



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 8 juli 2021¹

Zaak C-156/20

Zipvit Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijke instantie, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168 en artikel 178, onder a) – Ontstaan van het recht op aftrek wanneer ten onrechte wordt aangenomen dat in een eerder stadium ontvangen prestaties vrijgesteld waren – Ondanks vergissing in de prijs begrepen belasting over de toegevoegde waarde – Tijdvak van ontstaan – Verschuldigde of voldane belasting over de toegevoegde waarde – Bezit van een factuur als materiële voorwaarde – Afbakening ten opzichte van de formele voorwaarden voor het recht op aftrek”

I. Inleiding

1. In overeenstemming met de opvatting van de belastingdienst maar in strijd met het Unierecht gaan twee ondernemingen er allebei van uit dat een dienst vrijgesteld is van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Derhalve wordt alleen een prijs zonder btw overeengekomen en in rekening gebracht, en wordt ook alleen deze prijs betaald. Nadat de vergissing is vastgesteld, beslist de belastingdienst – vermoedelijk onder meer ook om redenen van administratieve vereenvoudiging – om „af te zien” van een navordering bij de dienstverrichter, omdat een groot aantal afnemers van de dienst recht op aftrek zou hebben. Uit fiscaal oogpunt zou dit slechts leiden tot een „nulsomspel” met een zware administratieve last voor alle betrokken partijen. Nadat aan de zijde van de dienstverrichter verjaring is ingetreden, maakt de afnemer van de dienst (in casu Zipvit) aanspraak op aftrek van voorbelasting. Aangezien echter een factuur met afzonderlijke vermelding van de btw ontbreekt, weigert de belastingdienst de aftrek van voorbelasting.

2. In deze context hebben twee overwegingen de nationale rechter ertoe gebracht om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing. Ten eerste blijkt uit de artikelen 73, 78 en 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”) dat de maatstaf van heffing van de btw steeds alles omvat wat de dienstverrichter daadwerkelijk

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

heeft verkregen. Derhalve zou op basis van die maatstaf een recht op aftrek voor Zipvit kunnen zijn ontstaan. Ten tweede zijn naar aanleiding van het arrest van het Hof in de zaak Vădan² opnieuw twijfels gerezen over het belang van een factuur voor het recht op aftrek. Zo rijst met name de vraag of een factuur noodzakelijk is voor de aftrek van voorbelasting.

3. Om die reden twijfelt de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijk instantie, Verenigd Koninkrijk) of de weigering van de aftrek van voorbelasting door de belastingdienst verenigbaar is met het Unierecht. De Commissie is daarentegen een andere mening toegedaan en voert het volgende aan: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.”

4. Soms lijkt een antwoord echter enkel op het eerste gezicht eenvoudig, maar blijkt het bij nader inzien in werkelijkheid helemaal niet zo eenvoudig te zijn wanneer naar een oplossing wordt gezocht die ook rekening houdt met de dogmatische grondslagen, de systematiek en de bewoordingen van de btw-richtlijn. Dat de door de Commissie verstrekte motivering hoe dan ook niet juist kan zijn, blijkt alleen al uit het feit dat de aftrek van voorbelasting niet onderstelt dat de belastingplichtige iets heeft betaald. Dit zogenoemde beginsel van de overeengekomen betaling bij de aftrek van voorbelasting is erkend in de rechtspraak van het Hof³ en komt intussen ook tot uitdrukking in de richtlijn. Of Zipvit niets (0), een nettobedrag (100) of een brutobedrag (120) heeft betaald aan de wederpartij bij de overeenkomst, is bijgevolg principieel niet relevant voor de aftrek van voorbelasting.

5. Derhalve dient het Hof zich in het onderhavige geval te buigen over andere – niet bepaald eenvoudige – fundamentele kwesties van het btw-recht. Zo rijst de vraag of de btw altijd in de prijs begrepen is wanneer de handeling (objectief) onderworpen is aan de btw, ook al gaan de partijen bij de overeenkomst en de belastingdienst er (subjectief) van uit dat voor de handeling een vrijstelling geldt. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, kan de afnemer dan verlangen dat hij wordt bevrijd van de last die wordt gevormd door die reeds in de prijs begrepen btw, ofschoon de dienstverrichter deze (ten onrechte) niet in de prijs van de tegenprestatie heeft doorberekend en bijgevolg ook niet op de afnemer heeft afgewenteld? Ziet de „verschuldigde” btw in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn die de dienstverrichter concreet verschuldigd is (in casu is wegens verjaring geen btw meer verschuldigd), dan wel op de btw die de dienstverrichter in abstracte zin (dat wil zeggen volgens de wet, in casu in elk geval volgens het Unierecht) normaal gesproken verschuldigd zou zijn?

6. Aangezien degene die een prestatie verricht, om voor de hand liggende redenen geen btw-factuur uitreikt wanneer hij er ten onrechte van uitgaat dat zijn levering of dienst vrijgesteld is van de btw, is voor het recht op aftrek van de afnemer in casu andermaal⁴ beslissend welke functie facturen in het btw-recht vervullen. Los van de hierboven opgeworpen vragen zou de aftrek van voorbelasting namelijk alleen mogelijk zijn wanneer het bezit van een factuur met afzonderlijke vermelding van de btw geen voorwaarde vormt voor de aftrek van voorbelasting.

² Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

³ Zie bijvoorbeeld arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 63).

⁴ De hier aan de orde zijnde vraag hangt nauw samen met de in de zaak Wilo Salmson France (C-80/20) opgeworpen vraag naar de functie van een factuur met afzonderlijke vermelding van de btw voor de aftrek van voorbelasting door de afnemer van de dienst/ontvanger van de factuur. Zie dienaangaande ook mijn conclusie in de zaak Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

7. Artikel 63 van de btw-richtlijn⁵ regelt op welk tijdstip het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

8. Artikel 73 van de btw-richtlijn ziet op de maatstaf van heffing:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles 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.”

9. In artikel 78 van de btw-richtlijn wordt toegelicht welke elementen in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

[...]”

10. Artikel 90 van de btw-richtlijn regelt in welke gevallen de maatstaf van heffing achteraf wordt gewijzigd en welke rechtsgevolgen dit heeft voor degene die de prestatie heeft verricht:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke 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.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

11. Artikel 93, eerste volzin, van de btw-richtlijn regelt de toepassing van het tarief op de vastgestelde maatstaf van heffing en luidt:

„Het op belastbare handelingen toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet.”

12. Met betrekking tot het normale tarief bepaalt artikel 96 van de btw-richtlijn:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

⁵ In de tijdens de litigieuze jaren (2007-maart 2010) geldende versie, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2010/23/EU van de Raad van 16 maart 2010 (PB 2010, L 72, blz. 1). Voor het litigieuze jaar 2006 was weliswaar nog de daaraan voorafgaande richtlijn [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 1977, L 145, blz. 1)] van toepassing, met dien verstande dat de bepalingen van deze richtlijn – voor zover hier van belang – inhoudelijk in wezen identiek waren.

13. Artikel 167 van de btw-richtlijn betreft het ontstaan van het recht op aftrek en luidt:

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

14. Artikel 168, onder a), van deze richtlijn regelt de materiële omvang van het recht op aftrek:

„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;

[...]”

15. Artikel 178 van die richtlijn regelt op zijn beurt de wijze van uitoefening van het recht op aftrek:

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

a) voor de in artikel 168, onder 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;

[...]

f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

16. Artikel 203 van de btw-richtlijn zorgt voor coherentie tussen de op een factuur vermelde btw en de verschuldigde btw. Het luidt als volgt:

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

17. In artikel 226 van de btw-richtlijn wordt gepreciseerd welke vermeldingen verplicht zijn op een factuur:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;

9) het toegepaste btw-tarief;

10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]”

B. Recht van het Verenigd Koninkrijk

18. Het Verenigd Koninkrijk heeft de btw-richtlijn en de voorloper ervan in het nationale recht omgezet bij de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet 1994; hierna: „VATA”).

III. Feiten van het hoofdgeding

19. De vennootschap Zipvit Ltd (hierna: „verzoekster”) verkoopt vitamines en mineralen via postorder. Tussen 1 januari 2006 en 31 maart 2010 heeft Royal Mail ten behoeve van verzoekster een aantal postdiensten verricht op grond van overeenkomsten waarover afzonderlijk met verzoekster was onderhandeld.

20. Royal Mail is de openbare postdienst in het Verenigd Koninkrijk. Artikel 132, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor „de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande goederenleveringen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten”. Bij de omzetting van deze bepaling hebben de wetgever en de belastingdienst haar aldus uitgelegd dat zij betrekking heeft op alle door Royal Mail verrichte postdiensten. De nationale omzettingwet VATA bevatte een soortgelijke bepaling (bijlage 9, groep 3, punt 1) en de belastingdienst heeft overeenkomstige Guidance Notes (richtsnoeren) uitgevaardigd.

