

Zaak C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

tegen

Ministero delle Finanze

(verzoek van de Corte suprema di cassazione om een prejudiciële beslissing)

„Achtste btw-richtlijn – Artikelen 2 en 5 – Belastingplichtigen die niet in binnenland zijn gevestigd – Belasting die onverschuldigd is betaald – Regeling voor teruggaaf”

Conclusie van advocaat-generaal E. Sharpston van 8 juni 2006

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 15 maart 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen*

(Richtlijn 79/1072 van de Raad, art. 2 en 5)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 21, punt 1)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Regularisatie van ten onrechte gefactureerde belasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

1. De artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn (79/1072) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, moeten aldus worden uitgelegd dat niet-verschuldigde, bij vergissing aan de dienstenontvanger in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde, die vervolgens is betaald aan de schatkist van de lidstaat waar die diensten zijn verricht, niet vatbaar is voor teruggaaf op grond van die bepalingen.

Met de Achtste richtlijn werd niet beoogd, het systeem van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ter discussie te stellen. De bedoeling van de Achtste richtlijn is de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde die in een lidstaat is betaald door in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen. Zij beoogt dus een harmonisatie van het recht op teruggaaf zoals dat uit artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn voortvloeit. De artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn verwijzen immers uitdrukkelijk naar artikel 17 van de Zesde richtlijn. Daar het recht op aftrek in de

zin van artikel 17 niet kan worden uitgebreid tot belasting over de toegevoegde waarde die onverschuldigd in rekening is gebracht en aan de belastingdienst is betaald, moet worden vastgesteld dat die belasting over de toegevoegde waarde ook niet vatbaar is voor teruggaaf, gelet op de bepalingen van de Achtste richtlijn.

(cf. punten 25-28, dictum 1)

2. Behoudens in de gevallen die uitdrukkelijk zijn geregeld in artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, moet alleen de dienstverrichter worden beschouwd als degene die de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is aan de fiscus van de lidstaat waar de diensten zijn verricht.

(cf. punt 33, dictum 2)

3. Het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie staan niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling volgens welke alleen de dienstverrichter de fiscus om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen bedragen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde kan verzoeken en de dienstenontvanger het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van de dienstverrichter kan terugvorderen. Indien terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde echter onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, moeten de lidstaten de middelen bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.

Aan dit antwoord doet de nationale wettelijke regeling op het gebied van de directe belastingen niet af, daar het stelsel van directe belastingen in zijn geheel, geen verband houdt met het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punten 42, 45, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

15 maart 2007 (*)

„Achtste btw-richtlijn – Artikelen 2 en 5 – Belastingplichtigen die niet in binnenland zijn gevestigd – Belasting die onverschuldigd is betaald – Regeling voor teruggaaf”

In zaak C-35/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 23 juni 2004, ingekomen bij het Hof op 31 januari 2005, in de procedure

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

tegen

Ministero delle Finanze,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, P. K?ris, J. Klu?ka, J. Makarczyk en G. Arestis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 maart 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, vertegenwoordigd door S. Pettinato, avvocato,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso, M. Velardo en A. Aresu als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juni 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2 en 5 van richtlijn 79/1072/EEG, Achtste richtlijn van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (hierna: „Reemtsma”) en het Ministero delle Finanze (Italiaans Ministerie van Financiën) over de weigering van dit ministerie tot gedeeltelijke teruggaaf aan Reemtsma van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die was geheven over aan Reemtsma in Italië verleende reclame? en marketingdiensten.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b.”

4 Artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.”

5 Artikel 9, lid 2, sub e, van richtlijn 77/388/EEG, Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”), bepaalt het volgende:

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

[...]

– diensten op het gebied van de reclame,

[...]”

6 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]"

7 Artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1) in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de sub b bedoelde diensten. Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst bestemd is, worden aangewezen [...] De lidstaten kunnen bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

b) door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of door de voor btw-doeleinden in het binnenland geïdentificeerde ontvanger van een in artikel 28 ter, C, D en E, bedoelde dienst, wanneer de dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige; de lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

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

Nationale regeling

8 Decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 houdende invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (GURI, gewoon supplement nr. 1 van 11 november 1972, blz. 1; hierna: „presidentieel decreet nr. 633/72”), vastgesteld ter uitvoering van de Achtste richtlijn, bepaalt in artikel 17, lid 1:

„Belastingplichtige – De belasting is verschuldigd door degene die belastbare goederen levert en belastbare diensten verricht; hij draagt de belasting af aan de schatkist en wel cumulatief voor alle verrichte handelingen en zonder de in artikel 19 vastgestelde aftrek, op de wijze en volgens de voorwaarden van titel II.”

