



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 17 januari 2019¹

Zaak C-712/17

**EN.SA. Srl
tegen**

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[verzoek van de Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (belastingrechter in tweede aanleg Lombardije, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om prejudiciële beslissing – Btw – Fictieve handelingen – Weigering van aftrek van voorbelasting – Ontstaan van een belastingschuld door uitreiking van facturen – Aanvullende sanctie ten belope van de volledige geweigerde aftrek van voorbelasting – Verenigbaarheid met het neutraliteitsbeginsel – Verenigbaarheid met het evenredigheidsbeginsel”

I. Inleiding

1. Deze zaak betreft wederom² de problematiek van het „punitief karakter” van het btw-recht. Bij de bestrijding van btw-fraude is het Hof in zoverre betrekkelijk streng: de aftrek van voorbelasting (en de belastingvrijstelling) kan niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingontduiking, maar ook wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-ontduiking³.

2. Geldt deze strenge aanpak (weigering van de aftrek van voorbelasting in alle stadia van een leveringsketen) nu ook wanneer btw-fraude uitgesloten is, maar middels gefingeerde handelingen wordt getracht andere onrechtmatige voordelen te verkrijgen? Kunnen de betrokkenen hier – onverminderd strafrechtelijke sancties – worden „bestraft” door het btw-recht doordat in een langere leveringsketen aan iedere betrokkene de aftrek van voorbelasting wordt geweigerd, terwijl tegelijkertijd een belastingplicht wordt vastgesteld en aanvullend nog een bestuursrechtelijke sanctie ten belope van 100 % van de geweigerde aftrek van voorbelasting wordt opgelegd?

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Zonder volledigheid te willen pretenderen: zie arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719); 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455); 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48), arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56); met betrekking tot het daaruit voortvloeiende probleem van de overcompensatie van de ontstane schade, zie reeds mijn conclusie in de zaak Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punten 39 e.v.).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. De in deze zaak toepasselijke bepaling is richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁴ (hierna: „btw-richtlijn”).

4. Artikel 168, aanhef, onder a), van deze richtlijn 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; [...]”

5. Artikel 203 van de btw-richtlijn luidt:

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

B. Italiaans recht

6. De bepalingen van de btw-richtlijn zijn in het Italiaanse recht omgezet in meerdere decreten van de president van de Republiek.

7. Artikel 19 van het presidentieel decreet nr. 633/72 van 26 oktober 1972 (hierna: „decreet nr. 633/72”) bepaalt dat „het bedrag van de belasting over de verrichte handelingen wordt verminderd met het bedrag van de belasting die door de belastingplichtige is betaald of verschuldigd of die aan hem is doorberekend voor goederen of diensten die in het kader van de uitoefening van zijn bedrijf of beroep zijn ingevoerd of verworven”.

8. Artikel 21, lid 7, van decreet nr. 633/72 bepaalt daarentegen: „Indien een factuur wordt uitgereikt voor niet-bestaande handelingen of indien de op de factuur vermelde tegenprestaties voor de handelingen of de belastingen hoger zijn dan de werkelijke bedragen, is de belasting verschuldigd over het volledige vermelde bedrag of over het met de vermeldingen op de facturen overeenkomende bedrag.”

9. Ingeval een handeling waarvoor een factuur is uitgereikt en geregistreerd, volledig of deels vervalt, heeft de vervreemder overeenkomstig artikel 26 van decreet nr. 633/72 onder de daarin voorziene voorwaarden en binnen de daarin voorziene termijnen, het recht om de btw te registreren en in aftrek te brengen, terwijl de koper zich bij wege van verhaal tot hem zal moeten wenden om het doorberekende bedrag terug te krijgen.

10. Op grond van artikel 6, lid 6, van wetsdecreet nr. 471 van 18 december 1997 („Schending van verplichtingen betreffende documentatie, registratie en vaststelling van handelingen”) mag de belastingadministratie volgens de verklaringen van de verwijzende rechter een sanctie opleggen ten belope van het volledige bedrag van de niet-aftrekbaar geachte voorbelasting.

⁴ PB 2006, L 347, blz. 1.