21. In de overeenkomst op grond waarvan Royal Mail de diensten verrichtte, was bepaald dat alle door verzoekster te betalen posttarieven exclusief btw waren, dat verzoekster „de eventueel verschuldigde btw voor de posttarieven en andere kosten tegen het toepasselijke btw-tarief [diende] te betalen”, en dat „de btw [diende] te worden berekend en voldaan op basis van [de handelsprijs voor de diensten]”. Voor zover btw over de verrichte diensten verschuldigd was, kwam de totale prijs die verzoekster op grond van de overeenkomst voor die diensten moest betalen, dus overeen met de handelsprijs plus btw.

22. Op basis van de nationale wetgeving en richtsnoeren en ten gevolge van de gedeelde misvatting dat de betreffende diensten vrijgesteld waren van de btw, waren de door Royal Mail aan verzoekster uitgereikte facturen met betrekking tot die diensten voorzien van de aantekening „E” van „Exempt” („vrijgesteld”). Op die facturen was geen bedrag aan verschuldigde btw vermeld en werd alleen de handelsprijs voor de diensten in rekening gebracht. Verzoekster heeft de gefactureerde bedragen naar behoren betaald aan Royal Mail. Zij heeft in de periode waarin de diensten zijn verricht, geen aanspraak gemaakt op aftrek van de voorbelasting over die diensten.

23. Aangezien Royal Mail ervan uitging dat de diensten vrijgesteld waren en geen bedrag aan btw had vermeld op haar facturen, heeft zij voor de verrichte diensten geen bedrag aan btw aangegeven bij dan wel afgedragen aan Her Majesty’s Revenue and Customs Commissioners (belasting- en douanediens, Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst”). De belastingdienst heeft dezelfde vergissing begaan of de vergissing van de betrokkenen in de hand gewerkt door een Tax Guidance (belastingrichtsnoer) uit te vaardigen die een voorstelling van de juridische situatie in die zin bevatte. Derhalve heeft hij ook niet verlangd dat Royal Mail btw afdroeg.

24. Deze gang van zaken heeft meerdere jaren voortgeduurd totdat het Hof bij zijn arrest van 23 april 2009, *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248), oordeelde dat de vrijstelling voor postdiensten alleen geldt voor diensten die openbare postdiensten als zodanig verrichten, en niet voor diensten die worden verricht onder voorwaarden waarover individueel is onderhandeld.

25. Gelet op deze uitlegging van de btw-richtlijn door het Hof had in het relevante tijdvak tegen het normale tarief btw moeten worden geheven over de in het onderhavige geding aan de orde zijnde diensten. Royal Mail had verzoekster voor de verrichte diensten een totale prijs in rekening moeten brengen die gelijk was aan de handelsprijs vermeerderd met de btw tegen het toepasselijke tarief, en zij had deze btw moeten aangeven bij en afdragen aan de belastingdienst.

26. In het licht van het arrest *TNT Post UK* maakt verzoekster thans aanspraak op de aftrek van voorbelasting. De berekening van de bedragen die zij wenst af te trekken, berust op de stelling dat ervan moet worden uitgegaan dat in de voor de diensten daadwerkelijk betaalde prijzen btw begrepen is. Verzoekster vordert een bedrag van 415 746 GBP (ongeveer 480 000 EUR), plus rente, aan voorbelasting over de betreffende diensten. De onderhavige procedure is een proefproces ten aanzien van de door Royal Mail verrichte diensten die eveneens ten onrechte als vrijgesteld zijn behandeld. Volgens de verwijzende rechter ligt het totaalbedrag aan vorderingen tegen de belastingdienst tussen 500 miljoen en 1 miljard GBP (of een bedrag dat ongeveer ligt tussen 575 miljoen en 1,15 miljard EUR).

27. De belastingdienst heeft de vorderingen van verzoekster afgewezen omdat zij contractueel weliswaar verplicht was om btw te betalen over de handelsprijs voor de diensten, maar haar in de betreffende facturen geen btw in rekening was gebracht en zij dus geen btw had voldaan

28. Intussen had de belastingdienst nader onderzoek verricht om precies vast te stellen voor welke diensten van Royal Mail het arrest *TNT Post UK* relevant was. In juli 2010 was de in Section 5 van de *Limitation Act 1980* (wet van 1980 op de verjaring) geregelde nationale verjaringstermijn van zes jaar waarbinnen Royal Mail een contractuele vordering kon instellen om betaling te verkrijgen van het resterende bedrag van de haar verschuldigde totale prijs voor de verrichte diensten (dat wil zeggen een bedrag dat overeenkomt met de over de handelsprijs van die diensten berekende btw), nog niet verstreken. Aangezien het voor Royal Mail hoge kosten en een zware administratieve last zou hebben meegebracht om de bedragen in kwestie te vorderen van al haar klanten die door het arrest *TNT Post UK* waren geraakt (onder wie verzoekster), heeft zij daarvan afgezien, temeer omdat zij daar ook geen commercieel belang bij had.

29. Toentertijd waren ook de fiscaalrechtelijke verjaringstermijnen van Section 73, lid 6, en Section 77, lid 1, *VATA* nog niet verstreken. De belastingdienst besloot evenwel dat zij geen btw-aanslagen hoefde vast te stellen, omdat de verrichte diensten volgens hem op grond van het vigerende nationale recht vrijgesteld waren van de btw en omdat Royal Mail in werkelijkheid van verzoekster geen btw had ontvangen die voor die diensten verschuldigd was. Voorts was de belastingdienst van mening dat zij bij Royal Mail het gewettigde vertrouwen had gewekt dat deze niet verplicht was om voor de diensten btw te innen, zodat Royal Mail naar alle waarschijnlijkheid met succes verweer zou hebben kunnen voeren tegen pogingen om haar ter zake van de betreffende diensten btw-aanslagen op te leggen.

30. Tegen het besluit van de belastingdienst op haar bezwaar heeft verzoekster beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk). De verjaringstermijn waarbinnen Royal Mail contractuele vorderingen tegen verzoekster kon

instellen om betaling te verkrijgen van het resterende bedrag van de totale prijs die verschuldigd was voor de verrichte diensten, was op dat ogenblik voor de meeste van die diensten verstreken. Ook de termijnen waarbinnen de belastingdienst Royal Mail belastingaanslagen kon opleggen, waren toen bijna of zelfs helemaal verstreken.

31. De First-tier Tribunal heeft het beroep verworpen omdat de belastingdienst geen afdwingbare fiscale vordering jegens Royal Mail had. Royal Mail had geen factuur uitgereikt waarop de verschuldigde btw was vermeld. Bovendien had de belastingdienst haar geen btw-aanslag opgelegd. Derhalve was er volgens de First-tier Tribunal geen sprake van door Royal Mail „verschuldigde of voldane btw” – in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn – voor de verrichte diensten.

32. Daarbij komt dat verzoekster geen recht op aftrek had, aangezien zij met betrekking tot de verrichte diensten niet in het bezit was van geldige btw-facturen. De teruggaaf aan verzoekster van fictieve voorbelasting over die diensten zou haar een ongerechtvaardigde toevallige winst opleveren. Economisch gesproken zou dit betekenen dat verzoekster de diensten zou hebben verkregen voor een prijs die aanzienlijk lager was dan de werkelijke economische waarde ervan. Verzoekster is tegen de beslissing van de First-tier Tribunal tevergeefs opgekomen bij de Upper Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk).

33. Ook het door verzoekster bij de Court of Appeal (appelrechter, Verenigd Koninkrijk) ingestelde hoger beroep is verworpen. Na onderzoek van de rechtspraak van het Hof is de Court of Appeal tot de slotsom gekomen dat het voor de aftrek van voorbelasting over de diensten een dwingende voorwaarde is dat verzoekster btw-facturen kan overleggen waaruit overeenkomstig artikel 226, punten 9 en 10, van de btw-richtlijn blijkt dat over de verrichte diensten btw is geheven. Volgens de Court of Appeal was de juridische situatie inzake de kwestie van de facturen een „acte clair”. Verzoekster heeft thans beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

34. De Supreme Court of the United Kingdom, waarbij het beroep in cassatie is ingesteld, heeft het Hof bij beslissing van 1 april 2020 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Indien (i) een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van de btw beschouwen, (ii) in de overeenkomst tussen de leverancier of dienstverrichter en de handelaar is bepaald dat de opgegeven prijs voor de prestatie exclusief btw is en dat de handelaar de kosten van de btw moet dragen indien btw verschuldigd is, (iii) de leverancier of dienstverrichter de verschuldigde extra btw nooit heeft gevorderd en niet meer kan vorderen van de handelaar, en (iv) de belastingdienst de btw die voldaan had moeten zijn, niet heeft gevorderd of wegens verjaring niet meer kan vorderen van de leverancier of dienstverrichter, heeft de btw-richtlijn dan tot gevolg dat de werkelijk betaalde prijs bestaat uit een verschuldigd nettobedrag en de btw over dit bedrag, zodat de handelaar op grond van artikel 168, onder a), van die richtlijn gerechtigd is om voorbelasting in aftrek te brengen die in feite was ‚voldaan’ als btw over de verrichte levering of dienst?