9 Artikel 19, tweede alinea, van presidentieel decreet nr. 633/72 bepaalt:

„Niet aftrekbaar is de belasting over de verwerving of invoer van goederen en diensten die betrekking hebben op vrijgestelde of niet aan belastingheffing onderworpen transacties [...]”

10 Artikel 38 ter van presidentieel decreet nr. 633/72 is aldus geformuleerd:

„In de lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap wonende en gevestigde belastingplichtigen die niet rechtstreeks zijn aangewezen in de zin van artikel 35 ter noch een vertegenwoordiger hebben benoemd in de zin van artikel 17, tweede alinea, en die btw-plichtig zijn in de lidstaat waar zij wonen of gevestigd zijn, die geen transacties hebben verricht in Italië, met

uitzondering van vervoersdiensten en andere niet belastbare ondergeschikte verrichtingen in de zin van artikel 9, alsook van de verrichtingen genoemd in artikel 7, vierde alinea, sub d, komen voor elke periode korter dan een jaar in aanmerking voor teruggaaf van de belasting indien deze aftrekbaar is overeenkomstig artikel 19, wanneer zij betrekking heeft op ingevoerde of verworven roerende goederen en diensten, mits het totale bedrag van de belasting niet lager is dan 200 EUR. [...]”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

11 De feiten zoals blijkend uit de verwijzingsbeschikking kunnen worden samengevat als volgt.

12 Reemtsma is een in Duitsland gevestigde vennootschap, die geen vaste inrichting heeft in Italië. In 1994 zijn haar door een Italiaanse firma reclame? en marketingdiensten geleverd, waarvoor door deze firma in totaal 175 022 025 ITL aan btw in rekening is gebracht.

13 De btw is ten laste van Reemtsma gebracht en aan de Italiaanse schatkist afgedragen.

14 Reemtsma heeft vervolgens verzocht om gedeeltelijke teruggaaf van twee voor het jaar 1994 voldane btw-bedragen, die zij meende onverschuldigd te hebben betaald daar de desbetreffende diensten waren verleend ten behoeve van een in een andere lidstaat dan de Italiaanse Republiek (in casu Duitsland) gevestigde belastingplichtige, zodat de btw in Duitsland verschuldigd was.

15 De nationale belastingdienst weigerde de teruggaaf en Reemtsma stelde tegen deze weigering beroep in bij de Italiaanse rechter. Het beroep werd zowel in eerste aanleg als in hoger beroep verworpen op grond dat de uitgeschreven rekeningen betrekking hadden op reclame? en marketingdiensten die niet aan btw onderworpen waren omdat niet aan de territorialiteitsvoorwaarde was voldaan, aangezien zij waren verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat belastingplichtige persoon.

16 Reemtsma heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione; van oordeel dat de oplossing van het geschil afhangt van de uitlegging van regels en beginselen van gemeenschapsrecht, heeft deze de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn, voor zover daarin de teruggaaf aan de niet in het binnenland gevestigde ontvanger wordt beperkt tot goederen en diensten die worden gebruikt voor belastbare handelingen, aldus worden uitgelegd dat ook onverschuldigde en ten onrechte in rekening gebrachte en aan de schatkist betaalde btw kan worden teruggevorderd? Zo ja: is het strijdig met de aangehaalde bepalingen van de richtlijn dat in een nationale regeling de teruggaaf aan een niet in het binnenland gevestigde ontvanger van goederen of diensten wordt uitgesloten op grond van de niet-aftrekbaarheid van de in rekening gebrachte en betaalde, maar onverschuldigde belasting?