III. Hoofdgeding

11. Zoals uiteengezet door de verwijzende rechter, gaat het hoofdgeding in wezen om het volgende.
12. Verzoeker in het hoofdgeding (EN.SA. S.r.l.; hierna: „EN.SA.”) is werkzaam in de handel in elektriciteit, en handelt in stroom op basis van termijncontracten buiten het Piattaforma dei Conti Energia (PCE).
13. In dit verband heeft EN.SA. in de belastingjaren 2009 en 2010 grote hoeveelheden elektriciteit aan vennootschappen van de groep „Green Network” verkocht en in een soort cirkelbeweging weer van deze groep teruggekocht. De handelingen werden in de boekhouding voor het juiste bedrag opgenomen. Ook werden de bijbehorende facturen voor deze handelingen opgesteld.
14. Het staat niet vast of EN.SA. onderdeel van de groep „Green Network” is, dan wel een zelfstandige onderneming. Evenmin staat vast of EN.SA. dezelfde hoeveelheden elektriciteit per omgaande en voor dezelfde prijs weer heeft teruggekocht. Verder is de vraag wat het doel was van de aan- en verkoop door en aan dezelfde personen. De belastingdienst vermoedt dat hiermee werd beoogd grote bedragen in de boekhouding van de betrokken vennootschappen te vermelden, waardoor deze (betere) toegang tot financieringsmogelijkheden bij banken kregen. EN.SA. spreekt dit echter tegen.
15. Vast staat evenwel dat de voor deze handelingen met elektriciteit op de facturen vermelde btw tijdig en op de juiste wijze is betaald en dat de betrokken ontvanger van de prestatie hiervoor de voorbelasting heeft afgetrokken. Vast staat ook dat de fiscus daardoor op het gebied van de btw niet is benadeeld. Volgens de verwijzende rechter is met name iedere mogelijkheid van een zogenoemde „carrouselfraude” uitgesloten. Blijkens zijn prejudiciële vraag gaat de verwijzende rechter er wel van uit dat de hier te beoordelen handelingen met elektriciteit in de litigieuze jaren 2009 en 2010 als niet-bestaand moeten worden aangemerkt.
16. De belastingadministratie weigerde EN.SA. bij besluit de aftrek van voorbelasting voor deze in een eerder stadium (dat wil zeggen voor zover EN.SA. elektriciteit heeft gekocht) verrichte, niet-bestaande handelingen. Met betrekking tot de in een later stadium verrichte, niet-bestaande handelingen (dat wil zeggen voor zover EN.SA. elektriciteit heeft verkocht) werd evenwel een overeenkomstige belastingschuld vastgesteld, omdat de btw afzonderlijk op de facturen van EN.SA. was vermeld. Dit heeft geleid tot een vaststelling van een belastingschuld (aanvullende btw, rente en sancties) van 47 618 491,00 EUR voor 2009 en van 22 001 078,00 EUR voor 2010.
17. Tegen dit besluit heeft EN.SA. beroep ingesteld, dat door de Commissione Tributaria Provinciale di Milano (belastingrechter in eerste aanleg Milaan, Italië) werd afgewezen. De verwijzende rechter moet beslissen over het door EN.SA. ingestelde hogere beroep.

IV. Prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

18. Bij beslissing van 9 oktober 2017, ingekomen op 20 december 2017, heeft de Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (belastingrechter in tweede aanleg Lombardije, Italië) het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is in geval van als fictief beschouwde handelingen die de fiscus geen nadeel hebben berokkend en de belastingplichtige geen belastingvoordeel hebben opgeleverd, de nationale regeling die volgt uit de toepassing van artikel 19 (Aftrek van voorbelasting) en artikel 21, lid 7, (Facturering van handelingen) van presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972 en van artikel 6, lid 6, van wetsdecreet nr. 471

van 18 december 1997 (Schending van verplichtingen betreffende documentatie, registratie en vaststelling van handelingen), in overeenstemming met de door het Hof ontwikkelde communautaire beginselen op het gebied van btw, wanneer de gelijktijdige toepassing van de nationale bepalingen tot gevolg heeft dat:

- a) de belasting die de koper over de aankopen heeft betaald, voor geen van de litigieuze handelingen die dezelfde belastingplichtige betreffen en dezelfde heffingsgrondslag hebben, aftrekbaar is;
- b) de belasting over de eveneens als niet-bestaand beschouwde bijbehorende parallelle verkoophandelingen wordt geheven en door de verkoper wordt betaald (en terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting is uitgesloten);
- c) een sanctie wordt opgelegd ten bedrage van de niet-aftrekbaar geachte voorbelasting?"