- 2) Subsidiair: is de handelaar in deze omstandigheden op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gerechtigd om voorbelasting in aftrek te brengen die ‚verschuldigd’ was als btw over de verrichte levering of dienst?
- 3) Indien een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van btw beschouwen, met als gevolg dat de handelaar voor de ten behoeve van hem verrichte levering of dienst geen btw-factuur aan de belastingautoriteit kan overleggen die voldoet aan de voorwaarden van artikel 226, leden 9 en 10, van de btw-richtlijn, kan de handelaar dan aanspraak maken op de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn?
- 4) Is het voor de beantwoording van de eerste tot en met de derde vraag relevant:
 - a) om te onderzoeken of de dienstverrichter of leverancier op grond van het nationale recht of het Unierecht enig, al dan niet op gewettigd vertrouwen gebaseerd verweer zou kunnen voeren tegen pogingen van de belastingautoriteit om een aanslag vast te stellen waarbij hij wordt gelast een bedrag te betalen dat overeenkomt met de btw over de prestatie?
 - b) dat de handelaar op hetzelfde tijdstip als de belastingautoriteit en de leverancier of de dienstverrichter wist dat de verrichte levering of dienst eigenlijk niet vrijgesteld was, dan wel over dezelfde kennisbronnen als zij beschikte, en had kunnen voorstellen om de over die levering of dienst verschuldigde btw (berekend op basis van de handelsprijs voor de levering of dienst in kwestie) te voldoen zodat de btw kon worden afgedragen aan de belastingautoriteit, maar dit heeft nagelaten?”

35. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, het Verenigd Koninkrijk, het Koninkrijk Spanje, de Tsjechische Republiek, de Helleense Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. *Opvatting van de prejudiciële vragen*

36. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft het bij lange na niet zeldzame geval waarin pas uit de rechtspraak van belastingrechters of – zoals in casu – het Hof blijkt dat bepaalde handelingen (in casu bepaalde postdiensten) jarenlang ten onrechte op een bepaalde wijze zijn behandeld voor de toepassing van het btw-recht. In het onderhavige geval werd in het Verenigd Koninkrijk de draagwijdte van een vrijstellingsbepaling ruimer opgevat dan het Unierecht volgens de uitlegging door het Hof toestaat.

37. Wanneer deze (nieuwe) rechtspraak ertoe leidt dat meer belasting aan de staat verschuldigd is, zal de belastingdienst doorgaans met een beroep op de objectieve juridische situatie trachten om de verschuldigde btw ook voor reeds in het verleden verrichte handelingen na te vorderen bij de leverancier of dienstverrichter. Dit alleen al doet de vraag rijzen of in geval van een indirecte verbruiksbelasting – waarbij de dienstverrichter slechts optreedt als belastingontvanger voor

rekening van de staat⁶ – daadwerkelijk van een onderneming kan worden verlangd dat zij op die rechtspraak anticipeert. Met name zou daarbij in aanmerking moeten worden genomen dat een belastingontvanger voor rekening van de staat het belastingrecht niet beter moet kennen dan de staat en bijgevolg moet kunnen vertrouwen op de bestuursrechtelijke bepalingen ter zake. Het wordt pas echt delicaat wanneer de belastingdienst – zoals in casu – dezelfde vergissing heeft begaan als de belastingplichtige (in casu Royal Mail) en ook de nationale wetgever de prestatie kennelijk als vrijgesteld heeft behandeld.

38. De prejudiciële vragen betreffen echter de andere kant van de medaille, namelijk de aftrek van voorbelasting door de afnemer. Wanneer de ontvangen prestaties als vrijgesteld moeten worden behandeld, heeft de afnemer geen recht op aftrek. Indien evenwel uit de rechtspraak blijkt dat de handeling (objectief beschouwd) eigenlijk belastbaar was, dan kan hij in beginsel aanspraak maken op de aftrek van voorbelasting.

39. Wanneer per vergissing een onjuist btw-tarief is toegepast, verhoogt de leverancier of dienstverrichter doorgaans – voor zover dit civielrechtelijk toegestaan is – de prijs met de niet of te weinig betaalde btw en reikt hij de daarmee overeenstemmende (hogere) factuur uit aan de afnemer. Deze voldoet vervolgens die factuur, op basis waarvan hij vervolgens de extra btw-last kan neutraliseren door voorbelasting af te trekken.

40. Hier is echter een andere weg bewandeld die voor de verwijzende rechter aanleiding is geweest om de prejudiciële vragen te stellen. De afnemer moest namelijk geen extra btw-last dragen, aangezien de dienstverrichter zijn prijs niet met btw heeft verhoogd. De dienstverrichter kon hiervan afzien omdat de belastingdienst om de hierboven genoemde redenen zelf heeft afgezien van een naheffingsaanslag of omdat de dienst naar nationaal recht vrijgesteld was van de btw.

41. Aangezien de dienst echter volgens het Unierecht objectief gesproken belastbaar was en verzoekster een vaststaande prijs heeft betaald, stelt zij zich op het standpunt dat de op grond van het Unierecht verschuldigde btw objectief gezien in deze prijs begrepen was. Volgens haar kan zij deze „verschuldigde btw” ook op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn neutraliseren, ook al heeft Royal Mail deze „verschuldigde btw” bij gebreke van de vaststelling ervan nooit aan de fiscale schuldeiser voldaan. De factuur waarop de door Royal Mail verschuldigde btw wordt vermeld, waarover verzoekster strikt genomen op grond van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn moet beschikken, is volgens haar geen absoluut vereiste aangezien het Hof zelf heeft geoordeeld dat een factuur slechts een formeel criterium is.

42. Mocht dit juist zijn, dan zouden alle afnemers van de diensten van Royal Mail die recht op aftrek hebben, een zogenoemde „windfall profit” in de schoot geworpen krijgen. Tot de uitspraak van het Hof over de draagwijdte van de vrijstellingsbepaling zijn die afnemers immers niet uitgegaan van een aftrek van voorbelasting. Deze onverwachte aftrek van voorbelasting zou de prijs van de afgenomen prestaties doen dalen ten koste van de btw-opbrengsten, en zou dus de winstmarge van de afnemers (onder wie ook verzoekster) vergroten. Volgens de verwijzende rechter gaat het in totaal om een bedrag van naar schatting 575 miljoen tot 1,15 miljard EUR (in casu 480 000 EUR).

⁶ Zie dienaangaande bijvoorbeeld arresten van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

43. Om die reden wenst de verwijzende rechter met zijn eerste en zijn tweede vraag – die gezamenlijk kunnen worden behandeld – te vernemen of er in het geval van een wederzijdse vergissing en het uitblijven van navordering van de eigenlijk verschuldigde btw, überhaupt sprake kan zijn van „verschuldigde of voldane” btw in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, die de afnemer kan neutraliseren door de aftrek van voorbelasting. Deze kwestie betreft het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting wat de grondslag betreft (zie dienaangaande onder C).

44. De derde prejudiciële vraag betreft de wijze waarop voorbelasting dient te worden afgetrokken – en dus de omvang van het recht op aftrek – wanneer de afnemer wegens de hierboven genoemde wederzijdse vergissing niet in het bezit is van een factuur waarop de eigenlijk verschuldigde btw afzonderlijk wordt vermeld (zie dienaangaande onder B). Met zijn vierde vraag gaat de verwijzende rechter nader in op bepaalde details van de wederzijdse vergissing en op alternatieve vormen van navordering waarbij geen „windfall profit” zou zijn ontstaan. Aan die vraag wordt aandacht besteed bij de behandeling van de overige vragen.

45. Omdat de eerste en de tweede vraag eigenlijk alleen moeten worden beantwoord wanneer uit het antwoord op de derde vraag blijkt dat voorbelasting ook kan worden afgetrokken zonder dat de afnemer in het bezit is van een factuur waarop de btw afzonderlijk wordt vermeld, zal ik eerst ingaan op de derde vraag. Deze vraag betreft de wijze waarop voorbelasting wordt afgetrokken, alsmede de vraag of het door artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn vereiste *bezit van een factuur* een voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting is – zoals het Hof heeft geoordeeld in de arresten Volkswagen⁷ en Biosafe⁸ (zie dienaangaande onder B.2) – dan wel of deze voorwaarde achterhaald is op grond van de uitspraak van het Hof in het arrest Vădan⁹ (zie dienaangaande onder B.3).

B. Belang van een factuur voor de aftrek van voorbelasting (derde prejudiciële vraag)

1. Inleidende opmerkingen

46. Artikel 167 van de btw-richtlijn vormt het uitgangspunt voor de beantwoording van de vraag of het bezit van een factuur met afzonderlijke vermelding van de btw een voorwaarde vormt voor de aftrek van voorbelasting. Dit artikel bepaalt dat het recht op aftrek (van de afnemer) ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting (dus de belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter – artikel 63 van de btw-richtlijn) verschuldigd wordt. Het bezit van een factuur is daarvoor geen vereiste.

