



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

13 maart 2014\*

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Aftrek van voorbelasting — Vooruitbetalingen — Weigering om aftrek toe te staan — Fraude — Herziening van aftrek wanneer belastbare handeling niet wordt verricht — Voorwaarden”

In zaak C-107/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarije) bij beslissing van 14 februari 2013, ingekomen bij het Hof op 4 maart 2013, in de procedure

**FIRIN OOD**

tegen

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

wijst HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door A. Manov als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en D. Drambozova als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door N. Grünberg en M. Linntam als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. De Stefano, avvocato dello Stato,

\* Procestaal: Bulgaars.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en N. Nikolova als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 december 2013,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 65, 90, lid 1, 168, sub a, 185, lid 1, 193 en 205 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 FIRIN OOD (hierna: „FIRIN”) en de Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en sociale verzekeringszaken” voor de stad Veliko Tarnovo, bij het centrale bestuur van het Nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „Direktor”) over het recht van aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) betreffende een vooruitbetaling door deze vennootschap voor een graanlevering.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

- 3 Volgens artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112 zijn aan de btw onderworpen 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.
- 4 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”
- 5 Overeenkomstig artikel 63 van de richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.
- 6 Artikel 65 van deze richtlijn luidt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”
- 7 Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”
- 8 Volgens artikel 167 van die richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

9 Artikel 168 van die richtlijn luidt:

„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:

„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 Artikel 184 van de richtlijn preciseert dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

12 Artikel 185 van die richtlijn luidt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

13 Volgens artikel 186 van deze richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

14 Artikel 193 van deze richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

15 Overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112 is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

16 Artikel 205 van deze richtlijn bepaalt:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.”

*Bulgaars recht*

17 Volgens artikel 70, lid 5, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), „bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting wanneer de belasting niet naar behoren in rekening is gebracht”.

18 In artikel 177 ZDDS heet het:

„(1) De geregistreerde persoon die ontvanger van de belastbare levering is, is aansprakelijk voor de door een andere geregistreerde persoon verschuldigde en niet-betaalde belasting, voor zover gebruik is gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting dat direct of indirect in verband met de verschuldigde en niet-betaalde belasting staat.

(2) De in lid 1 bedoelde aansprakelijkheid treedt in wanneer de geregistreerde persoon wist of had moeten weten dat de belasting onbetaald zou blijven en dit door de controle instanties is bewezen overeenkomstig de artikelen 117 tot en met 120 van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht.

(3) Voor de toepassing van lid 2 wordt aangenomen dat de persoon wetenschap moet hebben gehad wanneer aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

1. de in de zin van lid 1 verschuldigde belasting werd voor een bepaald belastingtijdvak daadwerkelijk door geen van de voorafgaande verrichters van een belastbare levering van dezelfde waar of dezelfde belastbare dienst betaald, ongeacht of deze zich in dezelfde, een veranderde of een verwerkte toestand bevindt;
2. de belastbare handeling is slechts in schijn verricht, heeft de wet omzeild of is verricht voor een prijs die aanzienlijk verschilt van de marktprijs.

(4) Voor de aansprakelijkheid op grond van lid 1 is niet vereist dat een specifiek voordeel wordt verkregen als gevolg van de niet-betaling van de verschuldigde belasting.

(5) Onder de voorwaarden van de leden 2 en 3 is ook de toeleverancier van de belastingplichtige die de niet-betaalde belasting dient te betalen, aansprakelijk.

(6) In de in de leden 1 en 2 bedoelde gevallen treedt de aansprakelijkheid in ten aanzien van de belastingplichtige die de rechtstreekse afnemer is van de levering waarvoor de verschuldigde belasting niet is betaald, en wanneer de belasting niet kan worden geïnd, kan elke afnemer die zich lager in de leveringsketen bevindt, aansprakelijk kan worden gesteld.

(7) Lid 6 is van overeenkomstige toepassing op toeleveranciers.”

