaat zijn gesteld.

Deze opvatting in de rechtspraak is onlangs herhaald in twee arresten (nr. 8038/2013 en 8039/2013) waarin de Corte suprema di cassazione, uitgaande van het arrest Ecotrade en het daaropvolgende arrest van het Hof van Justitie van 21 oktober 2010, C-385/09, punt 39, het recht op aftrek ook heeft erkend bij schending van de verplichtingen uit de verleggingsregeling. In dat verband heeft de Corte suprema di cassazione de rechtspraak van de rechter van de Unie in die zin uitgelegd dat de fiscus, afgezien van gevallen van fraude, de uitoefening van het recht op aftrek niet kan uitsluiten in alle gevallen waarin de commerciële transactie duidelijk blijkt en juiste boeking nooit een belastingschuld in het leven

zou kunnen roepen. De voornaamste doelstelling van de btw-controle is immers de juiste belastingheffing te hernemen door de neutraliteit ervan te herstellen.

Deze opvatting lijkt tevens te worden bevestigd door de belastingdienst zelf (resolutie nr. 56/E van 6 maart 2009 van de Agenzia delle Entrate), volgens welke bij schending van de verplichtingen uit de verleggingsregeling gelijktijdig het recht op aftrek moet worden toegekend. Indien de btw volledig aftrekbaar is, is de belastingplichtige niet gehouden de belasting materieel te storten, onverminderd de toepassing van bestuurlijke sancties. Volgens deze benadering is de sanctieregeling van artikel 6, lid 8, van d.lgs. nr. 471/97 (in de versie van artikel 1, lid 1, sub b, punt 1, van d.lgs. nr. 203 van 5 juni 1998) de pendant van de verleggingsregeling. Volgens deze sanctieregeling wordt schending van de verplichtingen die verband houden met de documentatie en de registratie van belastbare handelingen voor de toepassing van de btw bestraft met een bestuurlijke sanctie. Deze bepaling schept een juist evenwicht tussen de financiële belangen van de Staat en die van de belastingplichtige die zijn factureringsplicht niet nakomt, zonder de gemeenschapsbeginselen van evenredigheid en geschiktheid in het gedrang te brengen. Deze opvatting in de rechtspraak is ook gevolgd door de strafkamer van de Corte suprema di cassazione die is belast met strafbare feiten op fiscaal gebied. Volgens deze kamer is de facturering aan zichzelf van goederen op het vlak van belastingentrepots (geregeld bij artikel 50 bis van d.l. nr. 331 van 30 augustus 1993) in werkelijkheid een neutrale verrekening van de verschuldigde nationale btw met de voorbelasting en dus niet een echte betaling van de belasting.

## **6. Relevantie van de prejudiciële vragen**

6.1 De Corte suprema di cassazione herinnert er in deze context aan dat de verwijzende rechter – en dit geldt te meer voor de rechter in laatste aanleg – gehouden is niet enkel duidelijk te maken waarom hij twijfelt over de uitlegging van het recht van de Unie en meent dat prejudiciële vragen aan het Hof moeten worden voorgelegd, maar ook waarom hij juist van deze bepalingen van Unierecht om uitlegging verzoekt en wat het verband is tussen deze bepalingen en de regeling van nationaal recht die van toepassing is op het hoofdeding, om te voorkomen dat zich nationale rechtspraak vormt of vestigt die op een onjuiste uitlegging of toepassing van het recht van de Unie berust.

6.2 In casu heeft de Italiaanse vennootschap Idexx, afnemer van diensten verricht door twee binnen de Unie gevestigde personen, in een geval volledig nagelaten facturen aan zichzelf uit te reiken voor de prestaties en deze facturen in het register van aankopen en verkopen te registreren en, in het andere geval enkel de facturen opgenomen in het register van aankopen met de vermelding „vrijgesteld van btw”.

6.3 De belastingdienst heeft nooit betwist dat de voorwaarden aanwezig zijn om te oordelen dat de facturen die bij de belastingplichtige zijn aangetroffen, betrekking hadden op intracommunautaire verwervingen, noch heeft de belastingdienst de belastingplichtige ooit kwade trouw verweten.

