CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
C. STIX-HACKL
van 16 oktober 2003 [1]

I — Inleiding

1. De onderhavige zaak heeft betrekking op een voor de praktijk belangrijke kwestie op het gebied van het BTW-recht. Het gaat om de vraag, of de aftrek van voorbelasting moet worden toegepast met betrekking tot het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat of pas met betrekking tot het jaar waarin de ondernemer de factuur ontvangt.

II — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

2. Relevant is de Zesde richtlijn (77/388/EG) 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 [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

3. Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting worden in hoofdstuk VII van de Zesde richtlijn geregeld. Artikel 10, lid 2, eerste alinea, luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, sub b), en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben."

4. Artikel 17 regelt het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. De leden 1 en 2, sub a, ervan luiden:

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

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.
2 — PB L 145, blz. 1, zoals herhaaldelijk gewijzigd.

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

a) de binnenlandse 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".

5. Artikel 18 regelt de wijze van uitoefening van het recht op aftrek. De leden 1 en 2 ervan bepalen onder meer:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2 , sub a), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

[...]

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.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 4, lid 3, omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen."

6. Artikel 22 bepaalt onder meer:

„3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren.

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

[...]

c) De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.

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

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

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

6. De lidstaten kunnen de belastingplichtige verzoeken een aangifte in te dienen betreffende alle in het voorgaande jaar verrichte handelingen met daarin alle in lid 4 bedoelde gegevens. In die aangifte moeten tevens alle gegevens staan die nodig zijn voor eventuele herzieningen."

B — *Nationaal recht*

7. Van de nationale wetgeving is het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet van 1999

inzake de omzetbelasting, hierna: „UStG") van toepassing. § 15 UStG bepaalt, onder het opschrift „Aftrek van voorbelasting", in lid 1, punt 1:

„De ondernemer kan de volgende voorbelasting aftrekken:

1. de in facturen in de zin van § 14 afzonderlijk vermelde belasting ter zake van leveringen of andere prestaties die door andere ondernemingen ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht. Voorzover de afzonderlijk vermelde belasting betrekking heeft op een betaling die vóór het verrichten van de betrokken handelingen is verricht, is zij reeds aftrekbaar indien de factuur beschikbaar is en de betaling heeft plaatsgevonden."

8. § 16, lid 1, tweede en derde volzin, UStG luidt:

„Het belastingtijdvak is het kalenderjaar. De belasting wordt berekend op basis van de totale omzet in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3 en 5, voorzover de belasting ter zake gedurende het belastingtijdvak is ontstaan en de verschuldigdheid van de belasting vaststaat."

9. § 16, lid 2, eerste volzin, UStG luidt:

„Op de overeenkomstig lid 1 berekende belasting moet de, in het belastingtijdvak vallende, overeenkomstig § 15 aftrekbare voorbelasting in mindering worden gebracht."

10. De Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (BTW-richtsnoeren 2000) bepalen in hoofdstuk 192, lid 2, vierde volzin:

„Indien de prestatie en de factuur op verschillende tijdstippen zijn ontvangen, is aftrek van voorbelasting toegestaan met betrekking tot het belastingtijdvak waarin voor het eerst beide voorwaarden zijn vervuld."

11. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting in het belastingtijdvak waarin aan alle desbetreffende voorwaarden van § 15, lid 1, punt 1, UStG is voldaan. Daartoe behoort een factuur met een afzonderlijke vermelding van de omzetbelasting. Derhalve zou Terra de voorbelasting niet alsnog voor 1999, waarin zij nog niet beschikte over de betrokken facturen, (met terugwerkende kracht) in aftrek kunnen brengen.

III — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

12. Terra Baubedarf-Handel GmbH (hierna: „Terra") verzoekt om wijziging van de afrekening van de omzetbelasting voor 1999 (het litigieuze jaar), in dier voege dat de aftrek van een aanvullend bedrag aan voorbelasting van 3 248,10 DEM wordt toegestaan. De relevante prestaties zijn in 1999 ten behoeve van Terra verricht. De bijbehorende facturen zijn in december 1999 opgesteld, maar Terra heeft deze pas in januari 2000 ontvangen.

