



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

31 januari 2013*

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Beginsel van fiscale neutraliteit — Recht op aftrek — Weigering — Artikel 203 — Vermelding van btw op factuur — Verschuldigd worden — Bestaan van belastbare handeling — Zelfde beoordeling voor opsteller van factuur en ontvanger ervan — Noodzaak”

In zaak C-643/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 2 december 2011, ingekomen bij het Hof op 15 december 2011, in de procedure

LVK – 56 EOOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- LVK – 56 EOOD, vertegenwoordigd door P. Bakalova, advocaat,
- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Zlateva als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en D. Drambozova als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen LVK – 56 EOOD (hierna: „LVK”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwisting en beheer van de tenuitvoerlegging” voor de stad Varna, bij het centrale bestuur van het agentschap voor overheidsinkomsten) betreffende de weigering van laatstgenoemde om het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te erkennen op grond dat niet zou zijn aangetoond dat de handelingen in een eerder stadium werkelijk zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Volgens punt 39 van de considerans van richtlijn 2006/112 „[moeten] de aftrekregelingen worden geharmoniseerd voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van inning, en [moet] de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze geschieden”.
- 4 Krachtens artikel 2, lid 1, sub a en c, van deze richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen.
- 5 Artikel 62 van de richtlijn luidt als volgt:
„Voor de toepassing van deze richtlijn:
 - 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
 - 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”
- 6 Artikel 63 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat het belastbare feit ter zake van de btw plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

7 Artikel 73 van deze richtlijn bepaalt dat „[v]oor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 [...] de maatstaf van heffing alles [omvat] wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden”.

8 Artikel 167 van de richtlijn bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

9 Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

10 Artikel 178 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]”

11 Volgens artikel 179, eerste alinea, van de richtlijn „[past] [d]e belastingplichtige [...] de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend”.

12 Artikel 203 van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in titel XI, „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, hoofdstuk 1, „Verplichting tot betaling”, afdeling 1, „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

13 Artikel 273 van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van dezelfde titel XI, hoofdstuk 7, met als opschrift „Diverse bepalingen”, luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, 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 inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

14 Artikel 395, leden 1 tot en met 3, van de richtlijn luidt als volgt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastinginning mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.

2. De lidstaat die de in lid 1 bedoelde maatregelen wil treffen, dient een verzoek in bij de Commissie en verschaft haar alle nodige gegevens. Wanneer de Commissie meent niet over alle nodige gegevens te beschikken, neemt zij binnen twee maanden na ontvangst van het verzoek contact op met de betrokken lidstaat en deelt zij hem mee welke aanvullende gegevens vereist zijn.

Zodra de Commissie over alle gegevens beschikt die zij nodig acht voor de beoordeling van het verzoek, stelt zij de verzoekende lidstaat binnen een maand daarvan in kennis en zendt zij het verzoek in de oorspronkelijke taal aan de andere lidstaten toe.

3. Binnen drie maanden na toezending van de in lid 2, tweede alinea, bedoelde gegevens legt de Commissie de Raad hetzij een passend voorstel voor, hetzij, wanneer zij bezwaren heeft tegen het verzoek om een afwijking, een mededeling waarin zij deze bezwaren toelicht.”

Bulgaars recht

15 Artikel 70, lid 5, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt dat „geen aanspraak op aftrek van voldane voorbelasting kan worden gemaakt indien deze belasting ten onrechte is gefactureerd”.

16 Volgens artikel 71, punt 1, ZDDS kan de belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting uitoefenen wanneer hij in het bezit is van een overeenkomstig de voorschriften van de artikelen 114 en 115 opgesteld belastingdocument waarin de btw en de door de belastingplichtige verkregen goederen of de door hem ontvangen diensten afzonderlijk zijn vermeld.

17 Artikel 82, lid 1, ZDDS bepaalt dat de „belasting is verschuldigd door de in de zin van deze wet geregistreerde belastingplichtige die de belastbare levering of prestatie verricht”.

