

Zaak C-368/06

Cedilac SA

tegen

**Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

(verzoek van het Tribunal administratif de Lyon om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Recht op aftrek – Beginselen van onmiddellijke aftrek en fiscale neutraliteit – Overdracht van btw-overschot naar volgende periode of teruggaaf – Regel van uitstel met één maand – Overgangsbepalingen – Handhaving van vrijstelling”

Conclusie van advocaat-generaal J. Mazák van 18 september 2007

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 18 december 2007

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Mogelijkheid voor lidstaten om bepalingen te handhaven die afwijken van beginsel van onmiddellijke aftrek*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, 18, lid 4, en 28, lid 3, sub d)*

De artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale maatregel die is ingevoerd in het kader van de intrekking van een bij artikel 28, lid 3, sub d, van deze richtlijn toegestane afwijkende nationale bepaling, mits de nationale rechter vaststelt dat die maatregel in het concrete geval de gevolgen van deze afwijkende nationale bepaling beperkt.

Artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn vormt één van de afwijkingen waarin deze richtlijn met betrekking tot het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, in die zin dat het de lidstaten toestaat sommige van de vóór die richtlijn daterende bepalingen van nationaal recht die afwijken van het in artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn neergelegde beginsel van onmiddellijke aftrek, te blijven toepassen. Verder staat dit artikel weliswaar in de weg aan de invoering van nieuwe afwijkingen of aan de verruiming van de draagwijdte van bestaande afwijkingen na de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, maar belet het niet de beperking van de draagwijdte daarvan, aangezien de afwijking waarin het voorziet, tijdelijk is.

Voorts zou een andersluidende uitlegging van een der afwijkingen waarin de Zesde richtlijn voorziet, namelijk dat een lidstaat een bestaande vrijstelling weliswaar kan handhaven, maar niet geleidelijk kan afschaffen, ingaan tegen de doelstelling van deze richtlijn om afwijkingen daarvan op te heffen. Evenzo zou een dergelijke uitlegging de eenvormige toepassing van de Zesde richtlijn in gevaar brengen, omdat een lidstaat dan alle op de dag van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande vrijstellingen zou moeten handhaven, ook indien hij het mogelijk, passend en wenselijk acht de regeling van de richtlijn op het betrokken gebied geleidelijk te gaan toepassen.

(cf. punten 33-34, 37, 43 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

18 december 2007 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Recht op aftrek – Beginselen van onmiddellijke aftrek en fiscale neutraliteit – Overdracht van btw-overschot naar volgende periode of teruggaaf – Regel van uitstel met één maand – Overgangsbepalingen – Handhaving van vrijstelling”

In zaak C-368/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Tribunal administratif de Lyon (Frankrijk) bij beslissing van 5 september 2006, ingekomen bij het Hof op 8 september 2006, in de procedure

**Cedilac SA**

tegen

**Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Tizzano (rapporteur), A. Borg Barthet, M. Ilešič en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Cedilac SA, vertegenwoordigd door A. Bouzidi, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J. C. Gracia als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 september 2007,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Cedilac SA (hierna: „Cedilac”) en het Ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie over het verzoek van deze vennootschap om veroordeling van de Franse Republiek tot vergoeding van de schade die zij zou hebben geleden als gevolg van de wetgevende maatregelen die zijn ingevoerd in het kader van de intrekking van de zogeheten regel van „uitstel met één maand” voor de aftrek van de over een belastbare handeling betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

## **Rechtskader**

### *Gemeenschapsregeling*

3 Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

4 Artikel 18 van de Zesde richtlijn luidt:

„[...]

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

[...]

4. Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

[...]”

5 Luidens artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten gedurende de in lid 4 van dit artikel genoemde overgangperiode „bepalingen waarbij wordt afgeweken van het

beginsel van onmiddellijke aftrek als bedoeld in artikel 18, lid 2, eerste alinea, blijven toepassen”.

6 Artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De overgangperiode duurt aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978. Uiterlijk zes maanden voor het einde van deze periode, en nadien voor zover nodig, beziet de Raad, aan de hand van een verslag van de Commissie, de toestand met betrekking tot de afwijkingen, zoals bedoeld in lid 3 opnieuw, en beslist hij, met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie over de eventuele intrekking van deze afwijkingen of van een gedeelte daarvan.”

#### *Nationale regeling*

7 Tot en met 1 juli 1993 voorzag de Code général des impôts (hierna: „CGI”) overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn in een zogeheten regel van „uitstel met één maand”, die afweek van het beginsel van onmiddellijke btw-aftrek.

