

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

31 mei 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Levering van goederen – Artikel 65 – Artikel 167 – Vooruitbetaling voor de aankoop van een goed waarvan de levering vervolgens uitblijft – Strafrechtelijke veroordeling van de wettelijke vertegenwoordigers van de leverancier wegens oplichting – Insolventie van de leverancier – Aftrek van de voorbelasting – Voorwaarden – Artikelen 185 en 186 – Herziening door de nationale belastingautoriteit – Voorwaarden”

In de gevoegde zaken C-660/16 en C-661/16,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissingen van 21 september 2016, ingekomen bij het Hof op 21 december 2016, in de procedures

Finanzamt Dachau

tegen

Achim Kollroß (C-660/16),

en

Finanzamt Göppingen

tegen

Erich Wirtl (C-661/16),

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, E. Levits (rapporteur), A. Borg Barthet, M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Achim Kollroß, vertegenwoordigd door F. Russ, Steuerberater,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 januari 2018,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 63, 65, 167, 185 en 186 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).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van een geding tussen Achim Kollroß en het Finanzamt Dachau (belastingdienst van Dachau, Duitsland) enerzijds en van een geding tussen Erich Wirtl en het Finanzamt Göppingen (belastingdienst van Göppingen, Duitsland) anderzijds, betreffende de weigering van deze diensten om deze particulieren de aftrek toe te kennen van de eerder voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) betreffende gedane vooruitbetalingen voor de levering van warmte-krachtcentrales die uiteindelijk niet werden geleverd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

4 Artikel 65 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

5 Artikel 90, lid 1, van die richtlijn luidt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

6 In artikel 167 van dezelfde richtlijn is bepaald:

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

7 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„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;

[...]"

8 Artikel 178 van deze richtlijn luidt:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]"

9 Artikel 184 van die richtlijn luidt als volgt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

10 Artikel 185 van dezelfde richtlijn bepaalt:

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

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

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

11 In artikel 186 van richtlijn 2006/112 is bepaald:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Duits recht

12 § 13, met als opschrift „Verschuldigdheid van de voorbelasting”, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op de feiten in de hoofdgedingen (hierna: „UStG”), bepaalt in lid 1:

„De belasting wordt verschuldigd

1. voor wat betreft leveringen en andere prestaties:

a) indien de belasting wordt berekend op basis van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin): bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn uitgevoerd. Dit geldt ook voor deelprestaties. [...] Indien de vergoeding geheel of gedeeltelijk is ontvangen voordat de prestatie geheel of gedeeltelijk is uitgevoerd, wordt de daarop betrekking hebbende belasting verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding geheel of gedeeltelijk werd

ontvangen.

[...]"

13 § 14c UStG, met het opschrift „Onjuiste of onterechte vermelding van de belasting”, bepaalt het volgende:

„(1) De ondernemer die op een factuur betreffende een levering of een andere prestatie afzonderlijk een hoger bedrag aan belasting heeft vermeld dan overeenkomstig deze wet voor de handeling is verschuldigd (onjuiste vermelding van de belasting), is tevens gehouden tot voldoening van het te veel in rekening gebrachte bedrag. Indien hij het belastingbedrag ten aanzien van de ontvanger van de prestatie rectificeert, is § 17, lid 1, mutatis mutandis van toepassing.

[...]

(2) Degene die een bedrag aan belasting afzonderlijk op een factuur vermeldt hoewel hij daartoe niet gerechtigd is (onterechte vermelding van de belasting), is gehouden tot voldoening van het vermelde bedrag. Dat geldt ook wanneer degene die zoals een ondernemer die een prestatie uitvoert, een afrekening verricht en een bedrag aan belasting afzonderlijk vermeldt ofschoon hij geen ondernemer is of geen levering of een andere prestatie verricht. Het uit hoofde van de eerste en de tweede volzin verschuldigde belastingbedrag kan gerectificeerd worden voor zover de belastinginkomsten daardoor niet in gevaar worden gebracht. Een herziening brengt de belastinginkomsten niet in gevaar indien de ontvanger van de factuur de voorbelasting niet in aftrek brengt of de in aftrek gebrachte voorbelasting door de belastingautoriteit is teruggegeven. De herziening van het verschuldigde belastingbedrag moet middels een specifiek schriftelijk verzoek bij de belastingdienst worden aangevraagd en moet, na goedkeuring door de belastingdienst, in het kader van een overeenkomstige toepassing van § 17, lid 1, worden toegepast op het belastingtijdvak waarin aan de voorwaarden van de vierde volzin is voldaan.”