18 Volgens artikel 85 ZDDS is de btw verschuldigd door iedere persoon die deze belasting vermeldt op een belastingdocument als bedoeld in artikel 112 ZDDS, met name op een factuur.

19 Artikel 113, leden 1 en 2, ZDDS bepaalt:

„(1) Iedere belastingplichtige leverancier die goederen levert, een dienst verricht of daarvoor een voorschot ontvangt, stelt voor deze handeling een factuur op, tenzij deze handeling is opgenomen in het in artikel 117 bedoelde document.

(2) De factuur wordt opgesteld in ten minste twee exemplaren: één voor de leverancier en één voor de ontvanger.”

20 In geval van wijziging van de maatstaf van heffing voor een handeling of van ongedaanmaking van een prestatie waarvoor een factuur is opgesteld, dient de leverancier volgens artikel 115, lid 1, ZDDS een toelichting bij de factuur af te geven.

21 Artikel 116 ZDDS bepaalt:

„(1) Facturen en bijbehorende toelichtingen mogen noch verbeteringen, noch toevoegingen bevatten. Ieder onjuist of verbeterd document moet worden geannuleerd en vervangen door een nieuw document.

[...]

(3) Ook facturen en bijbehorende toelichtingen waarop de belasting is vermeld terwijl dat niet hoeft, worden als onjuiste documenten aangemerkt.

(4) Wanneer onjuiste of verbeterde documenten zijn opgenomen in de boekhouding van de leverancier of de ontvanger, moet voor iedere partij een stuk ter annulering van het onjuiste of verbeterde document worden opgesteld waarin de volgende gegevens zijn opgenomen:

1. de redenen voor de annulering;
2. nummer en datum van het geannuleerde document;
3. nummer en datum van het nieuwe document;
4. de handtekening van de personen die het annuleringsdocument voor elk van de partijen hebben opgesteld.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 22 LVK, een landbouwproducent, heeft in september en oktober 2007 de voorbelasting afgetrokken die vermeld was op verschillende facturen betreffende de levering van goederen die REYA – 96 OOD (hierna: „REYA”) en SITI GRUP 76 DZZD (hierna: „SITI GRUP”) hadden uitgereikt, die ondertussen niet meer als btw-plichtigen geregistreerd zijn. LVK heeft alle facturen contant betaald en in haar boekhouding opgenomen. Tevens staat vast dat de overeenkomstige leveringen in de verkoopboeken van die leveranciers zijn opgenomen.
- 23 De belastingdienst heeft bij de twee leveranciers kruiscontroles verricht. Daarbij verzocht hij om overlegging van een bepaald aantal documenten betreffende met name de oorsprong van de geleverde goederen en de uitvoering van de levering. De leveranciers hebben niet binnen de gestelde termijnen aan dit verzoek voldaan.
- 24 Op het verzoek van de belastingdienst om elementen aan te voeren waaruit blijkt dat de aan de orde zijnde leveringen daadwerkelijk waren verricht, heeft LVK leveringsbonnen, weegcertificaten en vrachtbrieven overgelegd, die evenwel gebreken vertoonden.
- 25 De belastingdienst concludeerde dat niet was aangetoond dat de gefactureerde leveringen waren verricht, zodat de btw ten onrechte op de betrokken facturen was vermeld. Derhalve heeft hij LVK op 20 december 2010 een wijzigingsaanslag gezonden, waarbij hij de btw-aftrek met betrekking tot deze facturen weigerde (hierna: „litigieuze wijzigingsaanslag”).