## Hoofding en prejudiciële vragen

- 19 FIRIN, rechtsopvolgster van „Hlebozavod Korn”, is een vennootschap naar Bulgaars recht die actief is op het gebied van de productie van en de handel in brood en gebakwaren. Haar kapitaal is voor 99 % in handen van York Skay EOOD (hierna: „York Skay”) en voor 1 % in handen van K. Yorkishev.
- 20 Eind 2010 heeft FIRIN 10 000 ton graan besteld bij Agra Plani EOOD (hierna: „Agra Plani”), een vennootschap die volledig in handen is van Yorkishev. Voor deze op voorhand te betalen transactie heeft Agra Plani op 29 november 2010 een factuur opgemaakt voor 3 600 000 Bulgarse leva (BGN) waarvan 600 000 BGN verschuldigde btw.
- 21 Na een controle heeft de Bulgarse belastingadministratie de – door FIRIN in het kader van haar btw-aangiftes voor november-december 2010 verrichte – aftrek van dit bedrag van 600 000 BGN betwist.
- 22 De belastingadministratie heeft deze betwisting gemotiveerd met het betoog dat de prestatie niet was verricht en dat de factuur van 29 november 2010 deel uitmaakte van een fraudesysteem dat door de controle aan het licht was gebracht. Agri Plani was immers niet geregistreerd bij de nationale dienst voor granen, en had volgens het nationale recht dan ook geen graan mogen verhandelen, wat FIRIN had moeten weten. Bovendien is het totaalbedrag van de betalingen die FIRIN vanaf 30 november 2010 aan Agra Plani had gedaan, ter hoogte van 4 170 000 BGN, oftewel een hoger bedrag dan het bedrag dat volgens de factuur verschuldigd was, op die datum overgeschreven naar de rekening van York Skay. Eveneens op de dezelfde dag heeft York Skay 3 600 000 BGN overgeschreven op de bankrekening van FIRIN.
- 23 Bij gebreke van steekhoudende rechtvaardigingen heeft de belastingadministratie de verstrekte uitleg betreffende de aard van deze transfers niet aanvaard, welke volgens FIRIN voortvloeien uit, wat de eerste transfer betreft, een lening van Agra Plani aan York Skay, en vervolgens, wat de tweede transfer betreft, een verdere inbreng in het kapitaal van FIRIN.
- 24 Op 26 september 2011 is naar aanleiding van die controle een navorderingsaanslag opgelegd. FIRIN heeft tegen die aanslag administratief bezwaar ingediend bij de Direktor. Bij besluit van 16 januari 2012 heeft deze laatste die aanslag bevestigd.
- 25 FIRIN heeft vervolgens bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen het bevestigende besluit van de Direktor, waarbij zij aanvoerde dat zij voldeed aan alle voorwaarden om in aanmerking te komen voor de aftrek van 600 000 BGN en dat de motivering van de weigering van die aftrek melding maakt van omstandigheden, waaronder het fictieve karakter van de verrichting, die niet relevant zijn voor de weigering van het recht op aftrek, maar voor haar aansprakelijkheidstelling voor de btw die niet is betaald door haar leverancier.
- 26 In deze context vraagt de verwijzende rechter zich af of recht op btw-aftrek kan worden verleend wanneer de voorgenomen prestatie om uiteenlopende redenen niet kon worden verricht, en of een latere herziening mogelijk blijft. Hij vraagt zich voorts af of de nationale regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid ter zake van de btw verenigbaar is met het Unierecht.
- 27 In die omstandigheden heeft de Administrativen sad Veliko Tarnovo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vragen gesteld:
  - „1) Moeten in gevallen als die in het hoofding, waarin de btw die samenhangt met een vooruitbetaling voor een toekomstige en duidelijk bepaalbare belastbare levering van goederen, onmiddellijk en daadwerkelijk in aftrek is gebracht, de voorschriften van artikel 168, sub a, juncto de artikelen 65, 90, lid 1, en 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 [...] aldus coherent worden uitgelegd

dat wanneer de hoofdprestatie wegens objectieve en/of subjectieve gronden niet conform de leveringsvoorwaarden wordt uitgevoerd, het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip van de uitoefening ervan moet worden geweigerd?

- 2) Volgt uit deze coherente uitlegging en gezien het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat in een dergelijke casus betekenis toekomt (of niet) aan de objectieve mogelijkheid van de leverancier om de gefactureerde btw en/of de maatstaf van heffing te corrigeren op de wijze voorzien in het nationale recht, en welke invloed zou een dergelijke correctie hebben op de weigering van de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting?
- 3) Moet artikel 205 juncto de artikelen 168, sub a, en 193 van richtlijn 2006/112, punt 44 van de considerans ervan mede in acht genomen, aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan de ontvanger van een levering het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren op grond van uitsluitend criteria die zij zelf hebben vastgelegd in een nationale wettelijke regeling, krachtens welke een andere persoon dan de belastingplichtige een belastingschuld krijgt opgelegd, wanneer in dat geval het fiscale eindresultaat anders zou zijn dan het resultaat waartoe de strikte naleving van de door de lidstaat vastgestelde regels zou hebben geleid?
- 4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, zijn dan nationale bepalingen als die aan de orde in het hoofdgeding bij de toepassing van artikel 205 van richtlijn 2006/112 toelaatbaar en met het effectiviteits- en het evenredigheidsbeginsel verenigbaar, wanneer zij hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van btw invoeren, waarbij rekening wordt gehouden met vermoedens die niet afhangen van direct vaststelbare objectieve feiten, maar een uitdrukking zijn van zorgvuldig uitgewerkte figuren uit het burgerlijke recht, waarover in geval van geschil via een andere rechtsgang een eindoordeel wordt geveld?"