14 § 15 van deze wet bepaalt, onder het opschrift „Aftrek van de voorbelasting”, in lid 1:

„De ondernemer mag de volgende bedragen aan voorbelasting in aftrek brengen:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en andere prestaties die ten behoeve van zijn onderneming door een andere ondernemer zijn verricht. Om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de ondernemer in het bezit zijn van een overeenkomstig § 14 en § 14a opgestelde factuur. Voor zover het afzonderlijk vermelde belastingbedrag betrekking heeft op een betaling die plaatsvond alvorens de betrokken handelingen werden verricht, is het aftrekbaar zodra de factuur is opgesteld en de betaling heeft plaatsgevonden;

[...]"

15 § 17 van die wet luidt als volgt:

„(1) In geval van wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die deze handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag rectificeren. Ook de ondernemer ten behoeve van wie de handeling is verricht, moet de aftrek van de voorbelasting rectificeren. [...]

(2) Lid 1 is mutatis mutandis van toepassing indien

1. de voor een belastbare levering, een belastbare andere prestatie of een belastbare intracommunautaire verwerving overeengekomen vergoeding oninbaar is geworden. Indien de

vergoeding alsnog wordt geïnd, moeten het belastingbedrag en de aftrek opnieuw gerectificeerd worden;

2. voor een overeengekomen levering of andere prestatie een vergoeding werd betaald maar de levering of de andere prestatie niet werd verricht;

[...]"

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-660/16

16 Op 10 april 2010 bestelde Kollroß een warmte-krachtcentrale bij G-GmbH (hierna: „GA”). GA bevestigde de order op 12 april 2010 en stelde voor het te leveren goed een vooruitbetalingsfactuur van 30 000 EUR op die afzonderlijk het verschuldigde btw-bedrag, te weten 5 700 EUR, vermeldde. Tegelijkertijd meldde Kollroß zich voor registratiedoeleinden aan als een ondernemer op het gebied van de productie van hernieuwbare energie en op 19 april 2010 maakte hij de gevraagde vooruitbetaling over aan GA. Op 15 juli 2010 stelde GA een tweede vooruitbetalingsfactuur op die een verwijzing bevatte naar de betaling van 19 april 2010. De leveringsdatum stond nog niet vast.

17 De installatie werd niet geleverd. Tegen GA werd een insolventieprocedure ingeleid, die wegens gebrek aan baten werd beëindigd. De voor rekening van GA handelende personen werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in georganiseerd verband en in het kader van hun beroepsuitoefening, alsmede wegens opzettelijk bankroet ten nadele van de kopers van de warmte-krachtcentrales. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt daarentegen niet dat sprake was van belastingfraude.

18 Kollroß verzocht, voor het belastingjaar 2010, om aftrek van de voorbelasting over de door hem verrichte vooruitbetaling. De belastingdienst van Dachau ontzegde hem het recht op deze aftrek, tegen welk besluit Kollroß bezwaar heeft ingediend, dat werd afgewezen, waarna hij beroep heeft ingesteld bij het Finanzgericht München (belastingrechter in eerste aanleg München, Duitsland).

19 Deze rechterlijke instantie heeft zijn beroep toegewezen. Tegen de in eerste aanleg gegeven rechterlijke beslissing is een beroep tot Revision ingesteld dat aanhangig is bij de vijfde kamer van de verwijzende rechterlijke instantie, het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

20 Deze rechterlijke instantie is van mening dat Kollroß voldoet aan de in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 gestelde algemene voorwaarden om aanspraak te maken op de aftrek van de voorbelasting over een vooruitbetaling.

21 Meer bepaald verwijst die rechterlijke instantie naar punt 39 van het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), waaruit blijkt dat het verschuldigd worden van de belasting in de zin van artikel 65 van richtlijn 2006/112 veronderstelt dat er geen onzekerheid over het plaatsvinden van het belastbare feit – en dus over de uitvoering van de prestatie – bestaat.

22 De verwijzende rechter vraagt zich af vanuit welk oogpunt deze voorwaarde moet worden beoordeeld. Volgens deze rechter zou een zuiver objectieve benadering, die geen rekening houdt met het standpunt van de belastingplichtige die de vooruitbetaling verricht, een te zware last voor een handelaar vormen.

23 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of de overige omstandigheden waarin Kollroß

de vooruitbetaling heeft verricht wegens Unierechtelijke redenen in de weg staan aan de aftrek of, in voorkomend geval, een herzieningsplicht in het leven roepen. Deze rechter heeft met name vragen over de draagwijdte van het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), wat de aftrekbaarheid en de herzieningsplicht in het kader van het stelsel van richtlijn 2006/112 betreft.