- 26 Nadat de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite de litigieuze wijzigingsaanslag bij beschikking van 18 februari 2011 had bevestigd, stelde LVK beroep in bij de Administrativen sad Varna met het betoog dat de betrokken facturen met werkelijke leveringen van goederen overeenstemden, zodat de weigering van het recht op aftrek ongegrond was.
- 27 In de loop van het hoofdgeding zijn twee aan REYA en SITI GRUP gerichte wijzigingsaanslagen aan het dossier toegevoegd. Deze aanslagen zijn vastgesteld vóór de litigieuze wijzigingsaanslag en betreffen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode. Uit die aanslagen blijkt dat de belastingdienst heeft vastgesteld dat de maatstaf van heffing en de btw die in rekening was gebracht voor de door REYA en SITI GRUP verrichte leveringen, niet hoefden te worden herzien.
- 28 De verwijzende rechter merkt op dat hij moet nagaan of het bestaan van het belastbare feit ter zake van de btw afdoende is aangetoond, aangezien de belastingdienst het recht op aftrek heeft geweigerd op grond van het feit dat de leveranciers van LVK niet de vereiste documenten hebben overgelegd en in de documenten die LVK als ontvanger van de litigieuze leveringen heeft overgelegd, bepaalde inlichtingen ontbraken of onjuist waren vermeld. Met het oog op deze beoordeling wenst de verwijzende rechter te vernemen welk belang de aan de leveranciers van LVK toegezonden wijzigingsaanslagen vanuit het oogpunt van het Unierecht hebben, en of hieruit kan worden afgeleid dat de belastingdienst heeft erkend dat de betrokken facturen met daadwerkelijk verrichte belastbare handelingen overeenstemden.
- 29 In deze omstandigheden heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Betreft artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG alle gevallen van onjuist gefactureerde btw, met inbegrip van de gevallen waarin een btw-factuur is opgesteld zonder dat zich een belastbaar feit heeft voorgedaan? Zo ja, vereisen de artikelen 203 en 273 van richtlijn 2006/112 dat de lidstaten uitdrukkelijk bepalen dat de btw die is vermeld op een factuur voor een niet-verrichte levering, verschuldigd is, of volstaat de omzetting van de algemene regel van [die] richtlijn, volgens welke de btw verschuldigd is door eenieder die deze op een factuur vermeldt?
 - 2) Vereisen de artikelen 73, 179 en 203 van richtlijn 2006/112, rekening houdend met punt 39 van de considerans van deze richtlijn en met het oog op de nauwkeurigheid van de aftrekken van voorbelasting, dat de belastingdiensten de maatstaf van heffing en de gefactureerde btw herzien wanneer btw is gefactureerd zonder dat zich een belastbaar feit heeft voorgedaan?
 - 3) Kunnen de in artikel 395 van richtlijn 2006/112 bedoelde bijzondere maatregelen bestaan in een belastingpraktijk zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de belastingdiensten ter controle van de aftrekken van voorbelasting alleen de in aftrek gebrachte voorbelasting onderzoeken, terwijl de btw over de verrichte leveringen hoe dan ook verschuldigd wordt geacht op de enkele grond dat zij op een factuur is vermeld? Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord: is het dan overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112 toegestaan – en zo ja, in welke gevallen – dat voor dezelfde levering een eerste maal btw wordt geheven bij de leverancier, omdat hij btw op de factuur heeft vermeld, en een tweede maal bij de verkrijger doordat hem het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd?
 - 4) Doet een belastingpraktijk zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding – die erin bestaat dat de verkrijger van een belastbare levering het recht op aftrek van voorbelasting bij wijzigingsaanslag wordt ontzegd op grond dat ‚niet is bewezen dat de levering is verricht’, zonder dat in aanmerking wordt genomen dat eerder is erkend dat een btw-schuld tot stand is gekomen voor de leverancier en dat hij btw verschuldigd is, waarbij tot op het tijdstip van de beoordeling van het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting deze wijzigingsaanslag niet is gewijzigd, en zich ook geen redenen hebben voorgedaan of geen redenen zijn vastgesteld om deze aanslag op de door de

staat voorgeschreven wijze te wijzigen – afbreuk aan de niet-cumuleerbaarheid van de btw, en is deze belastingpraktijk in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van gelijke behandeling en het beginsel van fiscale neutraliteit?