47. Terwijl artikel 167 van de btw-richtlijn er in beginsel toe strekt dat de belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter ontstaat op hetzelfde tijdstip als het recht op aftrek van de afnemer, wordt dit beginsel genuanceerd in artikel 178 van die richtlijn. Om het recht op aftrek daadwerkelijk te kunnen uitoefenen, is immers niet alleen vereist dat de belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter is ontstaan, maar ook dat de afnemer *in het bezit is van een factuur*. Bovendien moet deze factuur ook nog bepaalde vermeldingen bevatten (zie artikel 226 van de btw-richtlijn).

⁷ Arrest van 21 maart 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

48. Ofwel kan het recht op aftrek overeenkomstig de artikelen 167 en 63 van de btw-richtlijn reeds worden uitgeoefend op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht. Dan is enkel beslissend of in de betaalde prijs niettegenstaande de wederzijdse vergissing btw begrepen was (zie dienaangaande onder C.3). Ofwel is overeenkomstig artikel 178 van de btw-richtlijn tevens van belang dat de afnemer beschikt over een overeenkomstige factuur waaruit het bedrag van de doorberekende btw blijkt.

49. Mijns inziens is de tweede benadering de juiste. Dit is op de keper beschouwd ook de enige benadering die in overeenstemming is met de bestaande rechtspraak van het Hof. In dit verband moet om te beginnen een onderscheid worden gemaakt tussen het ontstaan van het recht op aftrek *wat de grondslag ervan betreft* en het ontstaan van dat recht *wat de omvang ervan betreft*.

50. Bij nadere bestudering van de rechtspraak van het Hof blijkt dat het Hof zich tot nog toe hoofdzakelijk heeft uitgesproken over het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat de grondslag ervan betreft*. Volgens deze rechtspraak is het recht op aftrek – en dus ook het recht op teruggaaf – een integrerend bestanddeel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht.¹⁰ Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat aftrek of teruggaaf van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook al voldoet de betrokken belastingplichtige niet aan bepaalde formele vereisten.¹¹ Dit kan evenwel anders liggen wanneer de niet-naleving van de formele vereisten heeft belet dat het zekere bewijs werd geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan.¹²

51. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn – waarin is bepaald dat de afnemer zijn recht op aftrek alleen kan uitoefenen met betrekking tot „de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor [...] de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht” – verduidelijkt in zoverre de doelstelling en strekking van de aftrek van voorbelasting. Aangezien de btw naar haar aard een verbruiksbelasting is¹³ die indirect wordt geheven, moet de afnemer met recht op aftrek dit recht kunnen uitoefenen om te worden bevrijd van de last van de – via de prijs – aan hem doorberekende btw die iemand anders (de dienstverrichter – in casu Royal Mail) verschuldigd is.

52. Wanneer dit concept ernstig wordt genomen, dan zou eigenlijk beslissend moeten zijn of verzoekster de prijs daadwerkelijk heeft betaald. Pas dan draagt zij immers daadwerkelijk (indirect) de btw-last. Uit artikel 167 bis van de btw-richtlijn blijkt echter dat de Uniewetgever ook reeds een recht op aftrek toekent voordat de prijs is betaald. Op grond van deze bepaling kan

¹⁰ Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 46); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 79); 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 36), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39).

¹¹ Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80); 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); 30 september 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), en 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

¹² Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 48); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 81), en 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹³ Zie arresten van 10 april 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 40); 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69); 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19).

de aftrek van voorbelasting worden beperkt tot het tijdstip van betaling, ook al ontstaat de belastingschuld pas wanneer de prijs wordt geïnd. Dit heeft slechts zin wanneer in de overige gevallen reeds voorbelasting kan worden afgetrokken voordat de prijs wordt betaald.

53. Daarmee staat vast dat de Uniewetgever ervan uitgaat dat de afnemer in de regel reeds de last van de btw draagt voordat de prijs wordt betaald, maar nadat de prestatie is verricht. Op dat tijdstip is het recht op aftrek reeds ontstaan *wat de grondslag ervan betreft*.

2. *Ontstaan van het recht op aftrek wat de omvang ervan betreft*

54. Die gevolgtrekking zegt echter niets over het recht op aftrek *wat de omvang ervan betreft*. Daarvoor komt doorslaggevende betekenis toe aan de regeling van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

55. Dat de prestatie wordt verricht, geeft op zich immers nog geen uitsluitel over de mate waarin de in de prijs doorberekende btw drukt op de afnemer. Dit is echter noodzakelijk voor de uitoefening van het recht op aftrek, hetgeen zeer duidelijk wordt in gevallen als het onderhavige, waarin beide partijen ten onrechte hebben aangenomen dat de handeling vrijgesteld was. Uit de contractuele afspraken blijkt namelijk dat Royal Mail en verzoekster ervan zijn uitgegaan dat in de overeengekomen prijs geen btw begrepen was. Mocht btw verschuldigd zijn, dan zou deze volgens de contractuele afspraken voor rekening komen van verzoekster. Dit is nooit gebeurd, hoewel de prestatie ontegensprekelijk is verricht. Dat de prestatie is verricht, geeft bijgevolg op zich geen uitsluitel over de vraag of verzoekster btw in rekening is gebracht.

56. Derhalve is het niet meer dan logisch dat de Uniewetgever het recht op aftrek niet alleen koppelt aan de uitvoering van de prestatie, maar in artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn de aanvullende voorwaarde stelt dat de afnemer „in het bezit [is] van een [...] factuur”.¹⁴

57. Met het vereiste van het bezit van een factuur wordt tevens beoogd uitvoering te geven aan het van het btw-recht deel uitmakende neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel beginsel¹⁵ inzake de btw, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting is. Het houdt onder meer in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel dient te worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last¹⁶, voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn.¹⁷

58. Uit de gedachte van bevrijding van de btw-last¹⁸ volgt dat de afnemer slechts voorbelasting kan aftrekken voor zover er daadwerkelijk een btw-last op hem drukt.¹⁹ Dit is nog niet het geval wanneer de prestatie wordt verricht, maar uiteindelijk pas wanneer de tegenprestatie wordt betaald (zie dienaangaande de punten 52 en 55 hierboven). De regeling van artikel 178, onder a),

¹⁴ Zie in die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

¹⁵ In zijn arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), spreekt het Hof van een uitleggingsbeginsel.

¹⁶ Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

¹⁷ Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57). Zie ook mijn conclusie in de zaak Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

¹⁸ Zie reeds mijn conclusie in de zaak Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 59 e.v.), en in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punten 44 e.v.).

¹⁹ Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

van de btw-richtlijn berust kennelijk op de idee dat na het uitreiken van een factuur het daarin vermelde bedrag in de regel spoedig wordt betaald, zodat reeds op het tijdstip van de uitreiking van die factuur kan worden vermoed dat de afnemer binnen afzienbare tijd een btw-last zal dragen.

59. Dit komt zeer duidelijk tot uitdrukking in de vroegere rechtspraak van het Hof, waarin het Hof nog uiteenzette²⁰ dat het feit dat het recht op aftrek onmiddellijk ontstaat, berust op de aanname dat belastingplichtigen in beginsel geen betalingen verrichten en dus geen voorbelasting betalen voordat zij een factuur – of een ander als factuur aan te merken document – hebben ontvangen, zodat er niet van kan worden uitgegaan dat op een bepaalde handeling vóór het betreffende tijdstip btw drukt.

60. In hoeverre de afnemer een btw-last draagt (of zal dragen), blijkt namelijk pas – zoals ook het Koninkrijk Spanje, de Tsjechische Republiek en het Verenigd Koninkrijk terecht hebben betoogd – uit het feit dat een bepaald btw-bedrag is opgenomen in de tegenprestatie die hij dient te betalen. De mate waarin btw is opgenomen in de tegenprestatie, vloeit echter uitsluitend voort uit de onderliggende rechtsverhouding en uit de *afrekening betreffende de uitvoering daarvan*. De afrekening betreffende de uitvoering van de transactie geschiedt door de uitreiking van een daarop betrekking hebbende factuur waarin de dienstverrichter zijn berekeningen toelicht.

61. In een massaal gebeuren zoals de heffing van btw kan pas door de explicitering van de doorberekening van de verschuldigde btw aan de afnemer via de prijs worden gewaarborgd dat het voor de afnemer kenbaar is – en dat de belastingdienst kan controleren – welk bedrag aan btw hij volgens de dienstverrichter moet betalen. Aldus komt hij ook te weten vanaf welk tijdstip en voor welk bedrag hij die btw opnieuw kan neutraliseren door zijn recht op aftrek uit te oefenen.

62. Wanneer, zoals in casu, beide partijen alsook de belastingdienst er ten onrechte van zijn uitgegaan dat een bepaalde handeling vrijgesteld was, dan wordt door de dienstverrichter via de overeengekomen tegenprestatie – zoals alle betrokkenen behalve verzoekster terecht benadrukken – geen btw *afgewenteld* op de afnemer. Om die reden heeft de dienstverrichter ook geen btw vermeld op de factuur. Mochten beide partijen na de ontdekking van hun vergissing besluiten om de overeenkomst aan te passen en de ontbrekende btw in de prijs door te berekenen, dan zou deze btw ook blijken uit de overeenkomstige factuur, op basis waarvan de afnemer dan ook recht op aftrek zou hebben. In overeenstemming daarmee zou Royal Mail de achteraf op een factuur vermelde btw overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn ook uiterlijk zijn verschuldigd op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt.²¹ Aldus zou de met artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn beoogde coherentie tussen voorbelasting en btw-schuld hersteld zijn.