24 Dienaangaande wijst die rechter erop dat hij dat arrest van het Hof reeds strikt heeft uitgelegd, in die zin dat in beide gevallen de terugbetaling van de vooruitbetaling als voorwaarde voor de herziening geldt. Het Hof heeft immers, met name in de punten 52 en 58 van dat arrest, geoordeeld dat de verschuldigde belasting door de ontvanger van de vooruitbetaling slechts moet worden herzien voor zover een dergelijke terugbetaling plaatsvindt. Diezelfde rechter is dus van oordeel dat de belastingplichtige die de vooruitbetaling heeft verricht, alleen in geval van terugbetaling van de vooruitbetaling de aftrek dient te herzien.

25 Aangaande de op de belastingautoriteiten rustende verplichting om de belasting terug te betalen wanneer zij niet kan worden ingevorderd bij de ontvanger van de vooruitbetaling, is de verwijzende rechter van oordeel dat de lering uit het arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), kan worden toegepast in de voor hem aanhangig gemaakte zaak. Een belastingplichtige, zoals Kollroß, zou dus aanspraak kunnen maken op terugbetaling van het btw-gedeelte dat betrekking heeft op de gedane vooruitbetaling daar de terugbetaling van de belasting door de ontvanger van de vooruitbetaling onmogelijk of uiterst moeilijk zou kunnen worden geacht.

26 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten de vereisten voor de zekerheid van uitvoering van een prestatie, welke zekerheid volgens het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), de voorwaarde voor de aftrek van de voorbelasting over een vooruitbetaling is, [...] puur objectief worden bepaald dan wel vanuit het oogpunt van de belastingplichtige die de vooruitbetaling verricht, rekening houdend met de omstandigheden waarvan hij kennis kon hebben?

2) Mogen de lidstaten, gelet op het feit dat volgens artikel 167 van richtlijn [2006/112] het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, en gelet op de regelgevende bevoegdheden die artikel 185, lid 2, tweede alinea, en artikel 186 van deze richtlijn aan hen toebedelen, de herziening van zowel de belasting als de aftrek ervan afhankelijk stellen dat de vooruitbetaling wordt terugbetaald?

3) Moet de belastingdienst die bevoegd is ten aanzien van de belastingplichtige die de vooruitbetaling heeft verricht, de belasting aan deze belastingplichtige teruggeven indien laatstgenoemde de vooruitbetaling niet kan invorderen bij de ontvanger van die vooruitbetaling? Zo ja, dient dit in de procedure tot vaststelling van de belasting te geschieden of is dit ook mogelijk in een afzonderlijke procedure op billijkheidsgronden?”

Zaak C-661/16

27 Om een beroepsactiviteit op het gebied van de productie van elektriciteit te kunnen uitoefenen, bestelde Wirtl op 3 augustus 2010 bij de Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (hierna: „GB”) een warmte-krachtcentrale voor de prijs van 30 000 EUR, te vermeerderen met btw ten bedrage van 5 700 EUR, die in principe veertien weken na de ontvangst van deze bedragen moest worden geleverd. Wirtl verrichtte, per bankoverschrijving van 27 augustus 2010, de op 6 augustus 2010 gevraagde vooruitbetaling van 35 700 EUR en ontving van GB een op 28 augustus 2010 gedateerde factuur voor de levering van een warmte-

krachtcentrale.

28 Op 25 oktober 2010 diende Wirtl een voorlopige btw-aangifte voor augustus 2010 in, waarbij hij uit hoofde van de aankoop van deze warmte-krachtcentrale 5 700 EUR in aftrek bracht. Tevens wees hij de belastingdienst van Göppingen erop dat hij voornemens was dit goed aan GB te verhuren.

29 De warmte-krachtcentrale werd echter nooit geleverd. In 2011 werd een insolventieprocedure tegen GB ingeleid en elf binnen de groep GB actieve verdachten werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in georganiseerd verband en in het kader van hun beroepsuitoefening.

30 De belastingdienst van Göppingen verwierp de jaarlijkse btw-aangifte voor het belastingjaar 2010, waarin Wirtl 5 700 EUR aan voorbelasting in het kader van de vooruitbetaling van de door GB verkochte warmte-krachtcentrale in aftrek had gebracht.

31 Het door Wirtl tegen dit besluit ingediende bezwaar werd afgewezen, maar het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg Baden-Württemberg, Duitsland) wees bij vonnis van 19 september 2014 het beroep tegen dat afwijzende besluit toe.