8 Overeenkomstig deze afwijking konden belastingplichtigen, anders dan artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn verlangt, de belasting die zij hadden betaald over andere goederen dan vaste activa en over diensten, niet onmiddellijk aftrekken van de door hen verschuldigde btw. Op grond van de regel van uitstel met één maand kon deze belasting namelijk pas worden afgetrokken van de btw die verschuldigd was voor de maand na die waarin het recht op aftrek was ontstaan.

9 Bij artikel 2.-I van loi n° 93-859, du 22 juin 1993, portant loi de finances rectificative pour 1993 (JORF van 23 juni 1993, blz. 8815; hierna: „wet van 1993”), is de regel van uitstel met één maand evenwel vanaf 1 juli 1993 ingetrokken en in de CGI artikel 271-I ingevoegd, waarvan lid 3 luidt als volgt:

„De belastingplichtige past de aftrek van de belasting die over goederen en diensten is betaald, toe door deze belasting in mindering te brengen op de belasting die hij verschuldigd is voor de maand waarin het recht op aftrek is ontstaan.”

10 Voorts is bij artikel 2.-II van de wet van 1993 in het nieuwe artikel 271 A CGI een overgangsregeling (hierna: „overgangsregeling”) ingevoerd.

11 Zo voorziet artikel 271 A, lid 1, CGI voor belastingplichtigen die hun activiteiten vóór 1 juli 1993 zijn begonnen, bij de eerste belastingaangifte met toepassing van het beginsel van „onmiddellijke aftrek” in de aftrek van een „referentiebedrag” van de aftrekbare btw dat overeenkomt met het gemiddelde van de maandelijkse bedragen aan aftrekbare belasting over de periode augustus 1992 tot en met juli 1993. Het bedrag van deze aftrek wordt daarna omgezet in een schuldvordering op de schatkist, waarvoor bijzondere terugbetalingsvoorwaarden gelden.

12 Lid 2 van dit artikel bepaalt met name dat wanneer het referentiebedrag niet volledig van de aftrekbare btw kon worden afgetrokken, het overschot gedurende de volgende maanden in mindering wordt gebracht op de aftrekbare btw voor goederen die geen vaste activa zijn en voor diensten.

13 Ingevolge artikel 271 A, lid 5, CGI zijn belastingplichtigen in beginsel niet verplicht het referentiebedrag overeenkomstig lid 1 van dit artikel af te trekken, wanneer het niet meer dan 10 000 FRF (1 524,49 EUR) bedraagt.

14 Ingevolge de besluiten nrs. 93?1078 van 14 september 1993 (JORF van 15 september 1993, blz. 12883), 94?296 van 6 april 1994 (JORF van 16 april 1994, blz. 5646) en 2002?179 van 13 februari 2002 (JORF van 15 februari 2002, blz. 2968) werden de schuldvorderingen van

belastingplichtigen op grond van artikel 271 A CGI terugbetaald als volgt:

- in 1993 werden schuldvorderingen van ten hoogste 150 000 FRF (22 867,35 EUR) volledig terugbetaald. In datzelfde jaar werd van schuldvorderingen die meer bedroegen, 25 % terugbetaald, met een minimum van 150 000 FRF;
- in 1994 werden de overige schuldvorderingen op een rekening geplaatst en werd 10 % van het oorspronkelijke bedrag terugbetaald;
- in elk daaropvolgend jaar werd 5 % van het oorspronkelijke bedrag van de schuldvorderingen terugbetaald, en
- in 2002 werden alle overblijvende schuldvorderingen vervroegd volledig terugbetaald.

15 Op deze schuldvorderingen was 4,5 % rente verschuldigd voor 1993, 1 % voor 1994 en 0,1 % voor elk daaropvolgend jaar.

### **Hoofding en prejudiciële vraag**

16 Op 26 december 2002 vorderde Cedilac van de Franse Republiek betaling van 1 524 806,62 EUR ter vergoeding van de schade die zij tussen 1993 en 2002 door de toepassing van de overgangsregeling zou hebben geleden.

17 Aangezien de ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie niet op deze schadevordering reageerde, stelde Cedilac tegen deze impliciete afwijzing beroep in bij het Tribunal administratif de Lyon.

18 Alvorens uitspraak te doen over het beroep van Cedilac heeft dit Tribunal bij vonnis van 15 november 2005 de Conseil d'État verzocht om advies over de vraag of de overgangsregeling verenigbaar is met de artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn.

19 Bij advies van 14 juni 2006 heeft de Conseil d'État beslist dat deze zaak een vraag deed rijzen die bij wege van prejudiciële verwijzing aan het Hof diende te worden voorgelegd.