63. Uiteindelijk is het door artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn vereiste bezit van een factuur juist het middel waarin de btw-richtlijn voorziet om de btw-last – op een voor alle betrokkenen (daaronder begrepen de belastingdienst) kenbare wijze – te verschuiven van de dienstverrichter (die de btw verschuldigd is) naar de afnemer (die de btw draagt via de prijs). Pas aan de hand van deze factuur kan de afnemer vaststellen in welke mate hij volgens de dienstverrichter met btw wordt belast. Vervolgens kan hij zich op basis van deze factuur, waaruit het bedrag van de door hem te betalen btw blijkt, van de overeenkomstige btw-last bevrijden door zijn recht op aftrek ten belope van dat bedrag uit te oefenen.

²⁰ Arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

²¹ Anders dan verzoekster meent, is artikel 203 van de btw-richtlijn geen loutere „antifraudebepaling”, maar zorgt het tevens voor coherentie tussen de voorbelasting *aan de hand van* een factuur en de btw-schuld *wegens* een factuur.

64. In de arresten Volkswagen²² en Biosafe²³ heeft het Hof reeds voldoende gepreciseerd welke betekenis toekomt aan het bezit van een factuur als noodzakelijk middel voor het verschuiven van de btw-last en als voorwaarde om van deze last te worden bevrijd door middel van de aftrek van voorbelasting. Dit wordt ook benadrukt door het Verenigd Koninkrijk en de Tsjechische Republiek.

65. In het arrest Volkswagen gingen de partijen ervan uit dat de handelingen niet belastbaar waren. Nadat deze vergissing was opgemerkt, werden jaren later voor het eerst facturen met afzonderlijk vermelde btw uitgereikt en werd een verzoek om teruggaaf overeenkomstig de teruggaafrichtlijn ingediend. Het Hof heeft geoordeeld²⁴ dat het in die omstandigheden voor de afnemer objectief onmogelijk was om zijn recht op teruggaaf uit te oefenen zolang die rechtzetting niet had plaatsgevonden, aangezien hij voordien „niet beschikte over de facturen en evenmin wist dat btw moest worden betaald”, gelet op het feit dat „pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd [...] de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren”.

66. Het arrest Biosafe zag op een vergelijkbaar geval als het onderhavige, met dit verschil dat de afnemer in die zaak voorbelasting in aftrek wenste te brengen in het geval van een wederzijdse vergissing over het juiste btw-tarief. Dit tarief was te laag vastgesteld, waarna degene die de betreffende prestatie had verricht, zijn factuur jaren later corrigeerde door de afzonderlijk vermelde btw te verhogen. Ook in dit geval is het Hof tot de slotsom gekomen²⁵ dat het voor de afnemer kennelijk objectief onmogelijk was om zijn recht op aftrek uit te oefenen zolang de factuur niet was gecorrigeerd, aangezien hij voordien „niet beschikte over de documenten waarbij de oorspronkelijke facturen werden gecorrigeerd en evenmin ervan op de hoogte was dat een extra btw-bedrag verschuldigd was”, gelet op het feit dat „pas nadat die correctie was doorgevoerd [...] de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren”.

67. In beide gevallen is het Hof er terecht van uitgegaan dat er pas een btw-last op de afnemer drukte vanaf het tijdstip waarop deze in het bezit was van een overeenkomstige factuur waaruit zijn btw-last bleek. Verzoekster in casu is echter niet in het bezit van een dergelijke gecorrigeerde factuur.

68. Bovendien stelt het bezit van een factuur, zoals het Hof reeds heeft uiteengezet²⁶, de belastingdienst pas in staat om de ontstane belastingschuld en de toegepaste aftrek van voorbelasting te controleren. In zoverre wordt de controle doeltreffender naarmate die factuur meer vermeldingen bevat, wat een verklaring biedt voor de inmiddels zeer omvangrijke opsomming in artikel 226 van de btw-richtlijn. Ook dit wijst erop dat het bezit van een btw-factuur van doorslaggevend belang is en dus een materiële voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting vormt. Derhalve kan verzoekster zonder een dergelijke factuur geen voorbelasting aftrekken.

²² Arrest van 21 maart 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

²⁵ Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 42 en 43).

²⁶ Arresten van 15 november 2017, Geissel en Butin (C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:867, punt 41), en 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27). Zie ook mijn conclusie in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punten 30, 32 en 46).

3. Is aftrek van voorbelasting zonder factuur niettemin mogelijk?

a) Rechtspraak van het Hof inzake de bewijslevering door een deskundige van het recht op aftrek

69. Zoals ik elders reeds heb uiteengezet²⁷, wordt aan die gevolgtrekking niet afgedaan door de uitspraak van het Hof in de zaak Vădan²⁸. Het is juist dat het Hof in punt 42 van dat arrest heeft uiteengezet dat de strikte toepassing van het formele vereiste om facturen *over te leggen* het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel schendt omdat een dergelijke toepassing van dat vereiste voor de belastingplichtige een onevenredige belemmering vormt om te kunnen profiteren van de fiscale neutraliteit van zijn handelingen.

70. Bij een oppervlakkige beschouwing zou de indruk kunnen ontstaan dat op grond daarvan – in weerwil van de bewoordingen van artikel 178 van de btw-richtlijn – voorbelasting kan worden afgetrokken zonder dat een factuur wordt overgelegd. Een dergelijke lezing van het aangehaalde arrest is echter onjuist.

71. In de eerste plaats moest het Hof zich in die zaak namelijk „alleen” uitspreken over de vraag of voorbelasting kon worden afgetrokken op basis van een raming door een deskundige van het bedrag aan afgetrokken voorbelasting dat gebruikelijk is bij soortgelijke bouwprojecten. Het Hof heeft deze vraag terecht ontkennend beantwoord. De aftrek van voorbelasting wordt bepaald door de *daadwerkelijke* btw-last en niet door de *gebruikelijke* btw-last. De deskundige had middels zijn raming alleen laatstgenoemde btw-last kunnen aantonen.

72. In de tweede plaats bleef het in de gehele procedure onduidelijk of er ooit facturen met afzonderlijke vermelding van de btw waren uitgereikt. Vast stond enkel dat de oorspronkelijke facturen onleesbaar waren geworden en dat de belastingdienst erop had gestaan dat de oorspronkelijke facturen werden overgelegd. Dit laatste is echter niet verenigbaar met de btw-richtlijn. Deze richtlijn vereist niet dat de belastingplichtige bij een belastingcontrole nog in het bezit is van de betreffende factuur of deze kan overleggen, maar alleen dat hij in het bezit van een factuur was toen hij het recht op aftrek uitoefende. Wanneer die factuur vervolgens zoekraakt, kan de belastingplichtige uiteraard aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen (in de regel een kopie van de factuur) aantonen dat hij ooit in het bezit is geweest van een factuur waaruit bleek dat er een bepaalde btw-last op hem drukte.

73. In zijn uiteenzetting in het arrest Vădan heeft het Hof zich dan ook terecht beperkt tot het *bewijs* van het recht op aftrek.²⁹ Dat voldaan is aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting – dat wil zeggen de voorwaarden die voortvloeien uit de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn – kan aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen worden aangetoond. De bewijslevering door een deskundige met betrekking tot de doorgaans te betalen btw is daarvoor echter uit de aard der zaak ongeschikt.³⁰ Deze slotsom blijkt mijns inziens ook overduidelijk uit het dictum van het aangehaalde arrest, gelezen in samenhang met de gestelde vragen en de omschreven feiten.

²⁷ Zie mijn conclusie in de zaak Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 70 e.v.).

²⁸ Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁹ Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 44 „met objectieve bewijzen aan te tonen”, punt 45 „bewijzen”, punt 47 „bewijs” en punt 48 „bewijs te leveren”).

³⁰ In zoverre volledig terecht arrest van 21 november 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 45): een expertise kan dergelijke bewijzen niet vervangen.

b) Rechtspraak van het Hof inzake het tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend

74. Indien het arrest Vădan³¹ aldus wordt opgevat, is er ook geen sprake van tegenstrijdigheid met de rechtspraak waarin het Hof zich heeft uitgesproken over het concrete tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend.³² In deze beslissingen heeft het Hof namelijk altijd in aanmerking genomen of de belastingplichtige afnemer in het bezit was van een factuur.³³

75. Zo heeft het Hof in het arrest Terra Baubedarf-Handel uitdrukkelijk geoordeeld als volgt: „Het evenredigheidsbeginsel wordt geenszins geschonden door het vereiste dat de belastingplichtige de voorbelasting aftrekt voor de aanslagperiode waarin hij zowel voldoet aan de voorwaarde inzake het bezit van een factuur of van een document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen als aan die inzake het ontstaan van het recht op aftrek. Enerzijds is dit vereiste in overeenstemming met een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn, te weten het verzekeren van de btw-inning en het toezicht daarop door de belastingautoriteiten [...], en, anderzijds geschiedt [...] de betaling voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten, en derhalve de betaling van voorbelasting, normaal gesproken niet voordat een factuur is ontvangen.”³⁴ In het arrest Senatex³⁵ heeft het Hof vastgesteld dat het recht op aftrek in beginsel moet worden uitgeoefend met betrekking tot het tijdvak waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige „in het bezit is van een factuur”.