2) Kan in het algemeen uit de uniforme communautaire regeling worden afgeleid dat de ontvanger van goederen of diensten tot voldoening van de belasting aan de schatkist gehouden is? Is het verenigbaar met deze regeling, en met name met het beginsel van neutraliteit van de btw, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie, dat het nationale recht aan de btw-plichtige ontvanger van goederen of diensten, die volgens de nationale wetgeving de belasting in rekening dient te brengen en dient te betalen, geen recht toekent op teruggaaf door de schatkist van hem onverschuldigd in rekening gebrachte en betaalde belasting? Is een nationale regeling waaronder – volgens de door de nationale rechter gegeven uitlegging – de ontvanger van goederen of diensten in geval van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde btw uitsluitend in rechte kan optreden tegen de dienstverrichter en niet tegen de schatkist, strijdig met het

doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie, wanneer in een vergelijkbaar geval, namelijk de inhouding van directe belastingen, krachtens de nationale wetgeving beide betrokkenen (inhoudingsplichtige en belastingplichtige) gerechtigd zijn van de schatkist teruggaaf te vorderen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

17 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn in die zin moeten worden uitgelegd dat niet-verschuldigde, bij vergissing aan de dienstenontvanger in rekening gebrachte btw, die vervolgens is betaald aan de schatkist van de lidstaat waar de diensten zijn verricht, vatbaar is voor teruggaaf.

18 Vooraf dient erop te worden gewezen dat het gemeenschappelijk btw-stelsel het geval dat de belasting bij vergissing in rekening is gebracht, niet uitdrukkelijk regelt.

19 Tussen partijen in het hoofdgeding is onbetwist dat de ten behoeve van Reemtsma verrichte diensten, bestaande uit reclame- en marketingdiensten, niet aan btw onderworpen waren. Volgens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn is immers de plaats van diensten op het gebied van reclame die worden verleend aan ontvangers die in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht. In de onderhavige zaak is Duitsland de plaats waar de diensten worden geacht te zijn verricht.

20 In artikel 2 van de Achtste richtlijn is bepaald dat iedere belastingplichtige die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de diensten zijn verricht, recht heeft op teruggaaf van btw welke is geheven ter zake van diensten die hem in de lidstaat waar die plaats gelegen is, zijn verleend in verband met de transacties bedoeld in met name artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn wordt de belastingteruggaaf bepaald overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.

21 Reemtsma is van mening dat de beperking van het recht van teruggaaf tot aftrekbare btw niet wil zeggen dat belasting die ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is betaald, niet vatbaar is voor teruggaaf. Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof in het arrest van 17 september 1997, Langhorst (C-141/96, Jurispr. blz. I-5073), staat immers in de weg aan het beginsel dat het recht op aftrek alleen van toepassing is op verschuldigde belasting. Het recht op aftrek van deze belasting is een van de belangrijkste middelen waarmee het beginsel van neutraliteit van de btw kan worden gewaarborgd en dit recht kan derhalve niet worden beperkt.

22 De Italiaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen zijn daarentegen van mening dat op de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn geen beroep kan worden gedaan ter verkrijging van teruggaaf van per vergissing in rekening gebrachte btw, aangezien het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek van de betaalde belasting ontbreekt. Het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227), staat immers in de weg aan het recht op aftrek van ten onrechte gefactureerde en aan de belastingdienst afgedragen btw.

23 Om te beginnen moet erop worden gewezen dat het Hof in punt 13 van het arrest Genius Holding heeft vastgesteld dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is, dat wil zeggen belasting ter zake van een aan btw onderworpen handeling, of die is voldaan voor

zover zij verschuldigd was. Het Hof heeft aldus geoordeeld dat dit recht op aftrek zich niet uitstrekt tot btw die ingevolge artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn uitsluitend verschuldigd is op grond van de vermelding ervan op de factuur (zie met name arrest Genius Holding, reeds aangehaald, punt 19). Het Hof heeft deze rechtspraak nadien bevestigd in de arresten van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 53), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50).

24 Derhalve moet nu worden gezien of de in het vorige punt genoemde rechtspraak kan worden toegepast in het kader van de Achtste richtlijn.

25 In dit verband moet erop worden gewezen dat met de Achtste richtlijn niet werd beoogd, het systeem van de Zesde richtlijn ter discussie te stellen (zie met name arrest van 26 september 1996, Debouche, C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 18).

26 De bedoeling van de Achtste richtlijn is de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van btw die in een lidstaat is betaald door in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen. Zij beoogt dus een harmonisatie van het recht op teruggaaf zoals dat uit artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn voortvloeit (zie met name arrest van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Jurispr. blz. I-6109, punt 20). Zoals immers blijkt uit punt 20 van het onderhavige arrest, verwijzen de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn uitdrukkelijk naar artikel 17 van de Zesde richtlijn.

27 Daar het recht op aftrek in de zin van artikel 17 niet kan worden uitgebreid tot btw die onverschuldigd in rekening is gebracht en aan de belastingdienst is betaald, moet worden vastgesteld dat die btw ook niet vatbaar is voor teruggaaf, gelet op de bepalingen van de Achtste richtlijn.

