



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

8 december 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Correctie van de btw-aangifte – Gebruikers van diensten die geen recht op aftrek hebben – Geen gevaar van verlies van belastinginkomsten”

In zaak C-378/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) bij beslissing van 21 juni 2021, ingekomen bij het Hof op 21 juni 2021, in de procedure

P GmbH

tegen

Finanzamt Österreich,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen (rapporteur), waarnemend voor de kamerpresident, N. Wahl en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Posch als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 september 2022,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 203 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), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016 (PB 2016, L 177, blz. 9) (hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen P GmbH en het Finanzamt Österreich (belastingdienst, Oostenrijk) (hierna: „belastingdienst”) over de afwijzing door de belastingdienst van een verzoek tot correctie van de aangifte van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat P had ingediend omdat ze op haar facturen een btw-bedrag had vermeld dat was berekend op basis van een onjuist tarief.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt:
„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”
- 4 In artikel 203 van deze richtlijn staat te lezen:
„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”
- 5 Artikel 220, lid 1, van die richtlijn bepaalt:
„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;
[...].”

Oostenrijks recht

- 6 § 11, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet betreffende de omzetbelasting van 1994, BGBl. 663/1994), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan (hierna: „UStG 1994”), luidt:
„Een ondernemer die handelingen verricht als bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, heeft het recht om facturen uit te reiken. Hij is verplicht om 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 om een factuur uit te reiken. De ondernemer dient zijn verplichting tot uitreiking van een factuur na te komen binnen zes maanden nadat de handeling is verricht.”

7 § 11, lid 6, UStG 1994 bepaalt:

„Wanneer het totaalbedrag van een factuur niet hoger is dan 400 EUR, volstaan behalve de datum van uitreiking van de factuur de volgende vermeldingen:

1. de naam en het adres van de ondernemer die de levering of de dienst heeft verricht;
2. de hoeveelheid en handelsbenaming van de geleverde goederen of de aard en omvang van de andere prestatie;
3. de dag van de levering of andere prestatie dan wel de periode gedurende welke de prestatie wordt verricht;
4. de som van de prijs en het bedrag van de belasting over de levering of andere prestatie, en
5. het belastingtarief.”

8 In § 11, lid 12, UStG 1994 staat te lezen:

„Heeft de ondernemer in een factuur voor een levering of andere prestatie afzonderlijk melding gemaakt van een btw-bedrag dat hij volgens deze federale wet niet voor de handeling verschuldigd is, dan is hij niettemin dit bedrag verschuldigd op grond van de factuur indien hij deze niet dienovereenkomstig heeft gecorrigeerd tegenover de afnemer van de levering of andere prestatie. In het geval van correctie is § 16, lid 1, van overeenkomstige toepassing.”

9 § 16, lid 1, UStG 1994 luidt:

„Bij een wijziging van de belastinggrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punten 1 en 2,

1. moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag dienovereenkomstig corrigeren en
2. moet de ondernemer voor wie de handeling is verricht, de in verband daarmee verrichte aftrek dienovereenkomstig corrigeren. De correcties worden doorgevoerd voor het belastingtijdvak waarin de tegenprestatie is gewijzigd.”

10 § 239a van het Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek), in de versie ervan die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„Voor zover een belasting die overeenkomstig het doel van de belastingbepaling economisch ten laste van een andere persoon dan de belastingplichtige moet komen, economisch daadwerkelijk ten laste van een andere persoon dan de belastingplichtige is gekomen, dient te worden afgezien van:

1. de creditering op de rekening bij de belastingdienst,

2. de terugbetaling, overboeking of verrekening van tegoeden, en
 3. het gebruik voor de vereffening van belastingschulden,
- indien dit zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 11 Verzoekster in het hoofdgeding, die een binnenspeeltuin exploiteert, heeft in het belastingjaar 2019 haar diensten onderworpen aan een btw-tarief van 20 %. Zij heeft haar klanten in totaal 22 557 kassabonnen – facturen voor een klein bedrag in de zin van § 11, lid 6, UStG 1994 – uitgereikt waarop dat tarief was vermeld.
- 12 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de klanten van verzoekster in het hoofdgeding uitsluitend eindverbruikers waren die geen recht op aftrek van voorbelasting hadden.
- 13 Nadat verzoekster in het hoofdgeding zich had gerealiseerd dat het wettelijke btw-tarief voor haar diensten niet 20 % maar 13 % was, heeft zij haar btw-aangifte gecorrigeerd teneinde de te veel betaalde btw terug te krijgen van de belastingdienst.
- 14 De belastingdienst heeft deze correctie geweigerd en wel om twee redenen: ten eerste is verzoekster in het hoofdgeding volgens het nationale recht het hoogste btw-tarief verschuldigd omdat zij haar facturen niet heeft gecorrigeerd, en ten tweede is de hogere btw-last gedragen door de klanten van verzoekster in het hoofdgeding, zodat de gevraagde correctie van de btw-aangifte haar ongerechtvaardigd zou verrijken.
- 15 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen dat besluit van de belastingdienst beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), die zich – gelet op de rechtspraak van het Hof – afvraagt of artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden toegepast in de bij hem aanhangige zaak, hoewel er geen gevaar van verlies van belastinginkomsten bestaat. Voor het geval dat deze vraag bevestigend zou worden beantwoord, vraagt de verwijzende rechter zich af of het feit dat er geen gevaar van verlies van belastinginkomsten bestaat, in aanmerking moet worden genomen om verzoekster in het hoofdgeding – voor wie het feitelijk onmogelijk is de aan de eindverbruikers uitgereikte facturen te corrigeren – toe te staan haar btw-aangifte in de gewenste zin te corrigeren. Tevens twijfelt de verwijzende rechter of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat de eindverbruikers de volledige btw-last hebben gedragen en verzoekster in het hoofdgeding zich bijgevolg zou verrijken ingeval de btw werd herzien, aan een dergelijke herziening in de weg staat.
- 16 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
 - „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 van verlies van belastinginkomsten kan bestaan, omdat de afnemers van de diensten eindverbruikers zijn die recht op aftrek hebben?
 - 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord en degene die een factuur heeft uitgereikt dus overeenkomstig artikel 203 van [de btw-richtlijn] de btw verschuldigd is:

- a) Kan de correctie van de facturen tegenover de afnemers achterwege blijven wanneer er geen gevaar van 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

- 17 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een btw-bedrag heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, zelfs tot voldoening van deze btw gehouden is wanneer het gevaar van verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.
- 18 Om te beginnen zij opgemerkt dat de vragen van de verwijzende rechter blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing berusten op de premisse dat in het onderhavige geval het gevaar van verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de klanten van verzoekster in het hoofdgeding in het betreffende belastingjaar uitsluitend eindverbruikers waren die geen recht op aftrek van de hun door verzoekster in het hoofdgeding in rekening gebrachte btw hebben. Het Hof zal de eerste prejudiciële vraag uitsluitend behandelen op basis van die premisse.
- 19 Met het oog op de beantwoording van deze vraag zij eraan herinnerd dat de btw krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd is door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt, en dat de op een factuur vermelde btw volgens de rechtspraak van het Hof verschuldigd is door de persoon die deze factuur heeft uitgereikt, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 26).
- 20 Daarnaast volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 203 van de btw-richtlijn tot doel heeft het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten worden gederfd ten gevolge van het bij die richtlijn toegekende recht op aftrek [arresten van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32, en 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27].
- 21 Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van haar conclusie heeft opgemerkt, is artikel 203 dan ook van toepassing wanneer er ten onrechte btw is gefactureerd en het gevaar bestaat dat belastinginkomsten worden gederfd doordat degene die de factuur heeft ontvangen, mogelijk zelfs zijn recht op aftrek van die btw zal uitoefenen.
- 22 Anders dan artikel 203 van de btw-richtlijn heeft artikel 193 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 220, lid 1, ervan, dus betrekking op de situatie waarin de belastingplichtige overeenkomstig laatstgenoemde bepaling, op grond waarvan een belastingplichtige een factuur moet uitreiken aan een andere belastingplichtige voor wie hij een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, een factuur heeft uitgereikt waarop

het juiste btw-bedrag wordt vermeld. In dat geval is de btw overeenkomstig voornoemd artikel 193 verschuldigd door de belastingplichtige die een dergelijke levering of dienst verricht voor een andere belastingplichtige.

- 23 Hieruit volgt dat artikel 203 van de btw-richtlijn – zoals de advocaat-generaal in punt 26 van haar conclusie heeft opgemerkt – enkel van toepassing is op een belastingschuld die hoger is dan die welke moet worden voldaan in gevallen die onder artikel 193 van deze richtlijn vallen, zodat het geen betrekking heeft op gevallen waarin de factuur het juiste btw-bedrag vermeldt. Wanneer een deel van de btw ten onrechte is gefactureerd, is artikel 203 van de btw-richtlijn alleen van toepassing op het deel van de gefactureerde btw dat uitgaat boven het correcte btw-bedrag. In dat geval bestaat namelijk het gevaar dat belastinginkomsten worden gederfd doordat een belastingplichtige die een dergelijke factuur heeft ontvangen, mogelijkerwijs zijn recht op aftrek van deze btw zal willen uitoefenen zonder dat de bevoegde belastingdienst kan nagaan of de voorwaarden daarvoor zijn vervuld.
- 24 Zoals in punt 18 van dit arrest in herinnering is gebracht, is volgens de verwijzende rechter het gevaar van verlies van belastinginkomsten in het onderhavige geval onbestaand omdat de klanten van verzoekster in het hoofdgeding in het betreffende belastingjaar uitsluitend eindverbruikers waren die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Derhalve moet worden vastgesteld dat artikel 203 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op een dergelijke situatie.
- 25 Gelet op een en ander dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een btw-bedrag heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer het gevaar van verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

Tweede prejudiciële vraag

- 26 Gezien het antwoord op de eerste prejudiciële vraag hoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016,

moet aldus worden uitgelegd dat:

een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer het gevaar van verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

ondertekeningen