- 5) Kan volgens de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112 de persoon voor wie een belastbare levering wordt verricht die aan alle voorwaarden van artikel 178 van de richtlijn voldoet, het recht op aftrek van voorbelasting worden ontzegd op grond dat ‚niet is bewezen dat het belastbare feit zich heeft voorgedaan’, terwijl de gefactureerde btw niet is herzien in de aan de leverancier gerichte en definitief geworden wijzigingsaanslag, het bestaan van de btw-schuld is erkend en hiermee bij de vaststelling van het resultaat voor het betrokken belastingtijdvak rekening is gehouden? Is het voor het antwoord op deze vraag van belang dat de leverancier tijdens de belastingcontrole geen boekhoudkundige bescheiden heeft overgelegd en dat het resultaat voor dit belastingtijdvak uitsluitend op basis van de in de btw-aangiftes en de inkoop- en verkoopboeken opgenomen gegevens is vastgesteld?
- 6) Naargelang van het antwoord op de voorgaande vragen: moeten de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat de neutraliteit van de btw in omstandigheden als die van het hoofdgeding vereist dat de belastingplichtige de voor de leveringen in rekening gebrachte btw kan aftrekken?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

- 30 Met zijn eerste en zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een persoon de btw verschuldigd is die hij op een factuur heeft vermeld, ongeacht of werkelijk een belastbare handeling is verricht, en of uit het enkele feit dat de belastingdienst de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet heeft herzien in een aan hem gerichte wijzigingsaanslag, kan worden afgeleid dat de belastingdienst heeft erkend dat die factuur met een werkelijke belastbare handeling overeenstemt.
- 31 Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat die vragen weliswaar het bestaan van een belastingschuld van de opsteller van een factuur jegens de belastingdienst betreffen, maar worden gesteld in het kader van een geding tussen de belastingdienst en de ontvanger van de litigieuze facturen. Dit geschil betreft het recht van de ontvanger van de litigieuze facturen om de op de overgelegde facturen vermelde btw af te trekken, dat hem is ontzegd op grond dat deze facturen niet met werkelijke belastbare leveringen overeenstemmen, hetgeen de belastingplichtige betwist.
- 32 In het kader van dat geding, waarin de opsteller van de litigieuze facturen geen partij is, spelen zijn verplichtingen tegenover de belastingdienst slechts een indirecte rol, in die zin dat een aan hem gerichte wijzigingsaanslag is aangevoerd als bewijs van het werkelijke bestaan van de belastbare handelingen.
- 33 Met betrekking tot de bepaling die gold vóór artikel 203 van richtlijn 2006/112, te weten artikel 21, lid 1, sub c, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1), heeft het Hof vastgesteld dat eenieder die op een factuur of een als zodanig dienstdoend document btw vermeldt, volgens deze bepaling deze belasting verschuldigd is. Meer bepaald is deze persoon de op een factuur vermelde btw