28 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn in die zin moeten worden uitgelegd dat niet-verschuldigde, bij vergissing aan de dienstenontvanger in rekening gebrachte btw, die vervolgens is betaald aan de schatkist van de lidstaat waar die diensten zijn verricht, niet vatbaar is voor teruggaaf op grond van die bepalingen.

De tweede vraag

29 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in een situatie als die van het hoofdgeding volstaat dat de dienstenontvanger het recht heeft om terugbetaling van de btw te verzoeken aan de leverancier die hem deze ten onrechte in rekening heeft gebracht en die op zijn beurt om teruggaaf zou kunnen verzoeken bij de belastingdienst, dan wel of de dienstenontvanger de belastingdienst rechtstreeks moet kunnen aanspreken. Deze vraag bestaat uit drie onderdelen.

30 In de eerste plaats vraagt de verwijzende rechter of de dienstenontvanger in het algemeen kan worden beschouwd als degene die de btw verschuldigd is aan de fiscus van de lidstaat waar de diensten zijn verricht.

31 In dit verband moet erop worden gewezen dat volgens artikel 21, punt 1, sub a, van de Zesde richtlijn „de belasting over de toegevoegde waarde [...] in het binnenlands verkeer [...] verschuldigd [is] door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de sub b bedoelde diensten”. Artikel 21 hanteert dus als beginsel de regel dat alleen de dienstverrichter btw-plichtig is en verplichtingen heeft jegens de fiscus. In diezelfde bepaling wordt echter een limitatieve opsomming van uitzonderingen gegeven, en door de Raad van de Europese Unie kunnen nog meer uitzonderingen worden toegestaan op basis van artikel 27 van de Zesde richtlijn. Zo kunnen de lidstaten, wanneer

goederen worden geleverd of diensten worden verricht door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige, bepalen dat de belasting verschuldigd is door een ander, die de ontvanger van de belastbare diensten kan zijn.

32 Zelfs al zou, in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin het in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn voorziene mechanisme van verlegging van de belastingschuld van toepassing is, Reemtsma als btw-plichtige om teruggaaf van de btw hebben kunnen verzoeken, toch moet erop worden gewezen dat, zoals de advocaat-generaal in punt 77 van haar conclusie heeft opgemerkt, Reemtsma in het kader van deze verleggingsregeling te maken heeft met de belastingdienst in de lidstaat van vestiging, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, en niet met de belastingdienst in de lidstaat waar de dienstverrichter aan deze vennootschap ten onrechte btw heeft gefactureerd en deze heeft aangegeven, namelijk de Italiaanse Republiek.

33 Derhalve moet op het eerste onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord dat, behoudens in de gevallen die uitdrukkelijk zijn geregeld in artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn, alleen de dienstverrichter moet worden beschouwd als btw-plichtig jegens de fiscus van de lidstaat waar de diensten zijn verricht.

34 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter het Hof of het gemeenschappelijk btw-stelsel, alsmede het beginsel van neutraliteit van de btw, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als die van het hoofdgeding, die de dienstenontvanger geen recht geeft op teruggaaf van btw door de fiscus, wanneer die btw niet verschuldigd was, maar door die ontvanger niettemin is betaald aan de belastingdienst van de lidstaat waar de diensten zijn verricht.

35 Volgens Reemtsma brengt het doeltreffendheidsbeginsel mee dat de nationale wettelijke regeling de uitoefening van het recht op teruggaaf van uit hoofde van de btw, maar in strijd met de geldende regeling, betaalde bedragen, niet mag beletten. Dit beginsel zou namelijk in het gedrang kunnen komen in geval van insolventie van de dienstverrichter of van eventuele tegenstrijdige uitspraken van de civiele en de fiscale rechter.

36 De Commissie acht daarentegen een belastingstelsel als het Italiaanse aanvaardbaar, waarin enerzijds in beginsel alleen de dienstverrichter aan de fiscus teruggaaf van btw kan verzoeken, en anderzijds de dienstenontvanger de ten onrechte voldane btw van de dienstverrichter kan terugvorderen volgens het burgerlijk recht. De lidstaten zijn ter zake vrij in de keuze van de procedure die zij geschikt achten om te verzekeren dat de btw wordt terugbetaald, mits het doeltreffendheidsbeginsel in acht wordt genomen. De naleving van dit beginsel zou bijvoorbeeld kunnen eisen dat de dienstenontvanger rechtstreeks kan optreden tegen de belastingdienst indien de terugbetaling anders in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk blijkt.