20 Daarop heeft het Tribunal administratif de Lyon de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de regeling die Frankrijk heeft vastgesteld in het kader van de intrekking van de regel van uitstel met één maand, verenigbaar met de bepalingen van de artikelen 17 en 18, lid 4, van [de Zesde richtlijn]?”

21 Van oordeel dat deze vraag, gelet op het aantal vorderingen dat reeds bij de administratieve rechtbanken was ingediend en de aanzienlijke financiële gevolgen voor de begroting van de Franse Republiek, een dringend antwoord van het Hof vereiste, heeft de verwijzende rechter het Hof verzocht de prejudiciële verwijzing op grond van artikel 104 bis, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering volgens de versnelde procedure te behandelen.

22 Bij beschikking van 25 september 2006 heeft de president van het Hof dit verzoek afgewezen, omdat niet aan de voorwaarden van dit artikel 104 bis, eerste alinea, was voldaan.

23 Bij beschikking van de president van het Hof van 23 maart 2007 is het verzoek om interventie van Fromagerie des Chaumes SAS niet-ontvankelijk verklaard.

## Beantwoording van de prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale maatregel als de overgangsregeling.

25 Cedilac stelt voor de vraag van de verwijzende rechter, zoals in het vorige punt weergegeven, bevestigend te beantwoorden; zij betoogt daarbij dat het recht op onmiddellijke aftrek een grondbeginsel van het door de gemeenschapswetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, zodat dit recht bij ontbreken van afwijkende bepalingen onmiddellijk uitgeoefend moet kunnen worden voor alle btw die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.

26 De Franse regering en de Commissie geven het Hof – beide op basis van grotendeels soortgelijke argumenten – daarentegen in overweging deze vraag ontkennend te beantwoorden.

27 In de eerste plaats herinneren zij eraan dat de regel van uitstel met één maand een op artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn gebaseerde rechtmatige afwijking vormde van het beginsel van onmiddellijke btw-aftrek, en dat de overgangsregeling niet meer is dan een maatregel in het kader van de intrekking van die regel.

28 In het bijzonder heeft de overgangsregeling de omzetting in Frans nationaal recht van het in artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn neergelegde algemene stelsel voor onmiddellijke aftrek mogelijk gemaakt, doordat een gedeelte van de begrotingslast die voor de staat voortvloeide uit de intrekking van de regel van uitstel met één maand, over meerdere jaren werd gespreid.

29 Werd de Zesde richtlijn in die omstandigheden aldus uitgelegd dat zij bepalingen verbiedt als die welke bij de overgangsregeling zijn ingevoerd, dan zou dat een lidstaat ervan weerhouden zijn wetgeving aan het algemene stelsel en de door deze richtlijn nagestreefde doelen aan te passen.

30 In de tweede plaats merkt de Commissie op dat de situatie van de belastingplichtigen onder de overgangsregeling duidelijk gunstiger is dan die waarin zij verkeerden toen de regel van uitstel met één maand van toepassing was.

31 Wat het antwoord op de prejudiciële vraag betreft, zij vooraf eraan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, volgens vaste rechtspraak integrerend deel uitmaken van de btw-regeling, en in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).

32 Het Hof heeft ook geoordeeld dat, nu elke beperking van het recht op btw-af trek gevolgen heeft voor de hoogte van de belastingdruk en in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden toegepast, afwijkingen slechts zijn toegestaan in de gevallen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet (zie in die zin arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald, punt 18, en arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C?177/99 en C?181/99, Jurispr. blz. I?7013, punt 34). Dergelijke afwijkingen mogen evenwel slechts tijdelijk zijn, daar artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn de opheffing daarvan beoogt (zie in die zin arresten van 29 april 1999, Norbury Developments, C?136/97, Jurispr. blz. I?2491, punt 19; 13 juli 2000, Idéal tourisme, C?36/99, Jurispr. blz. I?6049, punt 32; 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?345/99, Jurispr. blz. I?4493, punt 21, en 7 december 2006, Eurodental, C?240/05, Jurispr. blz. I?11479, punt 52).

33 In casu vormt artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn juist één van de afwijkingen waarin deze richtlijn met betrekking tot het gemeenschappelijke btw-stelsel voorziet, omdat het de lidstaten toestaat sommige van de vóór die richtlijn daterende bepalingen van nationaal recht die afwijken van het in artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn neergelegde beginsel van onmiddellijke aftrek, te blijven toepassen.

34 Voorts staat dit artikel weliswaar in de weg aan de invoering van nieuwe afwijkingen of aan de verruiming van de draagwijdte van bestaande afwijkingen na de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, maar belet het niet de beperking van de draagwijdte daarvan, aangezien de afwijking waarin het voorziet, tijdelijk is (zie naar analogie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 21).