13. Het Finanzamt Osterholz-Scharmbeck heeft de aftrek van voorbelasting op basis van deze facturen voor het litigieuze jaar niet aanvaard. Het verwees daartoe naar de tekst van § 15, lid 1, punt 1 UStG. Volgens deze bepaling geldt als voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting dat de levering of andere prestatie heeft plaatsgevonden en dat de bijbehorende factuur is ontvangen. Wanneer de prestatie en de factuur op verschillende tijdstippen zijn ontvangen, is overeenkomstig hoofdstuk 192, lid 2, vierde volzin, van de BTW-richtsnoeren 2000 de aftrek van voorbelasting toegestaan met betrekking tot het belastingtijdvak waarin voor het eerst beide voorwaarden zijn vervuld. Dit is het jaar 2000, daar Terra de facturen pas in 2000 heeft ontvangen.

14. Het bezwaarschrift en het beroep werden beide afgewezen. Het Finanzgericht (Duitsland) volgde de opvatting van het Finanzamt. In haar beroep tot „Revision", dat het Finanzgericht heeft toegestaan wegens het principiële belang van de zaak, voert Terra in wezen aan dat de bestreden uitspraak haar recht op aftrek van de haar in rekening gebrachte voorbelasting ten onrechte in de tijd beperkt en daardoor inbreuk maakt op de Zesde richtlijn. Terra vordert derhalve vernietiging van de bestreden uitspraak, nietigverklaring van de bestreden beschikkingen en een verklaring voor recht dat in de afrekening van de omzetbelasting voor 1999 een aanvullend bedrag aan voorbelasting van 3 248,10 DEM mag worden afgetrokken.

15. Het Bundesfinanzhof vraagt zich af, of deze nationale rechtssituatie in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht en met het recht inzake aftrek van voorbelasting in de andere lidstaten.

16. Enerzijds heeft het Hof beslist, dat de belastingplichtige krachtens de Zesde richtlijn „recht op onmiddellijke aftrek" heeft. Anderzijds betreft artikel 17 slechts het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting, terwijl de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht in artikel 18 zijn geregeld.

17. Het Bundesfinanzhof twijfelt er weliswaar niet aan, dat in casu het recht van verzoekster op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn in 1999 is ontstaan en dat het krachtens artikel 18 pas in 2000, na de ontvangst van de factuur, mocht worden uitgeoefend. Maar het vraagt zich af, of dit recht op aftrek van voorbelasting reeds ten aanzien van het aanslagjaar 1999 kan of moet worden ingeroepen. Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn moet wellicht in die zin worden uitgelegd, dat deze bepaling slechts de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting regelt, maar niets zegt over het belastingtijdvak waarin de aftrek moet of kan worden toegepast.

18. Om deze reden heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 21 maart 2002 besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Kan de belastingplichtige het recht van aftrek van voorbelasting slechts uitoefenen met betrekking tot het kalenderjaar waarin hij overeenkomstig artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG de factuur ontvangt, of heeft de uitoefening van het recht van aftrek van voorbelasting steeds (ook met terugwerkende kracht) betrekking op het kalenderjaar waarin het recht van aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG ontstaat?"

IV — De prejudiciële vraag

A — *Belangrijkste argumenten van de deelnemers aan de procedure*

19. Alle deelnemers aan de procedure gaan uit van het onderscheid tussen het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting. Voorts wordt niet betwist, dat voor de uitoefening van het recht het bezit van de factuur of een als zodanig dienst doend document is vereist.

20. Terra is van mening dat het recht op aftrek van voorbelasting geldt ten aanzien van het belastingtijdvak waarin dat recht is ontstaan. Uit het beginsel van fiscale neutraliteit volgt dat de aftrek moet worden toegekend voor dezelfde periode, namelijk de periode van het ontstaan van dat recht. Anders zou de kredietverlening ten gunste van de fiscus tot een kostenpost voor de belastingplichtige leiden. Op deze wijze wordt tevens voorkomen, dat de fiscale neutraliteit door toevallige factoren wordt aangetast.

21. De onmiddellijke aftrek kan technisch slechts door middel van de terugwerkende kracht worden gewaarborgd. Weigering van terugwerkende kracht zou onredelijk zijn. Overigens zijn de lidstaten hiertoe ook niet bevoegd. Ten slotte beschermt de terugwerkende kracht de belastingplichtige tegen nadelige gevolgen die hem niet zijn aan te rekenen, zoals tussentijdse wijzigingen van de rechtssituatie of het feit dat de opsteller van de factuur de datum daarvan zelf kan bepalen.