verschuldigd ongeacht of btw verschuldigd is op grond van een aan btw onderworpen handeling (zie arrest van 18 juni 2009, *Stadeco*, C-566/07, Jurispr. blz. I-5295, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 34 Volgens de artikelen 167 en 63 van richtlijn 2006/112 is het recht op aftrek van de gefactureerde btw in het algemeen verbonden met de daadwerkelijke verrichting van een belastbare handeling (zie arrest van 26 mei 2005, *António Jorge*, C-536/03, Jurispr. blz. I-4463, punten 24 en 25), en dit recht kan niet worden uitgeoefend voor de btw die ingevolge artikel 203 van deze richtlijn uitsluitend verschuldigd is op grond van de vermelding ervan op de factuur (zie met name arresten van 13 december 1989, *Genius*, C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punten 13 en 19, en 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 23).
- 35 Het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is in beginsel echter niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze overeenkomstig artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 nog kan gebruiken om dat recht uit te oefenen (zie in die zin arrest *Stadeco*, reeds aangehaald, punt 29).
- 36 In deze omstandigheden beoogt de in artikel 203 van deze richtlijn neergelegde verplichting het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in de artikelen 167 en volgende van die richtlijn bedoelde recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan (zie arrest *Stadeco*, reeds aangehaald, punt 28).
- 37 Gelet op deze doelstelling wordt die verplichting beperkt door de mogelijkheid, die de lidstaten in hun nationale recht dienen op te nemen, om alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur aantoonbaar is, of wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld (zie in die zin arrest *Genius*, reeds aangehaald, punt 18, en arresten van 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel*, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punten 56-61 en 63, en 6 november 2003, *Karageorgou e.a.*, C-78/02-C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50).
- 38 Rekening houdend met die mogelijkheid tot herziening en het gevaar dat de factuur met de ten onrechte vermelde btw wordt gebruikt voor de uitoefening van het recht op aftrek, kan de bij artikel 203 van richtlijn 2006/112 vastgestelde verplichting niet worden geacht aan de verschuldigde betaling het karakter van een sanctie te verlenen.
- 39 Voorts volgt uit het voorgaande dat de belastingdienst bij een controle bij de opsteller van een factuur niet hoeft te onderzoeken of de gefactureerde en aangegeven btw met daadwerkelijk door hem verrichte belastbare handelingen overeenstemt, voor zover de betrokkene zich niet beroept op een van de in punt 37 van het onderhavige arrest genoemde gevallen waarin ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien.
- 40 Wanneer een dergelijke onderzoeksplicht ontbreekt, kan uit het enkele feit dat de belastingdienst de door de opsteller van de factuur aangegeven btw niet heeft herzien, niet worden afgeleid dat deze belastingdienst heeft erkend dat de door hem opgestelde facturen met werkelijke belastbare handelingen overeenstemmen.
- 41 Het Unierecht sluit evenwel niet uit dat de bevoegde instantie controleert of de door een belastingplichtige in rekening gebrachte handelingen zijn verricht en dat zij, in voorkomend geval, de uit de aangiftes van de belastingplichtige voortvloeiende belastingschuld herziert. Het resultaat van een dergelijke controle vormt, zoals de aangifte en de betaling van gefactureerde btw door de opsteller van de factuur, een element dat de nationale rechter in aanmerking moet nemen bij zijn beoordeling of in een concreet geval een belastbare handeling is verricht waarvoor de ontvanger van een factuur recht op aftrek heeft.

- 42 Gelet op het voorgaande dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat:
- een persoon de btw verschuldigd is die hij op een factuur heeft vermeld, ongeacht of werkelijk een belastbare handeling is verricht;
 - uit het enkele feit dat de belastingdienst de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet heeft herzien in een aan hem gerichte wijzigingsaanslag, niet kan worden afgeleid dat de belastingdienst heeft erkend dat die factuur met een werkelijke belastbare handeling overeenstemt.

Eerste deel van derde vraag

- 43 Gelet op het antwoord op de eerste en de tweede vraag, hoeft het eerste deel van de derde vraag niet te worden beantwoord.

