



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 8 september 2022¹

Zaak C-378/21

P GmbH

in tegenwoordigheid van:

Finanzamt Österreich

[verzoek van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vergissing omtrent de juiste hoogte van het belastingtarief – Herziening van de belastingschuld – Feitelijke onmogelijkheid om reeds uitgereikte facturen te corrigeren – Overbodigheid van de factuurcorrectie wanneer de afnemers geen belastingplichtigen zijn – Geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten – Bezwaar van ongerechtvaardigde verrijking”

I. Inleiding

1. Voor belastingplichtigen, die de btw eigenlijk slechts voor rekening van de staat bij hun klanten moeten innen, is het btw-recht een terrein vol valkuilen. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld bij vergissing een te laag belastingtarief hanteert, is hij toch het juiste (hogere) bedrag aan belasting verschuldigd en moet hij dit aan de staat afdragen. Dit geldt ook wanneer hij de hogere btw om juridische en/of feitelijke redenen niet achteraf aan zijn klanten kan doorberekenen.

2. In deze prejudiciële procedure moet het Hof thans uitspraak doen over het omgekeerde geval: de belastingplichtige heeft een heel jaar lang bij vergissing een te hóg belastingtarief toegepast, dit op de factuur vermeld en te veel btw afgedragen. Mag de staat dan de te veel afgedragen btw houden of moet hij deze terugbetalen aan de belastingplichtige? Materieel is dit bedrag aan belasting immers niet ontstaan. Anderzijds zijn facturen uitgereikt waarop te hoge btw-bedragen zijn vermeld, hetgeen de klanten ertoe zou kunnen brengen te veel voorbelasting af te trekken. Moeten de betrokken facturen daarom eerst worden gecorrigeerd? Geldt dit eveneens als de handelingen uitsluitend zijn verricht voor eindverbruikers, die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben en dus hoe dan ook geen voorbelasting kunnen aftrekken?

3. Gelet op het feit dat de btw naar haar aard een verbruiksbelasting is, zou de klant de btw die hij te veel heeft betaald, eigenlijk moeten terugkrijgen van de goederenleverancier of de dienstverrichter. Indien dit echter juridisch niet kan (bijvoorbeeld omdat een vaste prijs is

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

overeengekomen) of feitelijk onmogelijk is (bijvoorbeeld omdat de klanten niet bij naam bekend zijn), rijst de vraag wie definitief mag worden „verrijkt” als gevolg van de vergissing omtrent de hoogte van de belasting: de staat of de belastingplichtige die zich vergist heeft?

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

4. De Unierechtelijke bepalingen zijn te vinden in richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)².

5. Artikel 73 van de btw-richtlijn betreft de maatstaf van heffing en luidt:

„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.”

6. Artikel 78 van de btw-richtlijn bepaalt welke elementen in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen dan wel buiten beschouwing moeten worden gelaten:

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

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

[...]”

7. Artikel 193 van de btw-richtlijn definieert wie deze belasting verschuldigd is:

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

8. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn betreft de omvang van de aftrek van voorbelasting en luidt:

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

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

[...]”

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1) in de versie die gold in het belastingjaar dat in het hoofdgeding aan de orde is (2019), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 (PB 2018, L 329, blz. 3).

9. Artikel 203 van de btw-richtlijn regelt het ontstaan van de belastingschuld door vermelding van de btw op een factuur:

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

10. In artikel 220, lid 1, van de btw-richtlijn is bepaald in welke gevallen het uitreiken van een factuur verplicht is:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]

B. Oostenrijks recht

11. § 11, lid 1, punt 1, van het Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (federale wet op de omzetbelasting), kortweg aangeduid als Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: „UStG 1994”), bepaalt in welke gevallen het uitreiken van een factuur verplicht is:

„Een ondernemer die handelingen verricht als bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, heeft het recht facturen uit te reiken. Hij is verplicht facturen uit te reiken wanneer hij de handelingen verricht ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming of voor een rechtspersoon die geen ondernemer is. Een ondernemer die een aan btw onderworpen, als levering of als dienst aan te merken werk ter zake van een onroerend goed oplevert aan een persoon die geen ondernemer is, is verplicht een factuur uit te reiken. De ondernemer dient binnen zes maanden na uitvoering van de handeling aan zijn verplichting tot uitreiking van een factuur te voldoen.”

12. § 11, lid 12, UStG 1994 betreft de belastingschuld in het geval dat ten onrechte btw is gefactureerd, en luidt:

„Een ondernemer die op een factuur voor een levering of een andere prestatie afzonderlijk een bedrag aan belasting heeft vermeld dat overeenkomstig deze federale wet voor de handeling niet verschuldigd is, is dit bedrag op grond van de factuur verschuldigd indien hij de factuur tegenover de afnemer van de levering of de ontvanger van de andere prestatie niet dienovereenkomstig corrigeert. In geval van correctie is § 16, lid 1, van overeenkomstige toepassing.”