22. Ook de andere taalversies zijn niet veel duidelijker en sluiten terugwerkende kracht niet uit. In enkele lidstaten, namelijk Denemarken en Zweden, wordt terugwerkende kracht ook toegekend.

23. De problematiek van het ontzeggen van terugwerkende kracht doet zich ook voor bij de teruggaaf van andere belastingen. Voorzover deze weigering uit het nationale procesrecht voortvloeit, is het de vraag of dit niet in strijd is met het gemeenschapsrecht.

24. Ook de problemen die zich in de praktijk voordoen, pleiten niet tegen terugwerkende kracht. Terugwerkende kracht hoeft ook niet uitdrukkelijk te zijn vastgelegd. De uitsluiting daarvan vereist echter wel een uitdrukkelijke bepaling in die zin.

25. Derhalve concludeert Terra dat de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting altijd betrekking heeft op de periode waarin het recht is ontstaan.

26. De overige deelnemers aan de procedure zijn daarentegen van mening, dat de periode waarin de aftrek moet worden toegepast, samenvalt met de aangifteperiode en niet met de periode waarin het recht op aftrek is ontstaan.

27. De Duitse regering en de Commissie motiveren dit aan de hand van de tekst van artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn. Omdat de Duitse taalversie niet duidelijk is, verwijzen zij naar andere taalversies.

28. De Duitse regering voert tot staving van haar stelling inzake het samenvallen van beide perioden voorts nog een aantal systematische overwegingen aan. Zo zou aftrek van voorbelasting met terugwerkende kracht in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop ook de Franse regering wijst. Want bij terugwerkende kracht zou de aftrek van voorbelasting in bepaalde gevallen moeten worden geweigerd.

29. De Commissie betwist de opvatting van Terra dat het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel de toekenning van terugwerkende kracht vereisen. Ook een tussen het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek opgetreden wijziging van de regelgeving is geen probleem, omdat het eenmaal ontstane recht op aftrek daardoor niet kan komen te vervallen.

30. Voorts wijzen de Duitse en de Franse regering alsmede de Commissie op de negatieve gevolgen van terugwerkende kracht voor de controleerbaarheid van het BTW-stelsel. De Duitse regering spreekt zich ook uit tegen een keuzerecht van degene die aangifte doet.

31. Volgens de Commissie moet uitdrukkelijk in terugwerkende kracht zijn voorzien.

B — *Beoordeling*

32. Om te beginnen wijs ik op het ook in de rechtspraak van het Hof [3] duidelijk gemaakte onderscheid tussen het in artikel 17 van de Zesde richtlijn geregelde bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting en de uitoefening daarvan, waarvan de voorwaarden in artikel 18 zijn vastgesteld.

33. Dit onderscheid is, zoals het Bundesfinanzhof terecht uiteenzet, pas bij de Zesde richtlijn ingevoerd. § 15, lid 1, UStG is evenwel nog op een vroegere richtlijn gebaseerd, namelijk de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [4], en is ook niet aangepast aan de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn.

34. Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat volgens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn is dit het geval op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd aan of de diensten worden verricht voor de belastingplichtige die recht op aftrek heeft [5].

35. Terwijl het recht op aftrek van voorbelasting dus ontstaat op het tijdstip van de verrichting van de dienst, kan het krachtens artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn pas worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur of een document dat als zodanig dienst doet [6].

36. Om de in deze prejudiciële procedure beslissende periode vast te stellen, dat wil zeggen de periode waarvoor de aftrek van voorbelasting kan of moet worden ingeroepen, dient te worden uitgegaan van de tekst van artikel 18 van de Zesde richtlijn.

37. Op dit punt hebben verscheidene deelnemers aan de procedure terecht op de dubbelzinnigheid van de Duitse versie van artikel 18, lid 2, gewezen. Op basis van de ene uitlegging zou de verwijzing naar lid 1

3 — Arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland (C-338/98, Jurispr. blz. I-8265, punt 71).

4 — PB 1967, 71, blz. 1303.

5 — Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 36).