19. In de procedure bij het Hof hebben de Italiaanse Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Beoordeling

A. Opmerkingen vooraf met betrekking tot de feiten en de prejudiciële vraag

20. Voor de beantwoording van de voorgelegde vraag moet er op grond van de concrete prejudiciële vraag van worden uitgegaan dat het bij de onderhavige handelingen met elektriciteit gaat om niet-bestaande (fictieve) handelingen (dat wil zeggen schijntransacties) die als zodanig niet hebben plaatsgevonden.

21. Gezien de beschrijving van de feiten is echter niet met zekerheid uitgesloten dat bestaande (dat wil zeggen echte) handelingen zijn verricht. Aangezien bij handelingen met elektriciteit onder handelaren in elektriciteit per saldo nooit een materiële afgifte van elektriciteit plaatsvindt, maar slechts (in de regel via elektronische weg) stroomafnamerechten worden gekocht en verkocht, zijn hiervoor geen specifieke afgiftehandelingen nodig. Als deze afnamerechten juridisch gezien daadwerkelijk geldig worden overgedragen, kan enkel uit het feit dat met deze transacties mogelijk uitsluitend werd beoogd de balans kunstmatig op te blazen, niet per se worden afgeleid dat sprake is van niet-bestaande handelingen.⁵ Ook zou kunnen worden aangenomen dat dit doel juist geldige handelingen veronderstelt. Aangezien de kosten van een transactie in de (elektronische) handel met energie eerder marginaal zijn, is er namelijk geen reden om echte handelingen te vervangen door fictieve handelingen.

22. Om die reden moet de verwijzende rechter precies nagaan of niet toch sprake is van bestaande handelingen. Daarbij zou dan het probleem rijzen van de mogelijke weigering van de aftrek van voorbelasting in het geval van frauduleus, maar vanuit het oogpunt van het btw-recht rechtmatig handelen, waarover hier evenwel geen vraag is gesteld aan het Hof.

⁵ Zelfs het feit dat een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, brengt op zich niet mee dat deze van de belastingheffing wordt uitgezonderd – aldus uitdrukkelijk: arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 50); 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 49), en 29 juni 2000, Salumets e.a. (C-455/98, EU:C:2000:352, punt 19).

B. Juridische beoordeling

23. De gestelde prejudiciële vraag bevat daarentegen drie andere aspecten die ik afzonderlijk zal behandelen. Ten eerste wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of uit artikel 168 van de btw-richtlijn voortvloeit dat bij een leveringsketen met niet-bestaande handelingen iedere keer opnieuw de aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd (zie hierna onder 1). Ten tweede wenst de verwijzende rechter uiteindelijk te vernemen of uit artikel 203 van de btw-richtlijn voortvloeit dat desondanks bij de niet-bestaande doorverkoop belasting wordt geheven (en een teruggaaf van onverschuldigd betaalde bedragen is uitgesloten) (zie hierna onder 2). Ten derde wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in een dergelijk geval een aanvullende sanctie ten bedrage van de niet-aftrekbare voorbelasting evenredig is (zie hierna onder 3).

1. Weigering van de aftrek van voorbelasting bij niet-bestaande handelingen

24. Op grond van artikel 168 van de btw-richtlijn heeft de belastingplichtige slechts onder bepaalde voorwaarden een recht op aftrek van voorbelasting. Zo moet de belastingplichtige zelf handelingen verrichten en kan hij verder uitsluitend btw aftrekken die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht. Overeenkomstig artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn is elektriciteit gelijkgesteld met een lichamelijke zaak.