6.4 Derhalve hangt de beslechting van het door de belastingplichtige (aan wie de feitenrechter het recht op aftrek heeft geweigerd omdat de verplichtingen van artikel 46 en 47 van d.l. nr. 331/1993 van materiële aard zouden zijn) aanhangig gemaakte geding af van de uitlegging van de rechtspraak van het Hof van Justitie.

a) Volgens de striktste opvatting betekent de niet-nakoming van dergelijke verplichtingen – dat wil zeggen het voldoen van de belasting – enerzijds dat de belasting niet wordt betaald en beïnvloedt zij tevens automatisch de controles van de belastingdienst. Opnemen van de facturen in andere boekhoudbescheiden van de belastingplichtige – zoals het journaal – is daarvoor niet voldoende. Deze niet-nakoming vormt een schending van een materiële voorwaarde die, in geval van controle, leidt tot verlies van het recht van aftrek voor de belastingplichtige, en rechtvaardigt tevens de nationale sanctieregeling. Deze conclusie wordt daarnaast gesteund door de casus die in het arrest Ecotrade aan de orde was. Daarin had de belastingplichtige vennootschap ten minste deels aan de verplichtingen uit de verleggingsregeling voldaan.

b) De voor de belastingplichtige gunstigste opvatting gaat daarentegen uit van de overtuiging dat de uitreiking van regelmatige facturen voor intracommunautaire verwervingen aan een Italiaanse afnemer/opdrachtgever in het kader van de zogenoemde verleggingsregeling (indien niet ter discussie staat dat een persoon gehouden is de belasting te betalen en derhalve dat hij btw-plichtige is) niet leidt tot verlies van het recht op aftrek wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden van opeisbaarheid van de door de afnemer/opdrachtgever verschuldigde belasting en bestemming voor belastbare handelingen van de door hem verworven goederen of diensten – op voorwaarde dat deze materiële voorwaarden met zekerheid naar voren komen uit de documentatie in bezit van de belastingplichtige en bij controle door de belastingdienst worden getoond. Deze omstandigheden worden in casu door de belastingdienst niet bestreden.

Deze gunstigere benadering, die consistent is met de nationale regeling als geheel, ook wat sancties betreft, vindt bevestiging in deze lezing van het arrest Ecotrade (punten 63 en 64) maar ook in de arresten van het Hof van Justitie van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11 (punt 62), en 22 december 2010, Dankowski, C-438/09 (punt 35). Vanuit deze invalshoek belet de niet-nakoming van verplichtingen uit de verleggingsregeling door de belastingplichtige niet dat de voorbelasting wordt afgetrokken als erkend is dat de materiële vereisten voor de toepasselijkheid van de btw-regeling aanwezig zijn. Indien de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als afnemer van de betrokken dienst, tot voldoening van de btw gehouden is, kan hij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen

nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht verijdeld wordt.

6.5 Deze prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie wordt dus ingegeven door de behoefte op dit punt verduidelijking van het Hof te krijgen, ook vanwege het standpunt dat de Italiaanse belastingdienst heeft ingenomen.

Kortom, het Hof van Justitie wordt gevraagd of de beginselen die het in het arrest *Ecotrade* heeft geformuleerd, volgens welke de artikelen 18, lid 1, sub d, en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG, zich verzetten tegen een praktijk van rectificatie van aangiften en naheffing van belasting over de toegevoegde waarde waarbij niet-nakoming van, enerzijds, de verplichtingen die voortvloeien uit formaliteiten die door de nationale uitvoeringsregeling zijn voorgeschreven en, anderzijds, de verplichtingen betreffende het voeren van boekhouding en het indienen van aangiften die voortvloeien uit dat artikel 22, lid 2 respectievelijk lid 4, wordt bestraft met verval van het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling, ook van toepassing zijn in geval van volledige niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen die in deze regeling zijn voorgeschreven, wanneer er geen twijfel is dat hij gehouden is tot betaling van de belasting en recht heeft op aftrek.