13. § 239a van het Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (federale wet inzake de algemene bepalingen en de procedure inzake de door de belastingdiensten op federaal, deelstaat- en gemeentelijk niveau beheerde heffingen) [kortweg aangeduid als Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek) – BAO] bepaalt:

„Voor zover een belasting die overeenkomstig het doel van de belastingbepaling economisch ten laste van een ander dan de belastingplichtige moet komen of economisch ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen, dienen achterwege te blijven:

1. creditering op de rekening bij de belastingdienst,
2. terugbetaling, overboeking of verrekening van tegoeden, en
3. gebruik ter aanzuivering van belastingschulden,

indien dit tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige zou leiden.”

III. Feiten en prejudiciële procedure

14. Verzoekster in de procedure bij de verwijzende rechter (hierna: „P GmbH”) is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht.

15. Zij exploiteert een binnenspeeltuin. In 2019, het belastingjaar dat in het hoofdgeding aan de orde is, heeft P GmbH de vergoeding voor haar diensten (toegangsgelden voor de binnenspeeltuin) onderworpen aan het normale Oostenrijkse btw-tarief van 20 %. In werkelijkheid gold voor deze diensten van P GmbH in het betrokken belastingjaar 2019 echter het verlaagde btw-tarief van 13 % (dit was in het betrokken belastingjaar in Oostenrijk een van de verlaagde btw-tarieven overeenkomstig artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn).

16. Telkens wanneer een klant de vergoeding betaalde, schreef P GmbH een kassabon uit die was aan te merken als een „factuur voor een klein bedrag” zoals bedoeld in § 11, lid 6, UStG 1994 (een vereenvoudigde factuur zoals bedoeld in artikel 238 juncto artikel 226 ter van de btw-richtlijn). In het betrokken belastingjaar 2019 heeft P GmbH in totaal 22 557 facturen uitgeschreven. De klanten van P GmbH zijn in het betrokken belastingjaar 2019 uitsluitend eindverbruikers die geen recht op aftrek hebben.

17. P GmbH heeft haar btw-aangifte voor 2019 gecorrigeerd om de te veel betaalde btw van het Finanzamt (belastingdienst, Oostenrijk) terug te krijgen.

18. Het Finanzamt heeft geweigerd de belastingschuld te herzien en wel om twee redenen: ten eerste zou P GmbH het hogere btw-tarief op grond van de door haar uitgereikte facturen verschuldigd zijn wanneer zij haar facturen niet corrigeert, en ten tweede zou de btw-last niet door P GmbH maar door haar klanten worden gedragen. Als de btw zou worden herzien, zou P GmbH zich dus verrijken.

19. P GmbH heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld. Het hiervoor bevoegde Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof bij wege van de prejudiciële procedure krachtens artikel 267 VWEU de volgende vragen gesteld:

- „1) Is degene die een factuur heeft uitgereikt, overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn de btw verschuldigd wanneer er, zoals in het onderhavige geval, geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten kan bestaan omdat de afnemers van de diensten eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek hebben?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord en degene die een factuur heeft uitgereikt dus overeenkomstig artikel 203 van die richtlijn de btw verschuldigd is:
 - a) Kan de correctie van de facturen tegenover de afnemers achterwege blijven wanneer er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten kan bestaan en de correctie van de facturen feitelijk onmogelijk is?
 - b) Staat het aan de herziening van de btw in de weg dat de eindverbruikers de belasting als deel van de prijs hebben betaald, zodat de belastingplichtige zich door de herziening van de btw verrijkt?

20. In de procedure bij het Hof hebben de Republiek Oostenrijk en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering afgezien van een mondelinge behandeling.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen en gevolgde redenering

21. Met zijn twee prejudiciële vragen verzoekt de verwijzende rechter om uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn. Dit artikel schrijft voor dat eenieder die btw factureert, deze btw verschuldigd is.

22. Uit de vragen en de meegedeelde feiten blijkt dat het in casu uitgesloten is dat de klanten van P GmbH recht hebben op aftrek van voorbelasting, aangezien zij allen eindverbruikers (dus géén belastingplichtigen) zijn. Bij het gebruik van een binnenspeeltuin tegen betaling is het ook nauwelijks denkbaar dat een belastingplichtige het door P GmbH verkochte toegangsbewijs voor zijn belastbare handelingen heeft gebruikt (zie artikel 168 van de btw-richtlijn).

23. P GmbH heeft in het betrokken belastingjaar evenwel 22 557 facturen uitgeschreven, waarschijnlijk aan 22 557 verschillende gebruikers van de speeltuin. Het is mogelijk dat daar toch een enkele belastingplichtige bij is geweest die de factuur – terecht of ten onrechte – heeft gebruikt om de desbetreffende btw als voorbelasting af te trekken. Ook al wordt deze constellatie door de vragen van de verwijzende rechter uitgesloten, praktisch gezien is zij relevanter.

24. Daarom wordt eerst een uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn gegeven op basis van de premisse dat de 22 557 facturen waarop een te hoog bedrag aan btw is vermeld, geen gevaar opleveren dat belastinginkomsten verloren gaan (zie onder B), en wordt vervolgens aangenomen dat het bestaan van een zeker gevaar dat belastinginkomsten verloren gaan toch niet kan worden

uitgesloten (zie onder C). Hieruit vloeit dan de vraag voort of de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden herzien, waarbij ook moet worden ingegaan op de noodzaak om 22 557 facturen te corrigeren (zie onder D). Ten slotte zal worden onderzocht of kan worden gesteld dat P GmbH zich ongerechtvaardigd verrijkt als de klanten de volledige prijs hebben betaald (zie onder E).

B. Belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn zonder gevaar voor verlies van belastinginkomsten

1. Onjuiste btw op een factuur

25. Volgens artikel 203 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Artikel 193 van de btw-richtlijn bepaalt echter dat de btw reeds is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht. Aangezien deze belastingplichtige krachtens artikel 220, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn verplicht is ten minste aan andere belastingplichtigen een factuur uit te reiken, zou dit betekenen dat voor een en dezelfde handeling een tweede belastingplicht ontstaat. Artikel 203 van de btw-richtlijn moet in dit verband restrictief worden uitgelegd.

26. Anders zou een belastingplichtige die een belastbare handeling correct boekt, tweemaal btw verschuldigd zijn: eenmaal op grond van artikel 203 en eenmaal op grond van artikel 193 van de btw-richtlijn. De Uniewetgever kan dit laatste niet hebben bedoeld. Artikel 203 van de btw-richtlijn heeft slechts een zelfstandige betekenis indien de daarin opgelegde belastingschuld verder gaat dan artikel 193 van de richtlijn. Aangezien artikel 203 van de richtlijn tot doel heeft het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten verloren gaan³ (zie de punten 30 e.v. hieronder), kan het geen betrekking hebben op het „gewone geval” waarin een belastingplichtige een juiste factuur opstelt. Hieruit volgt dat artikel 203 van de btw-richtlijn „uitsluitend” betrekking heeft op ten onrechte gefactureerde btw, dat wil zeggen btw die niet wettelijk verschuldigd is maar niettemin op de factuur is vermeld.

27. In casu was op de facturen een te hoog btw-bedrag vermeld (doordat het normale btw-tarief was toegepast in plaats van het verlaagde btw-tarief). Het daaruit voortvloeiende verschil is dus ten onrechte, namelijk te veel, op de facturen vermeld. Krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn kan de opsteller van de facturen dit verschil verschuldigd zijn indien aan de overige voorwaarden is voldaan. De rest van het bedrag is reeds krachtens artikel 193 van de btw-richtlijn verschuldigd en wordt niet betwist.

2. Het begrip „factuur” in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn

28. Volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing zijn de opgestelde kassabonnen zogenoemde facturen voor kleine bedragen, waaraan krachtens artikel 238 juncto artikel 226 ter van de btw-richtlijn minder hoge eisen worden gesteld met betrekking tot de vermeldingen op de factuur. Ook op deze facturen moet echter het te betalen btw-bedrag worden vermeld.

³ Zie uitdrukkelijk in die zin onder meer arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27), en 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32).

29. Deze factuur is uitgereikt overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, en doet bijgevolg krachtens artikel 178, onder a), recht op aftrek van voorbelasting ontstaan overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn. Anders dan de Commissie stelt, is de vraag of P GmbH überhaupt verplicht was om aan eindverbruikers dergelijke facturen uit te reiken in dat opzicht niet van belang; het antwoord lijkt op grond van artikel 220, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn overigens ontkennend te moeten zijn. In artikel 203 van de btw-richtlijn is het aanknopingspunt uitsluitend het bestaan van een factuur, en bij een letterlijke uitlegging zijn ook zogenoemde facturen voor kleine bedragen daaronder begrepen.

30. Ook in de rechtspraak van het Hof inzake het doel van artikel 203 van de btw-richtlijn wordt erop gewezen dat de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn mede betrekking heeft op ten onrechte afzonderlijk vermelde (te hoge) btw op facturen voor kleine bedragen. Volgens die rechtspraak wordt met artikel 203 van de btw-richtlijn beoogd het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten verloren gaan doordat de ontvanger van de factuur zich op grond van deze factuur ten onrechte beroept op recht op aftrek van de voorbelasting.⁴

31. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat inderdaad enkel voor die belasting die verband houdt met een aan de btw onderworpen handeling.⁵ Het gevaar voor 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.⁶ In dat geval kan immers niet worden uitgesloten dat de belastingdienst niet tijdig vaststelt dat materieelrechtelijke gronden aan de uitoefening van een formeel recht op aftrek in de weg staan.

32. Artikel 203 van de btw-richtlijn beoogt hiermee in het geval van ten onrechte gefactureerde btw een vergelijkbare coherentie tussen de aftrek van voorbelasting door de *ontvanger* van een factuur en de belastingschuld van de *opsteller* van een factuur tot stand te brengen als die welke normaal gesproken ook bij een correcte factuur zou bestaan voor degene die de handeling verricht, en de ontvanger van de handeling.⁷ Blijkens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn is het daarbij niet noodzakelijk dat de ontvanger van de factuur de voorbelasting feitelijk heeft afgetrokken. Het bestaan van een risico dat dit zou kunnen gebeuren, is voldoende. Hieruit volgt, zoals Oostenrijk terecht benadrukt, dat deze bepaling gelet op de strekking en het doel ervan alle facturen betreft die de persoon aan wie de factuur is gericht, ertoe zouden kunnen brengen voorbelasting af te trekken. Zoals hierboven is uiteengezet (punten 28 e.v.), geldt dit eveneens voor facturen voor kleine bedragen.