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

### *Ontvankelijkheid*

- 28 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen hoe de bepalingen van richtlijn 2006/112 moeten worden uitgelegd, en dit betreffende twee verschillende aspecten van het btw-stelsel, namelijk, ten eerste, de voorschriften die het recht op aftrek van de voorbelasting regelen, en ten tweede, de voorschriften die de in artikel 205 van deze richtlijn bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid van een belastingplichtige voor door een derde verschuldigde belasting regelen.
- 29 Volgens vaste rechtspraak is de procedure van artikel 267 VWEU een samenwerkingsinstrument voor het Hof en de nationale rechters, door middel waarvan het Hof de nationale rechters de gegevens voor de uitlegging van het Unierecht verschaft, die zij nodig hebben voor de beslechting van bij hen aanhangige gedingen (zie met name arrest van 19 december 2013, *Fish Legal en Shirley*, C-279/12, punt 29).
- 30 In het kader van deze samenwerking rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende het Unierecht. Het Hof kan een verzoek van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het recht van de Unie geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arrest *Fish Legal en Shirley*, reeds aangehaald, punt 30).
- 31 Weliswaar staat vast dat het hoofdgeding de betwisting van het recht op aftrek van de btw door FIRIN betreft, doch uit de beslissing van de verwijzende rechter blijkt dat de Bulgaarse belastingadministratie niet van oordeel was dat FIRIN hoofdelijk verplicht is de door *Agra Plani* verschuldigde btw te voldoen.

32 Aangezien een gedeelte van de derde vraag en de vierde vraag van de verwijzende rechter, die strekken tot uitlegging van artikel 205 van richtlijn 2006/112, de draagwijdte van een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid betreffen, houden zij kennelijk geen verband met het voorwerp van het hoofdgeding, zodat zij niet-ontvankelijk moeten worden verklaard.

### *Ten gronde*

33 Met zijn vragen betreffende de regeling van het recht op btw-af trek, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 65, 90, lid 1, 168, sub a, 185, lid 1, en 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de btw-af trek door de ontvanger van een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen moet worden herzien wanneer, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, die levering uiteindelijk niet plaatsvindt, ook al zou de leverancier die belasting nog steeds moeten betalen en de vooruitbetaling niet hebben terugbetaald.

34 Volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112 ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, en volgens artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

35 Artikel 65 van richtlijn 2006/112, waarin is bepaald dat indien betalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van die vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag, vormt een afwijking op de regel van artikel 63 en moet als zodanig strikt worden uitgelegd (arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 45).

36 Voor het verschuldigd worden van de belasting in dergelijke omstandigheden, moeten bijgevolg alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst reeds bekend zijn, en moeten dus in het bijzonder de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven (zie in die zin arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, reeds aangehaald, punt 48).

37 Nagegaan moet worden of dat in het hoofdgeding het geval is, teneinde te kunnen vaststellen of FIRIN gerechtigd was op basis van de betrokken vooruitbetaling btw af te trekken.

38 In dat verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat toen FIRIN de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vooruitbetaling heeft gedaan, de te leveren goederen duidelijk bepaalbaar waren.

39 Zoals de advocaat-generaal in punt 24 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan artikel 65 van richtlijn 2006/112 evenwel geen toepassing vinden wanneer blijkt dat ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is of het belastbare feit zich zal voordoen. Daarvan zou met name sprake zijn in geval van frauduleuze handelingen.

40 Er zij immers aan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. In deze context heeft het Hof geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen. Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (in die zin arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 35-37).