6.6 Bovendien vinden de twijfels over de reikwijdte van de rechtspraak van het Hof van Justitie hun oorsprong in de uiteenlopende betekenis die wordt toegekend aan het arrest *Ecotrade*. Volgens de opvatting die voor de belastingplichtige het gunstigst is, bevat dat algemene regels die steeds gelden wanneer een persoon die de verleggingsregeling moet toepassen, aan de vereisten voor het recht op aftrek voldoet, ook al is hij de door het nationale recht voorgeschreven verplichtingen inzake facturering aan zichzelf en registratie in de btw-documenten niet nagekomen. Voor de andere opvatting daarentegen is niet-nakoming van de in de nationale regeling voorgeschreven verplichtingen een materiële schending, waardoor het recht op aftrek automatisch vervalt. Dat recht kan enkel worden erkend als deze verplichtingen worden nagekomen.

6.7 Het contrast dat aan het licht is gekomen in de nationale rechtspraak over de reikwijdte van het arrest *Ecotrade* en de daaropvolgende rechtspraak van het Hof van Justitie maakt een verduidelijking van het begrip materiële voorwaarde wenselijk, met bijzondere aandacht voor de hypothese van de verleggingsregeling. In de Italiaanse taalversie van het arrest wordt gesproken van „*obbligo sostanziale*” (materiële verplichting) terwijl in andere taalversies van het arrest [zoals de Nederlandse] uitdrukkingen worden gebruikt die eerder doen denken aan het begrip „vereiste” dan aan „verplichting”.

a) In dit verband is het nuttig punt 63 van het arrest *Ecotrade* nader te beschouwen. In de Italiaanse taalversie ervan luidt dit als volgt: „*Infatti, poiché il regime dell’inversione contabile è incontestabilmente applicabile alle cause principali, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell’IVA a*

monte sia accordata se *gli obblighi sostanziali* sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.”

b) Daarentegen wordt in de Engelse taalversie – „Since the reverse charge procedure was indisputably applicable to the cases in the main proceedings, the principle of fiscal neutrality requires deduction of input tax to be allowed if the *substantive requirements* are satisfied, even if the taxable person has failed to comply with some of the formal requirements” en in de Franse – „En effet, dès lors qu’il est incontestable que le régime de l’autoliquidation était applicable aux affaires au principal, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les *exigences de fond* sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis” – [en in de Nederlandse taalversie: „Aangezien in de hoofdgedingen de verleggingsregeling ontegenzeggelijk van toepassing was, eist het beginsel van fiscale neutraliteit immers dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de *materiële voorwaarden* zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten” –] gesproken van *substantive requirements*, *exigences de fond* [en *materiële voorwaarden*] (tegenover *obblighi sostanziali* in de Italiaanse taalversie), hetgeen onzekerheid schept over het begrip waar de Luxemburgse rechter onder uitdrukkelijke verwijzing naar de verleggingsregeling op doelt, inzonderheid over de vraag of het Hof met dit begrip verwijst naar de noodzaak de btw te betalen of de belastingschuld over te nemen, of naar de materiële voorwaarden die rechtvaardigen dat de belastingplichtige aan de belasting wordt onderworpen en die het recht op aftrek regelen met het oog op het behoud van het beginsel van neutraliteit van de belasting. Deze onzekerheid wordt bevestigd door de vergelijking met de Duitse taalversie („Materielle Anforderungen”), de Spaanse taalversie („requisitos materiales”) en de Portugese taalversie („exigências de fundo”), die zich lijken te richten op de betekenis die voortvloeit uit de Engelse en Franse taalversies.

Overigens is bekend dat de bepalingen van Unierecht eenvormig moeten worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Unie en dat er in geval van verschillen tussen de taalversies van een Unietekst bij de uitlegging van de bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 31).

Kortom, de Corte suprema di cassazione meent dat de hierboven uiteengezette twijfels over de uitlegging moeten worden weggenomen door het Hof van Justitie, waaraan de rol van uitlegger van het recht van de Unie toekomt.