3. Noodzaak van een gevaar voor verlies van belastinginkomsten

33. Per saldo is dus de opsteller van de factuur ongeacht de schuldvraag aansprakelijk voor het (abstracte) risico 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. De aansprakelijkheid bestaat in dit verband ook in het

⁴ In die zin uitdrukkelijk arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32); 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36), en 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.).

⁵ Arrest van 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

⁶ Zie uitdrukkelijk in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.), waarin wordt verwezen naar het arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

⁷ Zie in dit verband ook mijn conclusie in de zaak EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punten 31 e.v.).

geval van een vergissing omtrent het juiste btw-tarief, wanneer zoals in casu op de factuur het normale btw-tarief wordt vermeld in plaats van het verlaagde tarief. Voorwaarde is echter dat het gevaar bestaat dat (te veel) voorbelasting wordt afgetrokken, zoals de Commissie terecht onderstreept.

34. Het is derhalve de vraag of artikel 203 van de btw-richtlijn hier van toepassing is. Volgens artikel 168 van de btw-richtlijn kan alleen een belastingplichtige (in nader bepaalde omstandigheden) voorbelasting aftrekken. Een eindverbruiker heeft per definitie geen recht op aftrek van voorbelasting.

35. Het (abstracte) gevaar voor onrechtmatige aftrek van voorbelasting door een niet-belastingplichtige is daarentegen nagenoeg nihil, afgezien van het geval van een startende onderneming. Niettemin zal de belastingdienst, doordat er geen belastbare handelingen zijn verricht, de aftrek van voorbelasting door een dergelijke onderneming hoe dan ook nader onderzoeken. Dit is waarschijnlijk ook de reden waarom de verwijzende rechter ervan uitgaat dat in een situatie als de onderhavige *geen sprake* kan zijn van enig gevaar dat belastinginkomsten verloren gaan.

36. Indien artikel 203 van de btw-richtlijn een risicoaansprakelijkheid betreft, maar dit risico per definitie uitgesloten is omdat de ontvangers van de handeling en de ontvangers van de factuur uitsluitend eindverbruikers zijn en geen belastingplichtigen, kan artikel 203 van de btw-richtlijn geen toepassing vinden.

4. *Tussenconclusie*

37. De eerste vraag kan derhalve als volgt worden beantwoord: degene die een factuur heeft uitgereikt, is de btw niet overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd indien de afnemers van de diensten eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

C. Belastingenschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn wanneer niet kan worden uitgesloten dat belastinginkomsten verloren gaan

38. Met name Oostenrijk betwist het door de verwijzende rechter vermelde feit dat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat. Ook als het aannemelijk lijkt dat de gebruikers van een binnenspeeltuin enkel eindverbruikers zijn en geen btw-plichtige personen, kan desondanks niet a priori worden uitgesloten dat sommige van de 22 557 toegangskarten (of facturen) toch aan een of meerdere belastingplichtigen zijn uitgereikt.

39. Denkbaar is bijvoorbeeld het geval van een vader die deze binnenspeeltuin met zijn zoon bezoekt. Stel nu dat deze vader een belastingplichtige (bijvoorbeeld een zelfstandig fotograaf) is, dan zou ten minste het abstracte gevaar bestaan dat deze factuur – terecht (als hij de aldaar gemaakte foto's verkoopt) of ten onrechte (als het privéopnamen zijn) – in diens btw-aangifte terecht komt en diens gevolg een te hoog bedrag aan voorbelasting zou kunnen worden afgetrokken. Alsdan zou artikel 203 van de btw-richtlijn van toepassing zijn. Uiteindelijk staat het echter aan de verwijzende rechter om te beoordelen of en in hoeverre er een abstract gevaar bestaat van coherentie tussen de belastingenschuld van degene die de handeling verricht en de aftrek van voorbelasting door de ontvanger van de handeling.

40. Gesteld al dat een zeker abstract gevaar in individuele gevallen niet kan worden uitgesloten, volgt hieruit nog niet dat over alle 22 557 facturen krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn btw verschuldigd is. Een dergelijke „besmettingsgedachte” – omdat niet kan worden uitgesloten dat toch een factuur door een belastingplichtige is ontvangen, vallen alle facturen onder artikel 203 van de richtlijn – is vreemd aan het btw-recht en wordt door Oostenrijk ook niet nader onderbouwd.

41. De belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn heeft betrekking op die specifieke onjuiste factuur. In voorkomend geval moet het aantal abstract „gevaarlijke facturen” worden geschat, hetgeen in het fiscale procesrecht doorgaans altijd mogelijk is, en moet de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn tot deze facturen worden beperkt. Dit laatste strookt ook met het neutraliteitsbeginsel, volgens hetwelk de belastingplichtige als ontvanger van de belastingen voor rekening van de staat in beginsel zelf niet met btw mag worden belast.⁸

42. In casu kan op grond van de aard van de aan btw onderworpen dienst (toegangsbewijs voor een binnenspeeltuin), waarvan hooguit bij uitzondering door een belastingplichtige gebruik wordt gemaakt, worden aangenomen dat het gevaar zeer gering is.