6 — Arresten van 14 juli 1988, Jeunehomme e.a. (123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, punt 14), en 5 december 1996, Reisdorf (C-85/95, Jurispr. blz. I-6257, punt 22).

aldus kunnen worden begrepen, dat de belastingplichtige voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting weliswaar op de factuur moet wachten, maar de aftrek met terugwerkende kracht geldend kan maken. Volgens een andere uitlegging moet het recht op aftrek worden uitgeoefend met betrekking tot de aangifteperiode, dat wil zeggen de periode waarin de belastingplichtige de factuur ontvangt.

38. Aan de door de lidstaten vastgestelde omzettingsmaatregelen kan geen juridische betekenis worden toegekend voor de uitlegging van een richtlijn. Dat zou immers tot het tegenovergestelde leiden van wat het beginsel van richtlijnconforme uitlegging gebiedt.

39. Gelet op deze onduidelijkheid van artikel 18, lid 2, van de Zesde richtlijn in de versie van de taal van het hoofdgeding en dus ook van deze prejudiciële procedure, dient te worden aangeknoopt bij de andere taalversies. In een dergelijk geval verlaat het Hof zich daarbij op de bij de vaststelling van de Zesde richtlijn authentieke taalversies van de uit te leggen bepalingen [7].

40. Wat artikel 18 van de Zesde richtlijn betreft, zijn dat — afgezien van de Duitse versie — de Deense, de Engelse, de Franse, de Italiaanse en de Nederlandse versie. Deze taalversies suggereren dat voor de uitoefening beide voorwaarden moeten zijn vervuld: het ontstaan van het recht en het bezit van de factuur. De aangifteperiode en de periode waarvoor de aftrek wordt ingeroepen, moeten dus chronologisch met elkaar overeenstemmen of samenvallen.

41. De rechtspraak van het Hof [8] volgens welke het recht op aftrek van voorbelasting onmiddellijk kan worden uitgeoefend, zou evenwel vóór terugwerkende kracht kunnen pleiten en tegen de opvatting dat een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting slechts kan uitoefenen met betrekking tot de periode waarin hij de factuur ontvangt, dus de aangifteperiode.

42. De arresten die tezamen deze rechtspraak vormen, pleiten er nu eenmaal voor dat deze onmiddellijkheid niet alleen betrekking heeft op het ontstaan van het recht, maar ook op de uitoefening ervan. Want het Hof heeft in deze arresten uitdrukkelijk de artikelen 17 en volgende genoemd, dus niet alleen de bepaling inzake het ontstaan van het recht op aftrek van de voorbelasting, maar ook die inzake de uitoefening daarvan.

7 — Arrest Reisdorf, aangehaald in voetnoot 6, punt 22.

8 — Arresten van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27); 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18); 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47), en het arrest Breitsohl, aangehaald in voetnoot 5, punt 34.

43. Terugwerkende kracht kan dus als een — niet onbelangrijk — aspect van het beginsel van onmiddellijke uitoefening worden beschouwd. Aan het criterium „onmiddellijk" wordt immers eerder voldaan wanneer de gevolgen van de aftrek betrekking hebben op de periode van ontstaan van het recht in plaats van op een latere periode, namelijk die van de aangifte.

44. Voorts dient de kwestie van de terugwerkende kracht te worden getoetst aan het beginsel van fiscale neutraliteit, dat volgens de rechtspraak van het Hof[9] ook van belang is in verband met de aftrek van voorbelasting. Het neutraliteitsbeginsel zoals dat in casu moet worden toegepast, namelijk met betrekking tot handelingen in een eerder stadium, zou worden geschonden indien de aftrek van voorbelasting werd uitgesloten of beperkt. Er bestaat derhalve een verplichting tot ontlasting. Ook de aftrek van voorbelasting zonder terugwerkende kracht, dus met betrekking tot de aangifteperiode, strookt in beginsel met deze verplichting. Het neutraliteitsbeginsel dient echter aldus te worden begrepen dat het niet een willekeurige ontlasting vereist, maar een volledige ontlasting. Dit betekent dat het neutraliteitsbeginsel zou worden geschonden, indien de belastingplichtige niet werd bevrijd van elke last als gevolg van onverschuldigde BTW.

9 — Zie nader de arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 23), en 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 16); zie ook het arrest Gabalfrisa, aangehaald in voetnoot 8, punt 45, en het arrest Breitsohl, aangehaald in voetnoot 5, punt 37.