25. Hieruit volgt dat in het btw-stelsel het recht op aftrek gekoppeld is aan de daadwerkelijke levering van elektriciteit.⁶ Bijgevolg is het uitgesloten dat er enig recht op aftrek ontstaat wanneer er geen daadwerkelijke levering van goederen plaatsvindt.⁷

26. Niet van belang is, zoals ook de Commissie en Italië aanvoeren, dat degene die de fictieve levering verricht een belasting overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd is, omdat hij voor de fictieve levering een factuur heeft uitgereikt waarop de btw afzonderlijk is vermeld. Het Hof heeft immers al meermaals gepreciseerd dat de uitoefening van het recht op aftrek zich niet uitstrekt tot een belasting die uitsluitend is verschuldigd omdat zij wordt vermeld op een factuur.⁸

27. Per saldo vloeit hieruit voort dat voor EN.SA. geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, als voor haar geen levering is verricht. Dit wordt ook niet anders wanneer in een langere leveringsketen meerdere fictieve leveringen achter elkaar worden verricht. Artikel 168 van de btw-richtlijn maakt geen onderscheid tussen een enkele levering of meerdere leveringen die achter elkaar of in een circuit worden verricht.

28. Omdat in casu geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, hoeft de vraag naar een weigering van de aftrek van voorbelasting op grond van frauduleus gedrag hier dus niet te worden beantwoord.

⁶ Zie arresten van 27 juni 2018, SGI en Valériane (C-459/17 en C-460/17, EU:C:2018:501, punt 35); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 34); 26 mei 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punten 24 en 25); 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 31), en 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 36).

⁷ Zie in die zin laatstelijk uitdrukkelijk: arrest van 27 juni 2018, SGI en Valériane (C-459/17 en C-460/17, EU:C:2018:501, punt 36).

⁸ Zie arresten van 27 juni 2018, SGI en Valériane (C-459/17 en C-460/17, EU:C:2018:501, punt 37); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 34); 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 23), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 19).

2. Belastingplicht op basis van uitreiking van facturen

29. Verder moet worden onderzocht of ondanks een fictieve levering in een eerder stadium – die geen recht geeft op aftrek van voorbelasting – voor de fictieve levering in een later stadium btw kan worden vastgesteld. Dit zou in een langere leveringsketen leiden tot zeer hoge belastinginkomsten voor de betrokken staat, hoewel niet voldaan is aan het uitgangspunt van het btw-recht (levering van een goed of dienst door een belastingplichtige onder bezwarende titel, overeenkomstig artikel 2, lid 1).

a) Belastingenschuld van de opsteller van een factuur over fictieve handelingen

30. Voor de beantwoording van deze vraag zijn de artikelen 193 en 203 van de btw-richtlijn bepalend. Artikel 193 van de btw-richtlijn bepaalt dat de btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering verricht. Volgens de verwijzende rechter is er geen sprake van een goederenlevering. Daarnaast regelt artikel 203 van de btw-richtlijn echter dat btw (ook) verschuldigd is door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Dit is in het geval van EN.SA. aan de orde.

1) Doel en strekking van artikel 203 van de btw-richtlijn

31. Met artikel 203 van de btw-richtlijn wordt beoogd het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten verloren gaan doordat door de ontvanger van de factuur op grond van deze factuur ten onrechte een beroep wordt gedaan op een recht op aftrek van voorbelasting.⁹ Dit gevaar wordt in de onderhavige situatie duidelijk zichtbaar.

32. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat inderdaad enkel voor die belastingen die verband houden met een aan btw onderworpen handeling.¹⁰ Het gevaar van verlies van belastinginkomsten is evenwel niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn nog voor de uitoefening van dat recht kan gebruiken.¹¹ In dat geval kan immers niet worden uitgesloten dat de belastingadministratie niet tijdig kan vaststellen dat materieelrechtelijke overwegingen zich verzetten tegen de uitoefening van een formeel recht op aftrek.