43. Het antwoord op de eerste vraag kan derhalve als volgt worden aangevuld: Daarentegen ontstaat een belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn voor zover er ook belastingplichtigen onder de ontvangers van de facturen waren. Het aandeel van de facturen dat de aanname rechtvaardigt dat een abstract gevaar bestaat, moet in voorkomend geval worden geschat.

D. Vergissing omtrent de hoogte van het btw-tarief en verplichting om facturen te corrigeren

44. Voor zover artikel 203 van de btw-richtlijn van toepassing is, rijst de vraag of het mogelijk is deze facturen te corrigeren, teneinde de (op grond van de factuur) te hoge belastingschuld te verlagen tot de belasting die overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn materieel wettelijk (op grond van de aan btw onderworpen handeling) verschuldigd is. Deze vraag zou in dezelfde mate rijzen mocht het Hof, anders dan ik in overweging geef, oordelen dat de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn ook op basis van de aan niet-belastingplichtige eindverbruikers uitgereikte facturen moet worden bepaald.

1. Rechtspraak van het Hof met betrekking tot de mogelijkheid tot herziening van de belasting

45. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de btw-richtlijn geen bepalingen bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur.⁹ Zolang de Uniewetgever deze lacune niet verhelpt, staat het dan ook aan de lidstaten om er een oplossing voor te vinden.¹⁰ Het Hof heeft echter twee benaderingen voor deze oplossing ontwikkeld, waarmee de lidstaten rekening moeten houden.

⁸ Zie in die zin 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).

⁹ Zie uitdrukkelijk in die zin arresten van 18 maart 2021, *P (Tankkaarten)* (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 30); 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 38), en 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 48).

¹⁰ 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); 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), en 13 december 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

46. Zo staat het enerzijds aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoonde dat hij *te goeder trouw* is, *alle* ten onrechte gefactureerde belasting te herzien.¹¹

47. Dit sluit volgens het Hof bijvoorbeeld een nationale regeling uit volgens welke de btw niet meer kan worden herzien wanneer een belastingcontrole is gestart.¹² Hetzelfde geldt indien de herziening van de belastingsschuld van een bonafide opsteller van een factuur afhankelijk wordt gesteld van de correctie van die factuur terwijl dit feitelijk onmogelijk is, omdat de personen aan wie de facturen zijn gericht helemaal niet bij naam bekend zijn. Een dergelijke voorwaarde zou onevenredig zijn.¹³

48. Anderzijds vereist 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 voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, *zonder* dat deze herziening door de lidstaten afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van die factuur.¹⁴ Deze herziening kan bovendien niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingdienst.¹⁵

a) Herziening van de belastingsschuld wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw is

49. Uit deze rechtspraak volgt dat een belastingplichtige die het bewijs van zijn goede trouw levert, de ten onrechte gefactureerde btw (bedoeld wordt zijn belastingsschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn) kan herzien, ook als het gevaar blijft bestaan dat belastinginkomsten verloren gaan.¹⁶

50. In deze rechtspraak¹⁷ wordt rekening gehouden met de omstandigheid dat de ondernemer die de handeling verricht (en die tevens de factuur uitreikt dan wel moet uitreiken – zie artikel 220 van de btw-richtlijn) slechts de functie heeft van belastingontvanger voor rekening van de staat¹⁸. De Commissie noemt de ondernemer in haar opmerkingen zelfs „de verlengde arm van de belastingdienst”. Indien hij deze functie te goeder trouw vervult, moet de staat, die hem als belastingontvanger heeft ingeschakeld, instaan voor de gevolgen van eventuele fouten.

¹¹ Arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31); 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33); 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).

¹² Arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 33).

¹³ Zie in die zin, over een voorwaarde die niet meer kan worden vervuld, arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 34).

¹⁴ Arresten van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 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).

¹⁵ 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).

¹⁶ 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).

¹⁷ Het uitgangspunt was het arrest van 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18). Sindsdien wordt deze passage steeds herhaald, zonder dat ooit echt wordt uitgelegd waarom en onder welke voorwaarden in dit verband sprake kan zijn van een belastingplichtige die te goeder trouw is – zie bijvoorbeeld arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punten 31 e.v.); 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33), en 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36).

¹⁸ Arresten van 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punt 31); 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing van de btw) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 31); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 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).

51. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt niet precies waarom P GmbH een onjuist belastingtarief heeft gehanteerd. De verwijzende rechter moet in dit verband nagaan of in casu kan worden aangenomen dat de opsteller van de factuur te goeder trouw is. Er moet echter rekening mee worden gehouden dat de keuze van het juiste belastingtarief soms afhangt van moeilijke juridische afbakeningskwesties en dat het juiste tarief niet altijd met zekerheid kan worden bepaald. In dergelijke gevallen is de kans groot dat een rechtsfout wordt gemaakt. Hoe ingewikkelder de btw-richtlijn of de nationale btw-wet is, des te groter is het daarmee gepaard gaande risico voor de belastingplichtige.