Tweede deel van de derde vraag en vierde, vijfde en zesde vraag

- 44 Met het tweede deel van de derde vraag en met de vierde, de vijfde en de zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling eraan in de weg staan dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd, hoewel de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet is herzien in de aan hem gerichte wijzigingsaanslag.
- 45 Aldus dient te worden vastgesteld of het Unierecht vereist dat de vraag of daadwerkelijk een goed is geleverd of een dienst is verricht op dezelfde wijze wordt beoordeeld, ongeacht of het gaat om de opsteller dan wel om de ontvanger van deze factuur.
- 46 Met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd omdat een belastbare handeling ontbreekt, volgt uit richtlijn 2006/112 dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze worden behandeld, voor zover de opsteller van de factuur deze niet heeft verbeterd, zoals blijkt uit de punten 33 tot en met 37 van dit arrest.
- 47 De opsteller van een factuur is de op deze factuur vermelde btw volgens artikel 203 van richtlijn 2006/112 immers verschuldigd, zelfs wanneer een belastbare handeling ontbreekt. Anderzijds geldt het recht op aftrek van de ontvanger van een factuur volgens de artikelen 63 en 167 van deze richtlijn uitsluitend voor belastingen die betrekking hebben op aan de btw onderworpen handelingen.
- 48 In een dergelijke situatie wordt de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd door de in punt 37 van het onderhavige arrest genoemde, door de lidstaten te bieden mogelijkheid tot herziening van iedere ten onrechte gefactureerde belasting wanneer de opsteller van de factuur aantoonst dat hij te goeder trouw is of wanneer hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld.
- 49 Gelet op de in de verwijzingsbeslissing gestelde vragen, dient te worden gepreciseerd dat de belastingautoriteiten de toepassing van een dergelijke mogelijkheid niet mogen uitsluiten door hun controles systematisch zodanig te organiseren dat eerst een wijzigingsaanslag naar de opsteller van een factuur wordt verzonden en deze aanslag, in voorkomend geval, zelfs al definitief is geworden voordat de ontvanger van de factuur wordt gecontroleerd. Deze mogelijkheid mag evenmin worden uitgesloten op grond van het enkele feit dat de opsteller van de factuur op het ogenblik van de herziening niet meer als btw-plichtige is geregistreerd.

- 50 Bijgevolg staan de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit er niet aan in de weg dat de ontvanger van een factuur aftrek van voorbelasting wordt ontzegd omdat een belastbare handeling ontbreekt, ook al is de door de opsteller van de factuur aangegeven btw niet herzien in de aan hem gerichte wijzigingsaanslag.
- 51 Voorts vereist het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene rechtsbeginselen van het Unierecht, dat de rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en voorzienbare gevolgen hebben, opdat de belanghebbenden daaraan houvast hebben in door het Unierecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen (zie arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie, C-81/10 P, Jurispr. blz. I-12899, punt 100 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 52 Wat de fiscale regels betreft die toepasselijk zijn in omstandigheden als die van het hoofdgeding, bestaat er evenwel geen enkele aanwijzing dat de betrokkene niet wijs kon raken uit de toepassing van die regels.
- 53 Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich dus evenmin tegen de litigieuze weigering om voorbelasting af te trekken in de in het punt 50 van dit arrest genoemde omstandigheden.
- 54 Hetzelfde geldt voor het beginsel van gelijke behandeling.
- 55 Dit algemene beginsel van gelijke behandeling, dat ter zake van btw tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 49; 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punten 41 en 44, en 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, Jurispr. blz. I-10947, punt 61), vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (zie arresten Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 51, en NCC Construction Danmark, reeds aangehaald, punt 44, en arrest van 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Jurispr. blz. I-5059, punt 29).
- 56 Zoals in de punten 33 tot en met 37 en in de punten 46 en 47 van het onderhavige arrest is opgemerkt, volgt uit de bepalingen van richtlijn 2006/112 evenwel dat de opsteller en de ontvanger van een factuur voor een levering die in werkelijkheid niet is verricht, zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.
- 57 Wat het hoofdgeding betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingdienst zijn conclusie dat een belastbare handeling ontbreekt met name heeft gebaseerd op het feit dat de leverancier bij een belastingcontrole niet de vereiste documenten heeft overgelegd. Aangezien verzoekster deze conclusie betwist, staat het aan de verwijzende rechter om haar te onderzoeken en daartoe overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding (zie naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53, en 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punt 32).
- 58 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door richtlijn 2006/112 wordt erkend en gestimuleerd, en dat de justitiabelen zich niet op bedrieglijke wijze op het Unierecht kunnen beroepen of dit niet mogen misbruiken (zie met name arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 68 en 71, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 41, en arrest Bonik, reeds aangehaald, punten 35 en 36).
- 59 Het staat dan ook aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht op bedrieglijke wijze wordt ingeroepen of dat de regels hierbij worden misbruikt (zie in die zin arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 55; arresten Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 42, en Bonik, reeds aangehaald, punt 37).