32 De elfde kamer van de verwijzende rechterlijke instantie, het Bundesfinanzhof, waarbij een beroep tot Revisie tegen dit vonnis aanhangig is, is van mening dat het criterium inzake de zekerheid dat het belastbare feit zich zal voordoen objectief moet worden opgevat. De verschuldigdheid van de – door de ontvanger van de vooruitbetaling – verschuldigde belasting ten aanzien van de schatkist mag, in beginsel, niet afhankelijk zijn van hetgeen de schuldenaar van de vooruitbetaling wist of moest weten.

33 Aangaande de behandeling van btw die bij het ontbreken van een belastbare handeling onterecht is gefactureerd, blijkt uit richtlijn 2006/112 dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze moeten worden behandeld. Ten eerste is degene die een factuur uitreikt, overeenkomstig artikel 203 van deze richtlijn, dat bij § 14c UStG in het nationale recht is omgezet, zelfs bij het ontbreken van een belastbare handeling gehouden tot voldoening van de op die factuur vermelde btw, wanneer – zoals in casu – de levering uiteindelijk niet wordt verricht. Ten tweede kan de adressaat van een factuur het recht op aftrek overeenkomstig de artikelen 63 en 167 van die richtlijn alleen uitoefenen op belastingen in verband met een aan btw onderworpen handeling. De koper kan de belasting over de vooruitbetaling dus niet in aftrek brengen, waarbij het niet ter zake doet dat de leverancier hem deze vooruitbetaling niet heeft teruggegeven.

34 Ten slotte betwijfelt de verwijzende rechter of het de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 186 van richtlijn 2006/112 is toegestaan de correctie van de aftrek afhankelijk te stellen van de terugbetaling, wanneer de levering uiteindelijk niet wordt verricht.

35 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Volgens punt 39, eerste volzin, van het arrest van het Hof van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), kan de voorbelasting over een vooruitbetaling niet in aftrek worden gebracht wanneer het ten tijde van de vooruitbetaling onzeker blijkt te zijn dat het belastbare feit zich zal voordoen. Dient dit te worden beoordeeld aan de hand van de objectieve situatie dan wel op basis van het standpunt van de belastingplichtige die de vooruitbetaling verricht, en van de voor hem objectief waarneembare omstandigheden?

2) Dient het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, dictum en punt 58), aldus te worden begrepen dat volgens het Unierecht de herziening van de aftrek die de belastingplichtige toepast uit hoofde van het feit dat hij een vooruitbetalingsfactuur voor de levering van goederen heeft betaald, niet afhankelijk is van de terugbetaling van de gedane vooruitbetaling wanneer die levering uiteindelijk niet wordt verricht?

3) Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, verleent artikel 186 van richtlijn [2006/112] [...] – dat de lidstaten het recht toekent om nadere regels voor de in artikel 185 van deze richtlijn bedoelde herziening vast te stellen – een lidstaat, te weten de Bondsrepubliek Duitsland, dan de bevoegdheid om in zijn nationale recht te bepalen dat de maatstaf van heffing alleen in geval van terugbetaling van de vooruitbetaling mag worden verminderd en dat de in een eerder stadium verschuldigde omzetbelasting en de aftrek van voorbelasting dientengevolge tegelijkertijd en onder dezelfde voorwaarden moeten worden herzien?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag in zaken C-660/16 en C-661/16

36 Met zijn eerste vraag in zaak C-660/16 en zijn eerste vraag in zaak C-661/16, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 65 en 167 van richtlijn 2006/112, die betrekking hebben op de voorwaarden voor aftrek van btw over een gedane vooruitbetaling, zuiver objectief moeten worden uitgelegd dan wel op basis van de inlichtingen waarvan de belastingplichtige die de vooruitbetaling heeft verricht, kennis had of moest hebben in omstandigheden als die welke aan de orde zijn in de hoofdgedingen, waarin de betrokken goederen niet zijn geleverd wegens feiten die aanleiding hebben gegeven tot veroordelingen van personen in dienst van de leveranciers wegens oplichting.

37 Opgemerkt zij dat volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112 het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

38 Overeenkomstig artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

39 Artikel 65 van richtlijn 2006/112 voorziet evenwel in de uitzondering dat, indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag. Deze bepaling moet als uitzondering op de in het vorige punt in herinnering gebrachte regel strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punt 45).

40 Voor het verschuldigd worden van de belasting in dergelijke omstandigheden, moeten dus alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds bekend zijn, en moeten dus in het bijzonder de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punt 48).

41 Dientengevolge kan artikel 65 van richtlijn 2006/112 geen toepassing vinden wanneer blijkt dat het ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is dat de levering of de dienstverrichting zal plaatsvinden (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 39).