52. Bijgevolg moet mijns inziens worden aangenomen dat de opsteller van de factuur te goeder trouw is wanneer uitsluitend wegens een juridisch onjuiste beoordeling (rechtsfout) voor een onjuist belastingtarief is gekozen. Als voorbeeld is een geval denkbaar waarin het toepasselijke belastingtarief controversieel is en later blijkt dat de belastingplichtige voor het verkeerde standpunt heeft gekozen. Dit ligt evenwel anders ingeval de belastingplichtige in het geheel niet over het belastingtarief heeft nagedacht of het volkomen duidelijk was welk belastingtarief moest worden toegepast. Een rechtsfout zou dan onbegrijpelijk en onverklaarbaar zijn, en ik zou alsdan dan ook niet zeggen dat de opsteller van de factuur te goeder trouw is. Doorslaggevend is bijgevolg of een belastingplichtige als belastingontvanger voor rekening van de staat kan worden verweten de onjuiste factuur te hebben uitgereikt.

53. Indien de verwijzende rechter dus vaststelt dat P GmbH in dit opzicht bij het ten onrechte toepassen van het normale btw-tarief te goeder trouw heeft gehandeld, is het niet relevant of het gevaar voor verlies van belastinginkomsten was uitgeschakeld. Aangezien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitsluitend voortvloeit uit het bestaan van de onjuiste facturen, zou een correctie van die facturen in dat geval dan ook niet noodzakelijk zijn om de belastingschuld te kunnen herzien.

b) Herziening van de belastingschuld ongeacht of de opsteller van de factuur te goeder trouw is

54. De vraag of de facturen moeten worden gecorrigeerd om het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen, is evenwel aan de orde ingeval de verwijzende rechter tot de conclusie komt dat de belastingplichtige bij het uitreiken van de facturen niet te goeder trouw heeft gehandeld. In dat geval kan de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn slechts worden herzien indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld.

55. Het Hof heeft voorts overwogen dat de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, evenwel niet verder mogen 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.¹⁹ Dit geldt in het bijzonder voor een abstracte risicoaansprakelijkheid (zie de punten 30 e.v. hierboven).

56. Indien de teruggaaf van de btw – bedoeld wordt de verlaging van de krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigde btw – onmogelijk of uiterst moeilijk wordt als gevolg van de voorwaarden waaronder verzoeken om teruggaaf van belastingen kunnen worden gedaan,

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

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.²⁰

57. Volgens de verwijzende rechter bestaat erin casu echter geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten. Dan is het ook niet nodig de facturen te corrigeren.

2. *Quid bij een feitelijke onmogelijkheid om de facturen te corrigeren?*

58. Voor zover er toch een zeker gevaar bestaat (zie in die zin de punten 38 e.v. hierboven), hetgeen de verwijzende rechter dient te beoordelen en waartoe hij zo nodig een schatting kan maken, is correctie van de facturen evenwel in beginsel noodzakelijk om dit gevaar voor verlies van belastinginkomsten, dat voortvloeit uit het bestaan van deze onjuiste facturen, uit te schakelen.

59. De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of aan dit beginsel kan worden vastgehouden als het feitelijk onmogelijk is de betrokken facturen te corrigeren omdat de personen aan wie de facturen zijn gericht helemaal niet bij naam bekend zijn. Van de opsteller van de factuur verlangen om iets onmogelijks te doen, zou een onevenredige eis kunnen zijn. Anderzijds heeft de opsteller van de factuur, zoals Oostenrijk benadrukt, het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door zijn gedrag zelf doen ontstaan.

60. Ook in deze gevallen – waarin een gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat en de correctie van de uitgereikte onjuiste facturen feitelijk onmogelijk is – hangt de oplossing mijns inziens af van de beoordeling van de fout. Dit is in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof, die de te goeder trouw (zie de punten 52 e.v. hierboven) handelende opsteller van de factuur beschermt, terwijl een opsteller van een factuur die niet te goeder trouw heeft gehandeld, het gevaar voor verlies van belastinginkomsten moet uitschakelen. Kan dat uitsluitend door de factuur te corrigeren maar blijkt dat onmogelijk, dan draagt die opsteller het nadeel van deze onmogelijkheid.

61. Aangezien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten het gevolg is van het bestaan van onjuiste facturen, moeten deze facturen in beginsel worden gecorrigeerd. Lukt dit niet, dan kan ook de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn niet worden verlaagd. Anders dan de Commissie meent, is de vraag of überhaupt een verplichting bestond om een factuur uit te reiken, in dit opzicht niet van belang, want het gaat om de herziening van een op grond van een onjuiste factuur (zie de punten 25 e.v. hierboven) ontstane btw-schuld.

3. *Tussenconclusie*

62. Het Unierecht, inzonderheid de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw, vereist een mogelijkheid tot herziening van de btw-schuld, die overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn is vormgegeven als abstracte risicoaansprakelijkheid. De verplichting om een correctie toe te staan bestaat, ongeacht of het daardoor ontstane gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld, indien de opsteller van de factuur te goeder trouw heeft gehandeld, bijvoorbeeld omdat hij slechts een rechtsfout heeft gemaakt. Als hij niet te goeder

²⁰ 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 Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

trouw heeft gehandeld, moet het gevaar voor verlies van belastinginkomsten worden uitgeschakeld. Daartoe moet in beginsel de factuur worden gecorrigeerd. Kan de opsteller van de factuur dit niet, dan komt deze onmogelijkheid voor zijn risico. De belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn blijft dan bestaan.