35 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof in punt 19 van het reeds aangehaalde arrest Norbury Developments, dat betrekking had op een andere overgangsbepaling van de Zesde richtlijn, namelijk artikel 28, lid 3, sub b, inzake bepaalde btw-vrijstellingen, heeft geoordeeld dat wijzigingen aan de wetgeving van een lidstaat die de draagwijdte van de betrokken btw-vrijstelling niet hadden verruimd, doch integendeel beperkt, niet in strijd waren met de tekst van die bepaling.

36 Vastgesteld zij dat artikel 28, lid 3, sub d, van de Zesde richtlijn analoog kan worden uitgelegd. Voor zover de regelgeving van een lidstaat de werkingssfeer van een bestaande afwijking waarin dit artikel met betrekking tot het beginsel van onmiddellijke aftrek voorziet, beperkt, voldoet die regelgeving aan deze bepaling en schendt zij artikel 17, lid 1, van deze richtlijn niet.

37 Voorts zou, zoals het Hof in het arrest Norbury Developments heeft geoordeeld, een andersluidende uitlegging van een der afwijkingen waarin de Zesde richtlijn voorziet, namelijk dat een lidstaat een bestaande vrijstelling weliswaar kan handhaven, maar niet geleidelijk kan afschaffen, ingaan tegen de doelstelling van deze richtlijn om afwijkingen daarvan op te heffen. Evenzo zou een dergelijke uitlegging de eenvormige toepassing van de Zesde richtlijn in gevaar brengen, omdat een lidstaat dan alle op de dag van de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande vrijstellingen zou moeten handhaven, ook indien hij het mogelijk, passend en wenselijk acht de regeling van de richtlijn op het betrokken gebied geleidelijk te gaan toepassen (zie in die zin arrest Norbury Developments, reeds aangehaald, punt 20).

38 Er zij evenwel op gewezen dat het bij de overgangsregeling in het hoofdgeding slechts gaat om ondersteunende maatregelen van beperkte duur die bedoeld zijn ter beperking van de weerslag op de staatsbegroting van de overgang op 1 juli 1993 van de regel van uitstel met één maand naar de toepassing van het beginsel van onmiddellijke aftrek.

39 Voorts zij om te beginnen vastgesteld dat, zoals uit de processtukken blijkt, een niet onaanzienlijk aantal belastingplichtigen, waaronder met name zij die hun activiteiten na 1 juli 1993

zijn begonnen en degenen met een schuldvordering van ten hoogste 10 000 FRF, dankzij de overgangsregeling, anders dan het geval was bij toepassing van de regel van uitstel met één maand, vanaf 1 juli 1993 onbeperkt van het beginsel van onmiddellijke aftrek kunnen profiteren.

40 Verder brengen schuldvorderingen die voortvloeien uit de invoering van deze regeling, anders dan vorderingen die zijn ontstaan uit de toepassing van de regel van uitstel met één maand, rente op.

41 Ten slotte beperkt de overgangsregeling de schuldvordering van de belastingplichtigen op de schatkist tot het referentiebedrag, door te voorzien in de onmiddellijke aftrek van het verschil tussen dit bedrag en de volledige aftrekbare btw, en verzekert zij gespreide terugbetaling van het referentiebedrag. Deze regeling heeft uiteindelijk ervoor gezorgd dat het beginsel van onmiddellijke aftrek in Frankrijk vanaf 2002 zonder afwijkingen van toepassing was.

42 Zoals de advocaat-generaal in de punten 52 en 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volgt hieruit dat de overgangsregeling, onder voorbehoud van bevestiging door de nationale rechter in elk concreet geval, ertoe heeft geleid dat de werkingssfeer van de regel van uitstel met één maand in beginsel geleidelijk werd beperkt.

43 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord dat de artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale maatregel als de overgangsregeling die is ingevoerd in het kader van de intrekking van een bij artikel 28, lid 3, sub d, van deze richtlijn toegestane afwijkende nationale bepaling, mits de nationale rechter vaststelt dat die maatregel in het concrete geval de gevolgen van deze afwijkende nationale bepaling beperkt.

## **Kosten**

44 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 17 en 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale maatregel als de overgangsregeling die bij loi n° 93-859, du 22 juin 1993, portant loi de finances rectificative pour 1993 is ingevoerd in het kader van de intrekking van een bij artikel 28, lid 3, sub d, van deze richtlijn toegestane afwijkende nationale bepaling, mits de nationale rechter vaststelt dat die maatregel in het concrete geval de gevolgen van deze afwijkende nationale bepaling beperkt.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.