33. Artikel 203 van de btw-richtlijn beoogt hiermee een vergelijkbare coherentie tussen de aftrek van voorbelasting door de *ontvanger* van een factuur en de belastingenschuld van de *opsteller* van een factuur tot stand te brengen als die welke normaal gesproken ook bij een daadwerkelijke levering zou bestaan voor degene die de prestatie verricht, en de ontvanger van de prestatie. Blijkens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn is het hierbij niet noodzakelijk dat de ontvanger van de factuur de voorbelasting feitelijk heeft afgetrokken.

34. Per saldo is dus de opsteller van de factuur ongeacht de schuldvraag aansprakelijk voor het risico (dat wil zeggen abstract) dat de ontvanger van de factuur op grond van deze (onjuiste) factuur ten onrechte voorbelasting kan aftrekken. Het gaat om een abstracte risicoaansprakelijkheid van degene die de factuur heeft uitgereikt. Deze bestaat niet slechts in het geval van een vergissing ten aanzien van het juiste belastingtarief (op de factuur wordt het normale belastingtarief vermeld in plaats van het verlaagde tarief), maar met name ook bij de afrekening voor fictieve handelingen.

⁹ Zie in die zin uitdrukkelijk arresten van 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.), onder verwijzing naar arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 57 en 61), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 tot en met C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50).

¹⁰ Zie arrest van 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

¹¹ Zie in die zin uitdrukkelijk arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.), met verwijzing naar arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

2) *Geen toepassing in het geval van een afrekening voor een fictieve levering?*

35. Het Hof heeft evenwel in een uitspraak geoordeeld dat een bedrag dat bij vergissing als btw op een factuur is vermeld, niet als btw kan worden aangemerkt, wanneer de betrokken diensten niet aan btw zijn onderworpen.¹²

36. Wanneer deze rechtspraak consistent wordt doorgetrokken, zou dat in casu betekenen dat de afrekening voor fictieve handelingen – aangezien deze evenmin aan btw zijn onderworpen (zie hierboven punten 25 e.v.) – niet de rechtsgevolgen van artikel 203 van de btw-richtlijn in het leven zou roepen. Artikel 203 van de btw-richtlijn is dan slechts van toepassing op het geval van een te hoge btw voor een (reële) levering of dienst. Voor een dergelijke beperking zijn echter noch in de bewoordingen noch in het doel en de strekking als abstracte risicoaansprakelijkheid aanknopingspunten te vinden.

37. Bovendien heeft het Hof in dezelfde en in een andere uitspraak¹³ vastgesteld dat de Zesde richtlijn¹⁴ geen uitdrukkelijke bepalingen bevat voor het geval dat de btw bij vergissing op een factuur is vermeld, hoewel zij niet verschuldigd is. Uiteindelijk ging het echter ook in deze arresten om de correcties van dergelijke facturen waarin artikel 203 van de btw-richtlijn inderdaad niet voorziet.¹⁵ Bovendien betroffen deze arresten niet de bewuste afrekening voor fictieve handelingen, maar vergissingen ten aanzien van de eigenschap van belastingplichtige en de plaats van de handelingen.

38. Het Hof heeft met name in een andere zaak bevestigd dat ook pro-forma facturen (dat wil zeggen facturen inzake fictieve handelingen) vallen onder artikel 21, punt 1, onder c), van de Zesde richtlijn (dit artikel komt overeen met artikel 203 van de btw-richtlijn).¹⁶

39. Ten slotte kan het niet zo zijn dat alleen de opsteller van de factuur die een vergissing heeft gemaakt wat betreft de hoogte van het belastingtarief of bewust btw voor een niet aan btw onderworpen handeling heeft vermeld, aansprakelijk wordt gehouden voor het ontstane (abstracte) gevaar van verlies van belastinginkomsten, en niet degene die bewust fictieve handelingen afrekent. In beide gevallen bestaat er hetzelfde gevaar van verlies van belastinginkomsten door een onrechtmatige aftrek van voorbelasting door de ontvanger van de factuur.¹⁷ Om die reden gaat zowel de Commissie als Italië ervan uit dat artikel 203 van de btw-richtlijn in het onderhavige geval van toepassing is.