E. Bezwaar van ongerechtvaardigde verrijking

63. Met zijn tweede vraag, onder b), wenst de verwijzende rechter te vernemen of het aan de herziening van de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn in de weg staat dat de eindverbruikers de te veel betaalde btw als deel van de prijs hebben betaald, zodat uiteindelijk uitsluitend de belastingplichtige die de handeling heeft verricht (in casu P GmbH), wordt verrijkt.

64. Het Unierecht staat toe dat onder een nationaal rechtsstelsel (zoals in casu § 239a BAO) de teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd als deze uitloopt op ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden.²¹ Echter kan „[h]et beginsel van het verbod van ongerechtvaardigde verrijking [...] alleen [...] worden toegepast wanneer beginselen zoals het gelijkheidsbeginsel worden geëerbiedigd”.²²

65. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, is er echter nog geen sprake van verrijking wanneer enkel de met het Unierecht strijdige belasting via de prijs aan de eindverbruiker is doorberekend. De belastingplichtige kan immers, zelfs indien de heffing volledig in de berekende prijs is verdisconteerd, als gevolg van een dalende verkoop een financieel nadeel hebben geleden.²³

66. In casu zou op een concurrent van P GmbH die dezelfde prijs in rekening bracht, slechts btw ten belope van 13/113 van de prijs, en niet btw ten belope van 20/120 van de prijs drukken. Als beiden dezelfde prijs hanteerden, had P GmbH door haar vergissing omtrent het belastingtarief een lagere winstmarge dan een vergelijkbare concurrent. Als beiden met dezelfde winstmarge rekenden, had P GmbH door haar vergissing echter een hogere prijs in rekening moeten brengen, hetgeen dan weer een concurrentienadeel zou zijn geweest. Dit pleit in casu tegen ongerechtvaardigde verrijking van P GmbH.

67. Voorts heeft het Hof overwogen dat een lidstaat het bezwaar van ongerechtvaardigde verrijking slechts kan aanvoeren indien de economische last die de belastingplichtige ten gevolge van de onrechtmatig geheven belasting heeft ondervonden, *volledig is geneutraliseerd*.²⁴

68. Of en in welke mate teruggaaf van een volgens het gemeenschapsrecht ten onrechte geïnde heffing zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van een belastingplichtige, kan derhalve – aldus het Hof – slechts worden vastgesteld na een economische analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden.²⁵ In dit verband rust de bewijslast voor het bestaan

²¹ Arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 48); 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 41); 21 september 2000, Michailidis (C-441/98 en C-442/98, EU:C:2000:479, punt 31), en 24 maart 1988, Commissie/Italië (104/86, EU:C:1988:171, punt 6).

²² Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 41).

²³ Arresten van 6 september 2011, Lady & Kid e.a. (C-398/09, EU:C:2011:540, punt 21); 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punten 42 en 56), en 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punten 29 e.v.).

²⁴ Arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, punt 28). Dit is bijvoorbeeld denkbaar wanneer een lidstaat tevens een subsidie heeft verleend op de bij vergissing te hoog berekende prijs. In casu is dit echter niet aan de orde.

²⁵ Arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 49); 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 43), en 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a. (C-147/01, EU:C:2003:53, punt 100).

van ongerechtvaardigde verrijking op de lidstaat.²⁶ Bij indirecte belastingen – en dit geldt ook voor de in casu indirect geheven btw – kan evenwel niet het vermoeden bestaan dat zij zijn afgewenteld.²⁷

69. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te onderzoeken.²⁸ Het Hof kan dienaangaande echter nuttige aanwijzingen geven die van betekenis kunnen zijn om tot een volledige afweging van alle omstandigheden te komen.

70. Om te beginnen moet rekening worden gehouden met het feit dat in een geval als in casu ofwel de staat, ofwel de ondernemer die de handeling verricht, wordt „verrijkt” door de bij vergissing te veel geïnde btw, doordat de eindverbruikers, die eigenlijk de last van de btw moeten dragen, niet bekend zijn. Waarschijnlijk om deze reden is de Commissie van mening dat de belastingdienst zich in beginsel niet op ongerechtvaardigde verrijking van P GmbH kan beroepen. Op grond van de Oostenrijkse belastingwet heeft de staat in dit geval slechts een verlaagd recht op belastingheffing over de door P GmbH verrichte handelingen (namelijk 13/113 van de prijs). Het surplus leidt ten gronde tot een „ongerechtvaardigde verrijking” van de staat. Daarentegen had de tot voldoening van de belasting gehouden persoon civielrechtelijk recht op de volledige met de eindverbruikers overeengekomen prijs.

71. Vervolgens is het bij diensten die aan eindverbruikers zijn verricht, gewoonlijk niet van belang hoe de uiteindelijke prijs is opgebouwd, omdat zij geen voorbelasting kunnen aftrekken. De vergissing omtrent de correcte berekeningsgrondslag van de prijs doet, anders dan de Commissie betoogt, geen afbreuk aan het civielrechtelijke recht op betaling van de met de eindverbruikers overeengekomen prijs, indien en voor zover de concrete hoogte van de btw geen specifieke grondslag voor de overeenkomst vormt.