37 In dit verband moet worden opgemerkt dat, bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor gelijksoortige vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie met name arresten van 17 juni 2004, *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, Jurispr. blz. I-6051, punt 17, en 6 oktober 2005, *MyTravel*, C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 17).

38 Ook moet erop worden gewezen dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur. In artikel 20 van

de Zesde richtlijn wordt alleen bepaald onder welke voorwaarden de aftrek van de voorbelasting kan worden herzien bij degenen aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht. In die omstandigheden staat het in beginsel aan de lidstaten, te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien (zie arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punten 48 en 49).

39 Gelet op de in de twee voorgaande punten aangehaalde rechtspraak, moet worden erkend dat in beginsel in een stelsel als dat aan de orde in het hoofdgeding, waarin enerzijds de dienstverrichter die bij vergissing btw heeft afgedragen aan de belastingdienst, daarvan teruggaaf kan verzoeken, en anderzijds de dienstenontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het neutraliteits- en het doeltreffendheidsbeginsel worden nageleefd. Een stelsel als dit biedt de dienstenontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald, immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen.

40 Voorts is het vaste rechtspraak dat bij ontbreken van een gemeenschapsregeling ter zake, de procedurevoorschriften ter verzekering van de bescherming van de rechten welke de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontleen, op grond van het beginsel van procesautonomie van de lidstaten een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat zijn (zie met name arresten van 16 mei 2000, Preston e.a., C-78/98, Jurispr. blz. I-3201, punt 31, en 19 september 2006, i-21 Germany en Arcor, C-392/04 en C-422/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 57).

41 Zoals de Commissie terecht betoogt, kunnen deze beginselen vereisen dat, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstenontvanger zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.

42 Derhalve moet op het tweede onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord dat het beginsel van neutraliteit van de btw, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als die van het hoofdgeding, volgens welke alleen de dienstverrichter de fiscus om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen btw-bedragen kan verzoeken en de dienstenontvanger het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van de dienstverrichter kan terugvorderen. Indien terugbetaling van de btw echter onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, moeten de lidstaten de middelen bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.

43 In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter het Hof of het gelijkwaardigheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als die van het hoofdgeding, die de dienstenontvanger alleen een vordering geeft op de dienstverrichter en niet op de fiscus, terwijl er in het nationale stelsel van directe belastingen een geval bestaat waarin bij onverschuldigde heffing zowel de met de inning van de belasting belaste persoon als de belastingplichtige tegen de fiscus kunnen optreden.

44 In dit verband kan worden volstaan met de vaststelling dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het discriminatieverbod slechts specifieke uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling in het gemeenschapsrecht, dat vereist dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld (zie arresten van 18 mei 1994, Codorníu/Raad, C?309/89, Jurispr. blz. I?1853, punt 26, en 17 juli 1997, National Farmers' Union e.a., C?354/95, Jurispr. blz. I?4559, punt 61).

45 In casu houdt het stelsel van directe belastingen als geheel geen verband met het btw-stelsel. Aan het antwoord op het tweede onderdeel van de tweede vraag doet de nationale wettelijke regeling op het gebied van de directe belastingen derhalve niet af.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 2 en 5 van richtlijn 79/1072/EEG, Achtste richtlijn van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, moeten aldus worden uitgelegd dat niet-verschuldigde, bij vergissing aan de dienstenontvanger in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde, die vervolgens is betaald aan de schatkist van de lidstaat waar die diensten zijn verricht, niet vatbaar is voor teruggaaf op grond van die bepalingen.**
- 2) **Behoudens in de gevallen die uitdrukkelijk zijn geregeld in artikel 21, punt 1, van richtlijn 77/388/EEG, Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, moet alleen de dienstverrichter worden beschouwd als degene die de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is aan de fiscus van de lidstaat waar de diensten zijn verricht.**
- 3) **Het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie staan niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling als die van het hoofdgeding, volgens welke alleen de dienstverrichter de fiscus om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen bedragen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde kan verzoeken en de dienstenontvanger het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van de dienstverrichter kan terugvorderen. Indien terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde echter onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, moeten de lidstaten de middelen bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.**

De nationale wettelijke regeling op het gebied van de directe belastingen doet aan dit antwoord niet af.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.