76. Wanneer het bezit van een factuur beslissend is voor het tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend, is dat bezit echter ook geen louter formeel, maar een materieel criterium. Derhalve onderstelt de aftrek van voorbelasting het bezit van een overeenkomstige factuur.

c) Rechtspraak van het Hof inzake de correctie met terugwerkende kracht van een onvolledige of onjuiste factuur

77. Dit volgt uiteindelijk ook uit de recentere rechtspraak van het Hof over de correctie van facturen met terugwerkende kracht.³⁶ Daarin maakt het Hof een onderscheid tussen de materiële en formele vereisten voor het recht op aftrek. Tot de formele vereisten behoren de wijze van en het toezicht op de uitoefening van het recht op aftrek alsook de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen inzake de boekhouding, de facturering en de aangifte.³⁷ In dit verband vereist het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw dat de aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook al voldoet de

³¹ Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² Het gaat onder meer om de arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), en 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ In die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 58). Zie ook mijn conclusie in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punten 65 e.v.).

³⁴ Arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 37).

³⁵ Arrest van 15 september 2016 (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35).

³⁶ Daartoe behoren bijvoorbeeld de arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ Arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47). Zie in die zin ook arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

betrokken belastingplichtige niet aan bepaalde formele vereisten.³⁸ Wanneer de belastingdienst beschikt over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen dat voldaan is aan de materiële voorwaarden, mag hij dan ook aan het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen extra voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.³⁹

78. De rechtspraak van het Hof over vormgebreken die niet in de weg staan aan de aftrek van voorbelasting, heeft bij nadere beschouwing evenwel nooit betrekking op het bezit van een factuur als zodanig (of op het bestaan van een factuur), maar steeds op de wijze waarop de betreffende factuur juist is opgemaakt.⁴⁰

79. Zo is er in die rechtspraak alleen sprake van de niet-inachtneming van *bepaalde* formele vereisten en niet van de niet-inachtneming van *alle* formele vereisten. Derhalve kan uit de betreffende rechtspraak niet worden afgeleid dat het recht op aftrek ook zonder het bezit van een factuur kan ontstaan. Ook het Hof zelf merkt enkel op dat „het bezit van een factuur die de in artikel 226 van de btw-richtlijn bedoelde vermeldingen bevat, een formele en geen materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek” is.⁴¹ Dat is een terechte opmerking. Een formeel vereiste is dat moet zijn voldaan aan *alle* in artikel 226 van de btw-richtlijn opgesomde vermeldingen. Deze vermeldingen kunnen – voor zover zij niet essentieel zijn (meer daarover in de punten 81 e.v.) – ook achteraf nog worden aangevuld of gewijzigd (bijvoorbeeld overeenkomstig artikel 219 van de btw-richtlijn). Het *bezit* van een factuur in de zin van artikel 178 van de btw-richtlijn als zodanig vormt als feitelijk gegeven echter geen dergelijk formeel vereiste.⁴²

80. Bovendien concludeert het Hof uit deze uitspraak ook „slechts” dat de belastingdienst het recht op aftrek niet kan weigeren op de enkele grond dat een factuur bijvoorbeeld niet voldoet aan de in artikel 226, punten 6 en 7, gestelde voorwaarden (precieze beschrijving van de hoeveelheid en aard van de geleverde goederen of de omvang en aard van de verrichte diensten en vermelding van de datum waarop goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht), wanneer hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of voldaan is aan de

³⁸ Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80); 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), en 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

³⁹ Arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 58 en 59). Zie in die zin ook arresten van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43), maar dan in verband met de verleggingsregeling, en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), ook met betrekking tot de verleggingsregeling.

⁴⁰ Aldus uitdrukkelijk gepreciseerd in het arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punten 39 e.v.). Ook het arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 35 en 49), zag op een factuur waarvan het bezit niet werd betwist, maar waarin deels ontoereikende vermeldingen waren opgenomen. Het bezit van een oorspronkelijke factuur wordt eveneens vermeld in het arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45).

⁴¹ Arresten van 15 november 2017, Geissel en Butin (C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:867, punt 40), en 15 september 2016, Senatex [C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38 en in essentie gelijkkluidend in punt 29 („het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur”)]. Zie in die zin ook arresten van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 42), en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 47).

⁴² Kennelijk gaat ook het Hof [arrest van 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 45)] hiervan uit wanneer het opmerkt dat artikel 178 van de btw-richtlijn zich ertegen verzet dat er aanvullende formaliteiten worden voorgeschreven. Dan kan artikel 178 van de btw-richtlijn zelf bezwaarlijk worden aangemerkt als louter een formaliteit. Ook in de arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50), wordt gepreciseerd dat pas na het bezit van een factuur, waaruit de btw blijkt, is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek.

materiële voorwaarden voor dat recht.⁴³ Hetzelfde geldt voor de vermeldingen als bedoeld in artikel 226, punt 3 (vermelding van het btw-identificatienummer van de dienstverrichter)⁴⁴ of artikel 226, punt 2, van de btw-richtlijn (vermelding van het factuurnummer)⁴⁵. Het Hof heeft dan ook terugwerkende kracht verleend aan de correctie van een (formeel gebrekkige) factuur waarvan de afnemer reeds in het bezit was.⁴⁶

81. Dit houdt steek. Een document waarmee een levering of dienst in rekening wordt gebracht, is namelijk reeds een factuur in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn wanneer zowel de afnemer als de belastingdienst eruit kan opmaken voor welke handeling welke leverancier of dienstverrichter welk bedrag aan btw heeft afgewenteld op welke afnemer. Daartoe moet worden vermeld wie de leverancier of dienstverrichter en de afnemer zijn alsook wat het voorwerp van de prestatie en de prijs is, en moet de btw afzonderlijk worden vermeld.⁴⁷ Wanneer deze vijf essentiële gegevens zijn vermeld, is – zoals ik ook reeds elders heb uiteengezet⁴⁸ – recht gedaan aan het doel en de strekking van de factuur en is het recht op aftrek definitief ontstaan.⁴⁹

82. Dat een of meer van de overige in artikel 226 van de btw-richtlijn bedoelde vermeldingen ontbreken, staat er daarentegen niet aan in de weg dat voorbelasting in aftrek wordt gebracht, wanneer het verzuim nog kan worden hersteld tijdens de administratieve of gerechtelijke procedure. Dit rechtsgevolg vloeit uiteindelijk ook voort uit de rechtspraak van het Hof over de correctie met terugwerkende kracht van facturen.⁵⁰

83. Indien het gebrek van de factuur – zoals in casu – echter verband houdt met de afzonderlijke vermelding van de btw – hetgeen een van de essentiële kenmerken is van een factuur die recht geeft op de aftrek van voorbelasting – kan alleen al om die reden geen voorbelasting worden afgetrokken. Op basis van een factuur waaruit een vrijgestelde prestatie blijkt, kan de afnemer geen aanspraak maken op de bevrijding van een btw-last. In zoverre maakt het Verenigd Koninkrijk terecht gewag van een allereerste voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting. Uit een dergelijke rekening blijkt namelijk geen btw-last. Zonder een dergelijke factuur als noodzakelijk middel voor het verschuiven van de btw-last is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

84. Ook uit de vergelijking van artikel 178, onder a), en artikel 178, onder f), van de btw-richtlijn komt duidelijk naar voren dat de Uniewetgever voor het normale geval van indirecte heffing [onder a)] een aanvullende voorwaarde heeft gesteld, te weten dat de afnemer in het bezit is van een factuur. In het bijzondere geval van directe heffing [onder f), verleggingsregeling] is deze

⁴³ Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

⁴⁴ Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punten 40 e.v.).

⁴⁵ Arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45). Zie in die zin ook arrest van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punten 53 en 57).

⁴⁶ Zie arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

⁴⁷ Zie in die zin ook arresten van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 12 maart 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, blz. 604, punt 23; 22 januari 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, blz. 601, punt 17, en 20 oktober 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, blz. 593, punt 19.

⁴⁸ Zie mijn conclusie in de zaak Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 93 en 94).