72. Deze conclusie vindt steun in de artikelen 73 en volgende van de btw-richtlijn. Daarin is bepaald dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de dienstverrichter als tegenprestatie moet verkrijgen van de zijde van de afnemer. Dit is de overeengekomen prijs. Overeenkomstig artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing niet de btw zelf. Door de opzet van de btw-richtlijn is de btw derhalve van rechtswege altijd voor het juiste bedrag in de overeengekomen prijs opgenomen. Dit is recentelijk door het Hof bevestigd – nota bene in een zaak waarin sprake was van btw-fraude.²⁹

73. Wanneer de btw echter – ongeacht of zij op de factuur juist is vermeld – altijd voor het juiste bedrag aan de eindverbruiker wordt doorberekend [artikel 73 en artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn], dan kan niet worden gesteld dat de eindverbruiker te veel btw heeft gedragen en P GmbH zich in casu aldus ten onrechte zou verrijken als de staat de niet wettelijk verschuldigde belasting terugbetaalt. De eindverbruiker heeft wel degelijk het juiste bedrag aan btw gedragen (zie de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn); slechts het berekende en op de factuur vermelde bedrag was onjuist.

²⁶ Aldus lijken de overwegingen in het arrest van 24 maart 1988, *Commissie/Italië* (104/86, EU:C:1988:171, punt 11), te moeten worden begrepen. Evenzo het arrest van 6 september 2011, *Lady & Kid e.a.* (C-398/09, EU:C:2011:540, punt 20), waarin met betrekking tot de weigering van terugbetaling van niet-verschuldigde belasting wordt gesproken van een uitzondering die restrictief moet worden uitgelegd. Zie ook arrest van 21 september 2000, *Michailidis* (C-441/98 en C-442/98, EU:C:2000:479, punt 33).

²⁷ Zie uitdrukkelijk in die zin arrest van 14 januari 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punt 25 in fine).

²⁸ Arresten van 18 juni 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 50); 10 april 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 44); 21 september 2000, *Michailidis* (C-441/98 en C-442/98, EU:C:2000:479, punt 32), en 14 januari 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punten 23 en 25).

²⁹ Arrest van 1 juli 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527, punt 34). Het initiatief van de belastingdienst om als een soort sanctie de overeengekomen (belastingvrije) prijs te vermeerderen met btw, keurde het Hof terecht af.

74. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat het voor de vereiste algehele beoordeling met name relevant kan zijn of in de tussen partijen gesloten overeenkomsten vaste vergoedingen voor de verrichte diensten zijn vastgelegd dan wel basisbedragen die in voorkomend geval met de toepasselijke belastingen worden vermeerderd. In het eerste geval, dat wil zeggen als een vaste vergoeding is overeengekomen, is mogelijk geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking door de degene die de handeling verricht.³⁰ Ik zou nog een stap verder willen gaan en per definitie willen uitsluiten dat sprake is van ongerechtvaardigde verrijking door de belastingplichtige die de handeling verricht wanneer met een eindverbruiker een vaste vergoeding is overeengekomen en de btw is doorberekend. De belastingplichtige is ten opzichte van zijn concurrenten benadeeld, aangezien zijn winstmarge of zijn concurrentievermogen lager was.

75. Bijgevolg staat de omstandigheid dat de prijs die de eindverbruikers uiteindelijk hebben betaald, onjuist was berekend (omdat het btw-aandeel erin te hoog was en de winstmarge te laag) niet in de weg aan de herziening van een belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn. Voor zover een zogenoemde vaste vergoeding (vaste prijs) was overeengekomen, is er hoe dan ook geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Dit kan anders liggen indien een prijs te vermeerderen met de wettelijk verschuldigde btw is overeengekomen. Deze constellatie kan in casu echter worden uitgesloten.

V. Conclusie

76. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzgericht te beantwoorden als volgt:

- „1) Degene die een factuur heeft uitgereikt, is de btw niet overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd indien de afnemers van de diensten eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Daarentegen ontstaat een belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn voor zover er ook belastingplichtigen onder de ontvangers van de facturen waren. Het aandeel van deze facturen moet in voorkomend geval worden geschat.
- 2) De beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw vereisen een mogelijkheid tot herziening van de btw-schuld, die overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn is vormgegeven als abstracte risicoaansprakelijkheid. De verplichting om een correctie toe te staan bestaat, ongeacht of het daardoor ontstane gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld, indien de opsteller van de factuur te goeder trouw heeft gehandeld. Een belastingplichtige wordt geacht te goeder trouw te hebben gehandeld wanneer hij een rechtsfout heeft gemaakt die hem niet te verwijten valt. Als hij echter niet te goeder trouw in deze zin heeft gehandeld, is de uitschakeling van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten een dwingende voorwaarde. Daartoe moet in beginsel de factuur worden gecorrigeerd. Kan de opsteller van de factuur dit niet, dan komt deze onmogelijkheid voor zijn risico. De belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn blijft dan bestaan.
- 3) De omstandigheid dat de prijs die de eindverbruikers hebben betaald, onjuist was berekend (omdat het btw-aandeel erin te hoog was en zodoende de winstmarge te laag), staat niet in de weg aan een herziening van de belastingschuld krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn. Voor zover een zogenoemde vaste vergoeding (vaste prijs) was overeengekomen, is er hoe dan ook geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige.”

³⁰ Zie in diezelfde zin reeds arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 50).