45. Indien geen terugwerkende kracht wordt toegekend, leidt dat tot kredietverlening door de belastingplichtige. Van die last zou de belastingplichtige in geval van uitsluiting van terugwerkende kracht echter niet worden bevrijd. In de mate waarin de belastingplichtige niet wordt ontlast, wordt echter het neutraliteitsbeginsel geschonden, dat nu juist volledige ontlasting van de belastingplichtige vereist.

46. Ten aanzien van de door de Duitse regering ter sprake gebrachte weigering om in bepaalde gevallen van terugwerkende kracht de aftrek van belasting toe te staan, wijs ik erop dat dit, zoals Terra terecht aanvoert, een gevolg is van het nationale procesrecht en niet voortvloeit uit het gemeenschapsrecht. Wanneer op basis van het nationale procesrecht evenwel belastingaftrek wordt geweigerd in gevallen waarin dit niet uitdrukkelijk door het gemeenschapsrecht is voorzien en die evenmin tot de procesautonomie van de lidstaten behoren, dienen dergelijke procesrechtelijke bepalingen dienovereenkomstig te worden aangepast.

47. Wat de vraag betreft of de terugwerkende kracht dan wel de uitsluiting daarvan uitdrukkelijk in de richtlijn moet zijn vastgelegd, merk ik op dat daarmee bedoeld wordt, of de lidstaten moeten worden gemachtigd om in een dergelijke terugwerkende kracht te voorzien. Deze vraag doet zich echter alleen voor in het geval dat de terugwerkende kracht niet reeds uit de uitlegging van uitdrukkelijke communautaire bepalingen voortvloeit.

48. De in dit verband aangehaalde rechtspraak van het Hof over de grenzen van de bevoegdheid van lidstaten om bepaalde voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting vast te stellen, is in elk geval niet van toepassing op de onderhavige zaak.

49. Het arrest in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. had namelijk betrekking op een nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk stelde van de indiening van een verzoek en de inachtneming van een bepaalde termijn, en op grond waarvan de belastingplichtige bij niet-nakoming van deze voorwaarden dit recht verloor of pas kon uitoefenen vanaf de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen [10]. In deze zaak ging het dus om voorwaarden die een lidstaat ter aanvulling op de in de Zesde richtlijn vastgestelde voorwaarden had vastgesteld.

50. In de onderhavige zaak gaat het echter om de toepassing van voorwaarden die in de Zesde richtlijn zelf zijn opgenomen. Voor dergelijke voorwaarden heeft een lidstaat geen aanvullende machtiging nodig. Integendeel, hij is zelfs verplicht alle voorwaarden om te zetten in nationaal recht en ook toe te passen.

10 — Arrest aangehaald in voetnoot 8, punten 53 e.v.

51. Indien men toestond dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt ingeroepen met betrekking tot de periode waarin de prestatie is verricht, zou dat, zoals ook is aangevoerd, neerkomen op terugwerkende kracht. Dit zou tot uiting komen in een rectificatie van de voor deze periode vastgestelde aanslag.

52. De in dit verband gesignaleerde of gevreesde praktische problemen zijn dezelfde die zich ook voordoen in andere gevallen van rectificatie. Rectificaties zijn echter een volkomen normaal instrument in het belastingrecht. Dat dit een verhoging van de werklast voor zowel de belastingdienst als de betrokken belastingplichtigen met zich brengt, is geen specifiek kenmerk van de aftrek van voorbelasting.

53. Al met al acht ik noch het argument betreffende eventuele praktische problemen, noch het argument dat uitdrukkelijk in terugwerkende kracht moet zijn voorzien, overtuigend.

54. Aangezien artikel 18 van de Zesde richtlijn op het litigieuze punt onduidelijk is, dient te worden aangeknoopt bij het beginsel van fiscale neutraliteit en de daaruit voortvloeiende verplichting tot volledige ontlasting. Op grond van een en ander moet het recht op aftrek van voorbelasting worden uitgeoefend met betrekking tot de periode waarin dit recht is ontstaan, omdat alleen op deze wijze volledige ontlasting kan worden gewaarborgd.

V — Conclusie

55. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 18 van de Zesde richtlijn (77/388/EG) 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, dient aldus te worden uitgelegd dat het recht op aftrek van voorbelasting moet worden uitgeoefend met betrekking tot het kalenderjaar waarin het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn is ontstaan."