40. Artikel 203 van de btw-richtlijn heeft dus juist ook betrekking op de onderhavige situatie waarin bewust btw op een factuur wordt vermeld, hoewel deze bij gebrek aan handelingen niet verschuldigd is. Bijgevolg is EN.SA. in beginsel de btw verschuldigd die zij op de facturen inzake de fictieve handelingen heeft vermeld.

b) Herziening van de belastingsschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn

41. Verder moet nog worden onderzocht of deze belastingsschuld in ieder geval moet kunnen worden herzien als er feitelijk geen sprake is van een gevaar van verlies van belastinginkomsten. Deze vraag rijst met name, omdat de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag laat doorschemeren dat de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw is uitgesloten.

¹² Zie arrest van 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 53).

¹³ Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49).

¹⁴ 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).

¹⁵ Zie op dit punt arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 48) – „de Zesde richtlijn [bevat] geen enkele bepaling [...] over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur”.

¹⁶ Zie arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 41).

¹⁷ Zie in die zin ten slotte ook arrest van 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 42) – belastingsschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn, ongeacht of werkelijk een belastbare handeling is verricht.

42. In dit verband heeft het Hof echter reeds vastgesteld dat de Zesde richtlijn (hetzelfde geldt voor de thans toepasselijke btw-richtlijn) geen bepaling bevat over de herziening van btw die ten onrechte door de opsteller van de factuur is gefactureerd.¹⁸ Zolang de Uniewetgever deze lacune niet verhelpt, staat het dan ook aan de lidstaten om er een oplossing voor te vinden.¹⁹

1) *Verplichting tot het bieden van een herzieningsmogelijkheid*

43. In dit verband staat het ten eerste aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun interne rechtsorde de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn *goede trouw* levert, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien.²⁰

44. Daarenboven verlangt het beginsel van neutraliteit van de btw dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien wanneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar van verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld *zonder* dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van die factuur.²¹ Deze herziening kan bovendien niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie.²²

45. Daarbij mogen de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, hetgeen een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel.²³ Dit geldt in het bijzonder voor een abstracte risicoaansprakelijkheid (zie hierboven onder punten 34 en 35).

46. Indien de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt als gevolg van de voorwaarden waaronder verzoeken om teruggaaf van belastingen kunnen worden gedaan, kunnen de genoemde beginselen bijgevolg vereisen dat de lidstaten de nodige middelen en procedures bieden waarmee de belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen.²⁴

47. Volgens de verwijzende rechter bestaat geen gevaar van verlies van belastinginkomsten. Dit vloeit voort uit het feit dat de verschuldigde btw volgens de regels door de betrokken vennootschappen is betaald en de Italiaanse staat om die reden op grond van de coherentie tussen btw en voorbelasting geen btw aan één van de betrokkenen heeft uitbetaald, zonder dat het bedrag eerder kon worden geïnd. In zoverre is het doel om een coherentie tussen de aftrek van voorbelasting en de belastingschuld te waarborgen (zie in dit verband hierboven onder punten 32 e.v.), hier niet aangetast.

18 Zie in die zin uitdrukkelijk arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 48). Aangehaald in arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49), die er evenwel op wijzen dat het geval dat de btw bij vergissing op een factuur is vermeld, niet uitdrukkelijk in de richtlijn is voorzien.

19 Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49).

20 Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

21 Zie arresten van 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 37); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 37); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 58).

22 Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 38), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 68).

23 Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 39), en, naar analogie, 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Zie arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 40), zie in die zin en naar analogie arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabrieken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

48. Bovendien blijkt uit de feiten en de prejudiciële vraag dat de belastingadministratie alle betrokkenen kent en aan ieder van hen de onrechtmatige aftrek van voorbelasting heeft geweigerd. Ook gezien deze omstandigheid kan er geen sprake zijn van een gevaar van verlies van belastinginkomsten. Maar als er geen gevaar bestaat dat belastinginkomsten verloren gaan door de afrekening voor fictieve handelingen, dan moet een herziening van deze belasting overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn mogelijk zijn, ook als EN.SA. ten aanzien van de fictieve handelingen niet te goeder trouw heeft gehandeld.