- 60 Niettemin is het volgens vaste rechtspraak niet verenigbaar met de bij richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van door de leverancier gepleegde fraude of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde (zie met name arrest van 12 januari 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, *Jurispr. blz. I-483*, punten 52 en 55; arresten *Kittel* en *Recolta Recycling*, reeds aangehaald, punten 45, 46 en 60; *Mahagében* en *Dávid*, reeds aangehaald, punt 47, en *Bonik*, reeds aangehaald, punt 41).
- 61 Voorts heeft het Hof in de punten 61 tot en met 65 van het reeds aangehaalde arrest *Mahagében* en *Dávid* vastgesteld dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, ofwel nagaat of de opsteller van de factuur die is uitgeschreven voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had en kon leveren en zijn verplichtingen tot aangifte en betaling van de btw is nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat de marktdeelnemers in een eerder stadium geen onregelmatigheden hebben begaan of geen fraude hebben gepleegd, ofwel over documenten dienaangaande beschikt.
- 62 Een nationale rechterlijke instantie die zich dient te uit te spreken over de vraag of een belastbare handeling in een concreet geval ontbreekt, in een zaak waarin de belastingdienst zich met name heeft gebaseerd op door de opsteller van de factuur of een van zijn leveranciers begane onregelmatigheden, zoals lacunes in de boekhouding, moet er dus op toezien dat de beoordeling van de bewijzen niet ertoe leidt dat de in punt 60 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak wordt uitgehold en dat de ontvanger van de factuur indirect wordt verplicht bij zijn medecontractant controles te verrichten waartoe hij in beginsel niet gehouden is.
- 63 Wat het hoofdgeding betreft, dient echter rekening te worden gehouden met het feit dat de door de ontvanger van de litigieuze facturen overgelegde documenten volgens de verwijzingsbeslissing ook onregelmatigheden vertonen, die in aanmerking dienen te worden genomen bij de globale beoordeling die de nationale rechterlijke instantie moet verrichten.
- 64 Gelet op het voorgaande moet op het tweede deel van de derde vraag en op de vierde, de vijfde en de zesde vraag worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling niet eraan in de weg staan dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd op grond dat niet daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht, ook al is de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet herzien in de aan hem gerichte wijzigingsaanslag. Indien de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling evenwel wordt geacht niet daadwerkelijk te zijn verricht omdat de opsteller van de factuur fraude heeft gepleegd of onregelmatigheden heeft begaan, of omdat in een stadium dat aan deze handeling voorafgaat fraude is gepleegd of onregelmatigheden zijn begaan, moet aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de ontvanger van de factuur wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, worden vastgesteld dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van btw-fraude. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

Kosten

- 65 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:**
 - **een persoon de btw verschuldigd is die hij op een factuur heeft vermeld, ongeacht of werkelijk een belastbare handeling is verricht;**
 - **uit het enkele feit dat de belastingdienst de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet heeft herzien in een aan hem gerichte wijzigingsaanslag, niet kan worden afgeleid dat de belastingdienst heeft erkend dat die factuur met een werkelijke belastbare handeling overeenstemt.**
- 2) **Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat de artikelen 167 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling niet eraan in de weg staan dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd op grond dat niet daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht, ook al is de door de opsteller van deze factuur aangegeven belasting over de toegevoegde waarde niet herzien in de aan hem gerichte wijzigingsaanslag. Indien de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling evenwel wordt geacht niet daadwerkelijk te zijn verricht omdat de opsteller van de factuur fraude heeft gepleegd of onregelmatigheden heeft begaan, of omdat in een stadium dat aan deze handeling voorafgaat fraude is gepleegd of onregelmatigheden zijn begaan, moet aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de ontvanger van de factuur wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, worden vastgesteld dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.**

ondertekeningen