- 41 Dat is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude. In dat geval is immers niet voldaan aan de objectieve criteria waarop de begrippen goederenlevering en dienstverrichting door een als zodanig handelende belastingplichtige en het begrip economische activiteit zijn gebaseerd (arrest Bonik, reeds aangehaald, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude uitmaakte (arrest Bonik, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Een dergelijke sanctieregeling invoeren zou immers verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie in die zin arrest Bonik, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het bijgevolg aan de bevoegde belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (arrest Bonik, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 In het kader van de op grond van artikel 267 VWEU ingeleide procedure is het Hof evenwel niet bevoegd om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. Het staat dus aan de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van deze zaak (zie met name het reeds aangehaalde arrest Bonik).
- 46 Hieruit volgt dat alleen de verwijzende rechter de bevoegdheid toekomt om na te gaan of de betrokken belastingautoriteiten aan de hand van objectieve gegevens hebben bewezen dat FIRIN wist of had moeten weten dat de vooruitbetaling aan haar leverancier in werkelijkheid niet de levering van goederen tot doel had, zoals was vermeld op de door deze laatste opgestelde factuur.
- 47 Teneinde aan de verwijzende rechterlijke instantie een bruikbaar antwoord te geven, dienen niettemin de vragen betreffende de voorwaarden voor de herziening van de door FIRIN afgetrokken btw te worden onderzocht voor het geval dat deze instantie aan het einde van de door haar te verrichten beoordeling tot de slotsom komt dat alle relevante elementen van de toekomstige levering konden worden geacht deze vennootschap reeds bekend zijn op het tijdstip van de vooruitbetaling, en dat die levering dus niet onzeker bleek te zijn.
- 48 In dat verband zij eraan herinnerd dat de artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112 de voorwaarden bepalen waaronder de belastingadministratie van een belastingplichtige een herziening kan eisen (in die zin, arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punt 26).
- 49 Met betrekking tot de mogelijke gevolgen voor de btw-aftrek door een belastingplichtige van gebeurtenissen die zich na dat tijdstip hebben voorgedaan, volgt uit de rechtspraak dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, die onder de voorwaarden van deze artikelen 184 tot en met 186 moeten worden verricht (arrest TETS Haskovo, reeds aangehaald, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



- 50 Het herzieningsmechanisme waarin voornoemde artikelen voorzien, maakt namelijk integrerend deel uit van de bij richtlijn 2006/112 vastgestelde btw-aftrekgeregeling. Het heeft tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Dit mechanisme beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (arrest TETS Haskovo, punten 30 en 31).
- 51 Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen (reeds aangehaald arrest TETS Haskovo, punt 32).
- 52 In een situatie als die van het hoofdgeding, waaruit blijkt dat volgens de verwijzende rechter de levering van goederen waarvoor FIRIN een vooruitbetaling heeft gedaan, niet zal plaatsvinden, moet worden vastgesteld, zoals de advocaat-generaal in punt 35 van haar conclusie heeft opgemerkt, dat de voor de vaststelling van het bedrag van die aftrek in aanmerking genomen elementen aldus zijn gewijzigd na de btw-aangifte. In een dergelijke situatie kan de belastingadministratie bijgevolg de herziening van de door de belastingplichtige afgetrokken btw verlangen.
- 53 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien.
- 54 In dat verband zij immers eraan herinnerd dat met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd omdat een belastbare handeling ontbreekt, uit richtlijn 2006/112 volgt dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze worden behandeld. Enerzijds is de opsteller van een factuur 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 (arrest van 31 januari 2013, LVK – 56, C-643/11, punten 46 en 47).
- 55 In een dergelijke situatie wordt eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd door de mogelijkheid, waarin de lidstaten moeten voorzien, om ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld (arrest LVK – 56, reeds aangehaald, punt 48).
- 56 Zoals de advocaat-generaal in punt 43 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan bovendien, zolang, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, de vooruitbetaling niet is terugbetaald door de leverancier, de door hem op grond van de inontvangstneming van die vooruitbetaling verschuldigde maatstaf van heffing niet worden verlaagd op grond van de gecombineerde bepalingen van de artikelen 65, 90 en 193 van richtlijn 2006/112 (zie in die zin, wat de herziening van de maatstaf van heffing in geval van kortingen betreft, arrest van 29 mei 2001, Freemans, C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 35).
- 57 In die omstandigheden, en onverminderd het recht van de belastingplichtige om met gebruikmaking van de relevante nationale rechtsmiddelen te verkrijgen dat zijn leverancier de vooruitbetaling voor de uiteindelijk niet verrichte levering van goederen terugbetaalt, is de omstandigheid dat de door die leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien niet van invloed op het recht van de belastingadministratie om de terugbetaling te eisen van de btw welke die belastingplichtige heeft afgetrokken uit hoofde van de vooruitbetaling voor een dergelijke levering.

- 58 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de artikelen 65, 90, lid 1, 168, sub a, 185, lid 1, en 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij vereisen dat de btw-aftrek door de ontvanger van een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen, wordt herzien wanneer, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, die levering uiteindelijk niet plaatsvindt, ook al zou de leverancier die belasting nog steeds moeten betalen en de vooruitbetaling niet hebben terugbetaald.

### **Kosten**

- 59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 65, 90, lid 1, 168, sub a, 185, lid 1, en 193 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij vereisen dat de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde door de ontvanger van een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen, wordt herzien wanneer, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, die levering uiteindelijk niet plaatsvindt, ook al zou de leverancier die belasting nog steeds moeten betalen en de vooruitbetaling niet hebben terugbetaald.**

ondertekeningen