2) *Tijdstip van herziening*

49. Het geboden tijdstip van de herziening is dat waarop vaststaat dat er geen gevaar bestaat dat belastinginkomsten verloren gaan. Dit zou in casu bijvoorbeeld het tijdstip kunnen zijn waarop de belastingadministratie ervan op de hoogte raakt dat de ontvanger van de factuur geen recht heeft op aftrek van voorbelasting en hem met succes de aftrek van voorbelasting weigert.

50. De vraag of verder een teruggaaf van het bedrag aan de ontvanger van de factuur nog een voorwaarde is voor de herziening van de belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn, als deze te goeder trouw uit is gegaan van zijn recht op aftrek van voorbelasting, kan hier onbeantwoord blijven, omdat bij de in casu betrokken groep „Green Network” de goede trouw ontbreekt²⁵.

3) *Conclusie*

51. Per saldo vereist het Unierecht (inzonderheid de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw) een mogelijkheid tot herziening van de als abstracte risicoaansprakelijkheid vorm gegeven verschuldigdheid van btw overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn op het moment dat een gevaar van verlies van belastinginkomsten uitgesloten is.

52. Zoals het Hof echter reeds heeft beslist, staat het Unierecht niet eraan in de weg dat de lidstaten het opstellen van fictieve facturen (voor fictieve handelingen) waarop ten onrechte btw wordt vermeld, als strafbaar feit beschouwen en in een dergelijk geval de naar nationaal recht geldende sancties toepassen.²⁶

3. *Evenredigheid van een sanctie ten belope van 100 % van de ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting*

53. Ten slotte dient nog de in het derde deel van de verwijzingsbeslissing genoemde vraag te worden beantwoord of in een geval zoals het onderhavige een aanvullende sanctie ten belope van 100 % van de ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting evenredig is.

54. Bij ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling, zijn de lidstaten bevoegd de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel.²⁷

²⁵ Als ervan wordt uitgegaan dat binnen de groep fictieve handelingen worden verricht, sluit dit in beginsel een handelen te goeder trouw binnen de groep uit.

²⁶ Zie in die zin arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 62).

²⁷ Zie arrest van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59); zie in die zin onder meer arresten van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 50), en 7 december 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punt 20).

55. Dergelijke sancties mogen derhalve niet verder gaan dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude. Bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet met name rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor die sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald.²⁸

56. Met betrekking tot de mogelijkheden van de lidstaten om geldelijke sancties in het kader van het btw-recht op te leggen, heeft het Hof reeds in meerdere uitspraken vastgesteld dat sancties weliswaar toegestaan zijn, maar dat deze niet in strijd mogen zijn met de uitgangspunten van het btw-recht en in het bijzonder geen afbreuk mogen doen aan de btw-neutraliteit.²⁹

57. In casu heeft de sanctie ten belope van 100 % van de ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting tot gevolg dat de ten aanzien van de belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn geboden herzieningsmogelijkheid per saldo wordt uitgehold. Want zelfs als de belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn op grond van het ontbreken van gevaar van verlies van belastinginkomsten wordt herzien, resteert een relatief hoge geldschuld. Wanneer de inkoopprijs en de verkoopprijs identiek zijn, resteert zelfs een geldschuld voor eenzelfde bedrag.

58. Het Hof heeft reeds bepaald dat – wanneer de gedragingen niet tot een derving van inkomsten voor de belastingadministratie hebben geleid noch op belastingfraude wijzen – een sanctie ten belope van 50 % niet-evenredig lijkt, hetgeen echter door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.³⁰ Dit geldt juist ook voor een sanctie ten belope van 100 % in een geval waarin een derving van belastinginkomsten en een belastingfraude uitgesloten zijn.³¹

59. Zoals het Hof reeds in een andere zaak heeft beslist³², zijn ook andere – minder vergaande – middelen mogelijk. Zo is in het onderhavige geval een geldboete of geldelijke sanctie denkbaar die in een redelijke verhouding staat tot de ernst van de inbreuk en de hoogte van de schade. Klaarblijkelijk wordt volgens de in casu aan de orde zijnde regeling de sanctie evenwel in ieder geval opgelegd, zonder rekening te houden met de concrete omstandigheden en het concrete gevaar van verlies van btw-inkomsten respectievelijk de concrete derving van btw-inkomsten. Dit gaat – zoals de Commissie terecht opmerkt – verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude (zie met betrekking tot deze doelstellingen alleen al artikel 273 en tevens artikel 131 van de btw-richtlijn).