⁴⁹ Met betrekking tot het criterium van de „afzonderlijke vermelding van de btw” volgt dit reeds uit de arresten van het Hof in de zaken Volkswagen en Biosafe, waarin er sprake was van facturen waarin was nagelaten het btw-bedrag te vermelden teneinde de aftrek van voorbelasting ten belope van datzelfde bedrag te kunnen uitoefenen. Zie arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 42 en 43), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

⁵⁰ Daartoe behoren bijvoorbeeld de arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

voorwaarde juist niet nodig⁵¹, en in dat geval wordt zij dan ook niet gesteld. Deze keuze van de Uniewetgever zou echter worden omzeild wanneer het bezit van een factuur zou worden geacht slechts een formaliteit en dus irrelevant te zijn.

d) Voorlopige conclusie

85. Zowel uit de bewoordingen van de btw-richtlijn als uit de rechtspraak van het Hof vloeit dus voort dat een recht op aftrek ten belope van een bepaald bedrag ook impliceert dat de afnemer ooit in het bezit is geweest van een factuur waarop dat bedrag aan afgewentelde btw afzonderlijk is vermeld. Aangezien dit in casu nooit het geval is geweest, kan verzoekster alleen al om die reden geen voorbelasting in aftrek brengen.

4. Slotsom

86. De derde prejudiciële vraag moet aldus worden beantwoord dat het recht op aftrek vereist dat de prestatie is verricht en dat de afnemer in het bezit is van een factuur [artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn] waaruit de afwenteling van de btw blijkt doordat de btw afzonderlijk wordt vermeld.

C. Subsidiair: „verschuldigde of voldane btw” in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn (eerste en tweede prejudiciële vraag)

87. Uitsluitend voor het geval dat het Hof de vraag naar de noodzaak van het bezit van een btw-factuur onbeantwoord laat of anders beantwoordt, bestaat er nog een praktische behoefte om de eerste en de tweede vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden.

88. Met deze twee vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of de daadwerkelijk betaalde prijs altijd bestaat uit een belastbaar nettobedrag en de daarover verschuldigde btw. Deze vraag heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn, die zien op de maatstaf van heffing (zie dienaangaande onder 2). Daarnaast wenst hij te vernemen of in dat geval – dat wil zeggen wanneer in de prijs ook een btw-gedeelte begrepen is – de afnemer op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn de over de betreffende prestatie daadwerkelijk „verschuldigde of voldane” btw als voorbelasting in aftrek kan brengen, ook al zijn beide partijen er ten gevolge van een wederzijdse vergissing van uitgegaan dat er sprake was van een vrijgestelde dienst. Deze laatste vraag houdt verband met de uitlegging van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn. In dit verband moet worden uitgemaakt om wiens „verschuldigde of voldane” btw het gaat (zie dienaangaande onder 1) en of de concreet verschuldigde dan wel de – bij de juiste toepassing van het recht – eigenlijk (abstract) verschuldigde btw bedoeld is (zie dienaangaande onder 3).

⁵¹ Dit is uitdrukkelijk bevestigd in het arrest van 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punten 47 en 51). Hier fungeert de factuur immers niet als middel om de btw-last te verschuiven (zie dienaangaande uitvoerig punten 60 e.v. hierboven), aangezien de leverancier of dienstverrichter geen btw verschuldigd is en deze belasting dus ook niet hoeft af te wentelen.

1. Begrip „verschuldigde of voldane btw” in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn

89. Voor de verhouding tussen verzoekster (als afnemer) en de belastingdienst is artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn beslissend. In deze bepaling is er sprake van „de btw die [...] verschuldigd of voldaan is”. Gepreciseerd dient te worden welke btw daarmee wordt bedoeld. In casu zou het kunnen gaan om de door Royal Mail (als dienstverrichter) dan wel om de door verzoekster (als afnemer) „verschuldigde of voldane btw”.

90. Aangezien artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn echter ziet op de aftrek van de btw over een in een eerder stadium verrichte prestatie, ligt het antwoord voor de hand. In dit stadium – dat wil zeggen bij de afname van de in een eerder stadium verrichte prestatie door de afnemer – is de btw door slechts één enkele persoon verschuldigd of kan zij door slechts één enkele persoon worden voldaan. Dit is de persoon die het goed levert of de dienst verricht, in casu dus Royal Mail.

91. Of de afnemer btw verschuldigd is dan wel voldoet, hangt uitsluitend af van zijn handelingen in een later stadium – in artikel 168 van de btw-richtlijn is er in dit verband sprake van zijn „belaste handelingen”. Dit wordt – a contrario – bevestigd in artikel 169 van de btw-richtlijn, dat bovendien voorziet in een recht op aftrek voor bepaalde vrijgestelde handelingen in een later stadium. Hieruit volgt dat in dit stadium helemaal niet vaststaat of de afnemer ooit btw aan de staat verschuldigd zal zijn. Evenzo heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld⁵² dat ook een onsuccesvolle ondernemer zonder handelingen in een later stadium (dat wil zeggen zonder dat hij ooit btw verschuldigd is geweest, laat staan heeft betaald) aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting. Alleen al om die reden kunnen de bewoordingen van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn geen betrekking hebben op een dergelijke ondernemer.

92. Behalve bij verlegging van de belastingschuld overeenkomstig de artikelen 194 e.v. van de btw-richtlijn, is de afnemer namelijk geen btw verschuldigd over zijn handelingen in een eerder stadium en kan hij daarover ook geen btw voldoen. De afnemer is civielrechtelijk alleen de prijs verschuldigd voor de levering of dienst. Alleen deze prijs kan hij ook betalen. Die prijs kan een gedeelte bevatten dat overeenkomt met de btw-schuld van de leverancier of dienstverrichter. Dit doet echter niet af aan het feit dat alleen de prijs en geen btw verschuldigd is of voldaan wordt wanneer de afnemer de prijs betaalt. De schuldeiser van de btw is namelijk niet de leverancier of dienstverrichter, maar alleen de staat.

93. Dit vindt steun in de overige bewoordingen van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn. Daarin is er sprake van „de btw die in die lidstaat verschuldigd [...] is”. De prijs of het daarin verdisconteerde btw-gedeelte is echter niet verschuldigd in een lidstaat, maar jegens de contractpartner. In dit verband wordt het toepasselijke recht of de rechterlijke bevoegdheid bepaald op grond van de contractuele afspraken en niet volgens de btw-rechtelijke plaatsbepalingen.

94. Hieruit volgt dat onder het begrip „verschuldigde of voldane btw” in de zin van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn – anders dan de Commissie meent – de btw moet worden verstaan die de leverancier of dienstverrichter aan de betrokken lidstaat verschuldigd is of heeft voldaan.

⁵² Arresten van 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 18); 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17), en 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punten 23 en 24). Zie ook mijn conclusie in de zaak Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punten 16 en 26).

2. Btw-gedeelte van de prijs voor een dienst waarvan wordt aangenomen dat hij vrijgesteld is

95. Een andere, daarvan te onderscheiden vraag luidt of in de door de afnemer verschuldigde (of voldane) prijs een btw-gedeelte begrepen is dat de leverancier of dienstverrichter verschuldigd is, ook al is hij er alleen of samen met zijn contractpartner (en eventueel de belastingdienst) van uitgegaan dat de prestatie in kwestie vrijgesteld was van de btw. De sleutel voor het antwoord op deze vraag wordt echter niet gevormd door artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, maar door de artikelen 73 en 78 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 90 ervan.

96. Uit artikel 73 van de btw-richtlijn blijkt dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter voor de betreffende handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde. In artikel 78 van de btw-richtlijn worden bepaalde elementen opgesomd die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Volgens artikel 78, onder a), van deze richtlijn behoort de btw niet te worden opgenomen in die maatstaf van heffing.

97. Wanneer iemand 100 betaalt voor een aan de btw onderworpen prestatie, is dus in die prijs – en in zoverre is verzoeksters uiteenzetting juist – de btw begrepen. Dit volgt uit artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn. Aangezien het btw-tarief volgens de artikelen 93 en 96 van deze richtlijn moet worden toegepast op de maatstaf van heffing – waarin geen btw begrepen is –, moet de verkregen prijs evenwel worden opgedeeld. In dit voorbeeld moet bijgevolg het verkregen bedrag van 100 bij een btw-tarief van 20 % worden uitgesplitst in de maatstaf van heffing ($100/120 \times 100 = 83,33$) en de btw die de leverancier of dienstverrichter daarover verschuldigd is ($20/120 \times 100 = 16,66$). Het overeenkomstig de artikelen 93 en 96 van de btw-richtlijn op de maatstaf van heffing van 83,33 toegepaste btw-tarief van 20 % levert dan een btw-bedrag op van exact 16,66. Deze berekeningsmethode is steeds dezelfde en staat volledig los van de contractuele afspraken of van een vergissing ten aanzien van het juiste btw-tarief.

98. Op grond van de in artikel 73 van de btw-richtlijn neergelegde algemene regel bestaat de maatstaf van heffing voor onder bezwarende titel geleverde goederen of verrichte diensten namelijk in hetgeen de belastingplichtige daarvoor daadwerkelijk als tegenprestatie verkrijgt. Deze tegenprestatie is de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een naar objectieve maatstaven geschatte waarde.⁵³ Deze regel moet worden toegepast in overeenstemming met het fundamentele beginsel dat aan de btw-richtlijn ten grondslag ligt, te weten dat de btw enkel op de eindverbruiker behoort te drukken.⁵⁴

99. Het Hof benadrukt in zijn rechtspraak dan ook terecht dat wanneer een koopovereenkomst is gesloten zonder dat de btw ter sprake is gekomen en wanneer de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw bovendien naar nationaal recht niet op de koper kan verhalen, de btw op die leverancier zou drukken indien de totaalprijs zonder aftrek van de btw in aanmerking werd genomen als maatstaf voor de heffing van de btw. Dat de btw-last op de leverancier drukt, zou op zijn beurt niet stroken met het beginsel dat de btw een verbruiksbelasting is die door de eindverbruiker moet worden gedragen.⁵⁵ Wanneer in vorenbedoeld geval de totaalprijs zonder btw in aanmerking werd genomen als maatstaf van heffing, zou er bovendien sprake zijn van

⁵³ Arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33); 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 43), en 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 13).

⁵⁴ Arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19).

⁵⁵ Arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 35).

schending van de regel dat de belastingdienst geen groter bedrag aan btw kan ontvangen dan het bedrag dat de belastingplichtige aan btw heeft ontvangen.⁵⁶ Hieruit volgt dat in elke daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie reeds de btw begrepen is waarin het Unierecht voorziet.

100. Of de zaak – zoals het Hof in een aantal gevallen⁵⁷ heeft opgemerkt – daadwerkelijk anders zou liggen op de enkele grond dat de leverancier naar nationaal recht de mogelijkheid heeft om de op de handeling toepasselijke belasting als toeslag toe te voegen aan de overeengekomen prijs en die toeslag op de koper van het goed te verhalen, lijkt mij daarentegen twijfelachtig. Zowel op grond van artikel 90 van de btw-richtlijn als volgens de rechtspraak van het Hof bestaat de maatstaf van heffing voor onder bezwarende titel geleverde goederen of verrichte diensten uiteindelijk in hetgeen de belastingplichtige daarvoor *daadwerkelijk* als tegenprestatie verkrijgt.⁵⁸

101. Mocht het bedrag van de tegenprestatie (dat wil zeggen de prijs) achteraf worden gewijzigd ten gevolge van een aanpassing van de overeenkomst, dan biedt artikel 90 van de btw-richtlijn de mogelijkheid om de maatstaf van heffing achteraf te wijzigen, hetgeen – zoals ook het Hof reeds heeft uiteengezet – zowel kan leiden tot een lagere belastingschuld als tot een hogere belastingschuld (dit vloeit reeds voort uit artikel 73 van de btw-richtlijn).⁵⁹ De mogelijkheid om achteraf nog iets te vorderen betekent op zich evenwel nog niet dat de afnemer ook daadwerkelijk beschikt over het achteraf gevorderde bedrag. Uiteindelijk kan deze vraag echter onbeantwoord blijven, aangezien het in het onderhavige geval wegens het verstrijken van de civielrechtelijke verjaringstermijn niet langer mogelijk is om achteraf nog iets te vorderen.

102. Derhalve staat vast dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn ziet op de door de leverancier of dienstverrichter verschuldigde btw en dat uit de artikelen 73, 78 en 90 van de btw-richtlijn voortvloeit dat in elk daadwerkelijk ontvangen bedrag de btw begrepen is waarin de wet voorziet. Daarvan te onderscheiden is de hierboven beantwoorde vraag (onder B) of deze inbegrepen btw ook is afgewenteld op de contractpartner, waardoor deze voorbelasting in aftrek kan brengen.

3. *Abstract of concreet door de dienstverrichter verschuldigde btw?*

103. In zoverre moet „enkel” nog worden gepreciseerd of voor de aftrek van voorbelasting – los van de noodzaak van een factuur – onder de door de leverancier of dienstverrichter verschuldigde btw de concreet door de dienstverrichter verschuldigde btw moet worden verstaan. In casu kan daarvan geen sprake zijn, aangezien ten gevolge van de inmiddels ingetreden fiscaalrechtelijke verjaring vaststaat dat de eigenlijk (althans volgens het Unierecht) verschuldigde btw niet meer kan worden geïnd.

⁵⁶ Arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 36); 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 44); 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 24).

⁵⁷ Arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 37).

⁵⁸ Aldus uitdrukkelijk arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33); 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 43), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15).

⁵⁹ Zie dienaangaande arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27), en mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punten 63 e.v.).

104. Daarnaast zou het begrip „verschuldigde btw” ook in abstracte zin kunnen zien op de eigenlijk (in casu althans op grond van het Unierecht) verschuldigde btw. In dat geval zou deze btw in het Verenigd Koninkrijk – bij een btw-tarief van 20 % – moeten worden vastgesteld op 20/120 van de verkregen prijs.

105. In dit verband komt uit de rechtspraak van het Hof klaar en duidelijk naar voren dat het aan de afnemer toekomende recht op aftrek volledig losstaat van de concrete behandeling en inning van de belastingvordering op de leverancier of dienstverrichter. In zoverre is in vaste rechtspraak van het Hof beklemtoond dat het voor het recht van de belastingplichtige op aftrek niet van belang is of de over de vroegere dan wel latere verkopen van de goederen in kwestie verschuldigde btw daadwerkelijk aan de schatkist is betaald. Bij elke transactie inzake productie of distributie is immers btw verschuldigd, onder aftrek van de btw die rechtstreeks drukt op de onderscheiden elementen van de prijs.⁶⁰

106. Uit deze rechtspraak blijkt dat de concrete aftrek van voorbelasting door de afnemer losstaat van de concrete belastingsschuld van de leverancier of dienstverrichter. Derhalve is het ook niet relevant of laatstgenoemde zich in casu al dan niet met succes zou kunnen verweren tegen een navordering van de verschuldigde btw (vraag 4a).

107. Als dat het geval is, moet de door de leverancier of dienstverrichter verschuldigde btw – die via de prijs is afgewenteld op de afnemer en die laatstgenoemde kan neutraliseren door voorbelasting in aftrek te brengen – ook in beginsel abstract worden beschouwd. Derhalve dient onder die btw de eigenlijk (abstract) verschuldigde btw te worden verstaan. Daaraan wordt niet afgedaan door de wederzijdse vergissing van de contractpartijen (en van de belastingdienst), noch door het feit dat de belastingdienst om rechtsstatelijke en praktische redenen heeft afgezien of heeft moeten afzien van een naheffingsaanslag en dat inmiddels de verjaring is ingetreden van de belastingsschuld van degene die de prestatie heeft verricht.

4. *Slotsom*

108. Derhalve moet het in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gebezigde begrip „verschuldigde of voldane btw” vanuit dogmatisch oogpunt worden opgevat als de door de leverancier of dienstverrichter verschuldigde, op het juiste bedrag vastgestelde btw die reeds in de daadwerkelijk verkregen prijs begrepen is.

109. In de praktijk wordt dit voor de afnemer echter pas relevant wanneer hij een overeenkomstige btw-factuur ontvangt waaruit blijkt dat de betreffende btw wordt doorberekend aan de afnemer. In het geval van een wederzijdse vergissing zal de leverancier of dienstverrichter de afnemer echter pas een dergelijke factuur uitreiken wanneer hij het risico van de juiste btw-rechtelijke beoordeling alleen moet dragen of wanneer de afnemer de wegens de wederzijdse vergissing nog niet doorberekende btw alsnog betaalt en de prijs dus dienovereenkomstig wordt aangepast.

⁶⁰ Arresten van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 28); 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 40), en 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 54). Zie ook beschikking van 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punt 26).

VI. Conclusie

110. Derhalve geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Supreme Court of the United Kingdom te beantwoorden als volgt:

- „1) Het in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gebezigde begrip ‚verschuldigde of voldane btw’ ziet op de btw die de leverancier of dienstverrichter aan de betrokken lidstaat eigenlijk verschuldigd is of heeft voldaan.
- 2) Uit de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 90 van deze richtlijn, vloeit voort dat de maatstaf van heffing voor onder bezwarende titel geleverde goederen of verrichte diensten bestaat in hetgeen de belastingplichtige daarvoor daadwerkelijk verkrijgt als tegenprestatie, waarin de btw reeds begrepen is.
- 3) Het recht op aftrek krachtens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn onderstelt evenwel dat de prestatie is verricht en dat de afnemer in het bezit is van een factuur [artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn] waaruit blijkt dat de btw wordt doorberekend. Daarentegen kan de afnemer geen voorbelasting in aftrek brengen wanneer hij niet in het bezit is van een factuur waarop de btw afzonderlijk wordt vermeld.
- 4) De afnemer die niet binnen de civielrechtelijke verjaringstermijn heeft getracht om in het bezit te worden gesteld van een overeenkomstige factuur waarop de btw afzonderlijk wordt vermeld, kan zonder een dergelijke factuur ook jegens de belastingdienst geen aanspraak maken op de aftrek van voorbelasting.
- 5) Aangezien het aan de afnemer toekomende recht op aftrek losstaat van de concrete heffing van belasting bij de leverancier of dienstverrichter, is het niet relevant of laatstgenoemde zich met succes zou kunnen verweren tegen het feit dat belasting bij hem wordt geheven.”