60. Om dezelfde reden kan de litigieuze sanctie ook niet als evenredig worden aangemerkt ten opzichte van de ten onrechte uitgevaardigde facturen (wat deze mogelijkheid betreft, zie hierboven punt 53), temeer omdat deze niet is gekoppeld aan het bedrag van de daar vermelde belastingschuld en het gevaar, maar aan de eerder ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting.

61. Daarbij moet in acht worden genomen dat naast de (op grond van de fictieve leveringen in een eerder stadium) ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting, de eveneens ten onrechte afgedragen btw voortvloeiende uit de fictieve leveringen in een later stadium staat. Beide „betalingen” hebben betrekking op hetzelfde geleverde goed en kunnen alleen al daarom niet afzonderlijk in aanmerking worden genomen. Beide zijn ten onrechte verricht en dienen derhalve te worden teruggegeven.

28 Zie arrest van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 60); zie in die zin arresten van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 38), en 8 mei 2008, Ecotrader (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 65- 67).

29 Zie arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 41); zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

30 Zie arrest van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punten 65 en 66).

31 Vergelijkbaar – hoewel in een andere context – arrest van 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 47).

32 Zie arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 42), zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63).

62. Zoals de systematiek van de btw-richtlijn bovendien duidelijk laat zien (zie artikel 206 van de btw-richtlijn), bestaat de belastingschuld van de belastingplichtige steeds uit de verschuldigde belasting voortvloeiende uit de in een later stadium verrichte handelingen verminderd met de aftrekbare voorbelasting voortvloeiende uit de in een eerder stadium verrichte handelingen uit hetzelfde belastingtijdvak. Deze gedachtegang dient ook te gelden bij de beoordeling van de redelijkheid van een sanctie voor fictieve handelingen.

63. Bij een verrekening van beide rechten ontstaat een concrete betalingsverplichting voor EN.SA. (en daarmee een derving van belastinginkomsten voor Italië) van nul euro wanneer de inkoopprijs en de verkoopprijs identiek waren, hetgeen kan worden opgemaakt uit de verklaringen van de verwijzende rechter. De oplegging van een sanctie ter hoogte van 100 % van de ten onrechte en ten laste van Italië toegepaste aftrek van voorbelasting zonder rekening te houden met het eveneens ten onrechte, maar in het voordeel van Italië afgedragen btw-bedrag is vanwege het inhoudelijke verband tussen de twee rechten niet-evenredig.

64. Het blijft evenwel voorbehouden aan Italië om over de overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn (abstracte risicoaansprakelijkheid) ontstane belastingschuld een redelijke rente te heffen, totdat deze is herzien, en – zoals hierboven reeds uiteengezet – voor de uitvaardiging van facturen voor fictieve handelingen ook een strafrechtelijke sanctie op te leggen.

VI. Conclusie

65. Ik geef het Hof in overweging de vraag van de Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (belastingrechter in tweede aanleg Lombardije, Italië) als volgt te beantwoorden:

„De artikelen 168 en 203 van richtlijn 2006/112/EG verzetten zich in het geval van fictieve handelingen niet tegen een gelijktijdige belastingschuld op grond van de uitvaardiging van een factuur en een weigering van de aftrek van voorbelasting (ook meermaals binnen een circulaire leveringsketen). Voorwaarde is dat de belastingschuld op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden herzien, zodra een gevaar van verlies van belastinginkomsten is uitgesloten. In een dergelijk geval mag weliswaar een sanctie worden opgelegd voor het opstellen van een onjuiste factuur, maar is een sanctie voor het volledige bedrag van de niet-aftrekbare voorbelasting van de fictieve, in een eerder stadium verrichte handelingen niet-evenredig, voor zover betreffende fictieve, in een later stadium verrichte handelingen btw is afgedragen en er om die reden geen sprake was van een gevaar voor verlies aan belastinginkomsten.”