42 Hieruit volgt dat bij de beoordeling of het zeker is dat de levering zal plaatsvinden of dat de dienst zal worden verricht, welke zekerheid de voorwaarde vormt voor de verschuldigdheid van btw over de vooruitbetaling en het daarmee verbonden ontstaan van het recht op aftrek, het tijdstip van de vooruitbetaling als referentiepunt moet worden genomen.

43 In de onderhavige zaak blijkt uit de twee verwijzingsbeslissingen dat de te leveren goederen nauwkeurig waren omschreven op het tijdstip waarop Kollroß en Wirtl hun respectievelijke vooruitbetaling hebben verricht. Met name de kenmerken en de prijs van die goederen waren omstandig gepreciseerd.

44 Het recht op aftrek van de btw over een gedane vooruitbetaling, in situaties als die aan de orde in de hoofdgedingen, kan dus niet worden ontzegd aan de potentiële koper, gelet op het feit dat die vooruitbetaling is verricht en werd ontvangen, en ten tijde van die vooruitbetaling mocht worden aangenomen dat die koper bekend was met alle relevante elementen van de toekomstige levering, zodat het ernaar uitzag dat die levering zeker zou plaatsvinden.

45 In dit verband kan, anders dan de Duitse regering aanvoert, uit de omstandigheid dat de datum van de levering van het goed ten tijde van de vooruitbetaling niet precies bekend is niet de conclusie worden getrokken dat de relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen de toekomstige levering, niet bekend zijn. Voorts kan louter het ontbreken van deze precisering als zodanig geen afbreuk doen aan het feit dat die levering zeker zal plaatsvinden.

46 Na deze verduidelijkingen moet worden onderzocht of in omstandigheden als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, eventueel een element van onzekerheid bestaat dat de toepassing van artikel 65 van richtlijn 2006/112 uitsluit. Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissingen dat de betrokken goederen niet wegens belastingfraude niet zijn geleverd maar wegens feiten gepleegd door personen in dienst van de leveranciers van die goederen, die zijn veroordeeld wegens oplichting in georganiseerd verband in het kader van hun beroepsuitoefening. Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt echter dat die feiten bekend waren na de datum waarop de vooruitbetalingen werden gedaan die de grondslag vormen voor de verzoeken om aftrek die in de hoofdgedingen aan de orde zijn. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit daadwerkelijk het geval is.

47 In dat verband zij eraan herinnerd dat, indien vooruitbetalingen zijn ontvangen voordat de levering plaatsvindt of de dienst wordt verricht, de belasting door de ontvangst van deze vooruitbetalingen juist verschuldigd wordt omdat de overeenkomstsluitende partijen aldus kennisgeven van hun voornemen bij voorbaat alle financiële consequenties van het plaatsvinden van die levering of het verrichten van die dienst op zich te willen nemen (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punt 49).

48 Wanneer dus ten tijde van de ontvangst van een vooruitbetaling voldaan is aan de in de punten 42 en 43 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden inzake de verschuldigdheid van btw, ontstaat het recht op aftrek en is de belastingplichtige die de vooruitbetaling heeft gedaan, gerechtigd om dat recht op dat tijdstip uit te oefenen, zonder dat rekening hoeft te worden gehouden met andere, later bekend geworden feitelijke elementen waardoor het onzeker wordt of de betrokken levering of prestatie zal plaatsvinden.

49 De nationale autoriteiten en rechterlijke instanties moeten daarentegen de uitoefening van dat recht aan de belastingplichtige ontzeggen indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij ten tijde van de vooruitbetaling wist of redelijkerwijs moest weten dat die levering of die prestatie wellicht niet zou plaatsvinden.

50 Een dergelijke belastingplichtige kan immers niet worden geacht in zijn hoedanigheid van overeenkomstsluitende partij voornemens te zijn de financiële consequenties van de toekomstige verrichting van de betrokken levering of van de betrokken dienst op zich te willen nemen wanneer hij weet of redelijkerwijs moet weten dat het onzeker is dat de betrokken levering of de betrokken dienstverrichting zal plaatsvinden.

51 In die omstandigheden moet op de eerste vraag in de zaken C-660/16 en C-661/16 worden geantwoord dat de artikelen 65 en 167 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat, in omstandigheden als aan de orde in de hoofdgedingen, het recht op aftrek van de btw over een vooruitbetaling niet kan worden ontzegd aan de potentiële koper van de betrokken goederen, wanneer die vooruitbetaling is gedaan en werd ontvangen en ten tijde van die vooruitbetaling mocht worden aangenomen dat die koper bekend was met alle relevante elementen van de toekomstige levering, zodat de levering van die goederen zeker leek. Een dergelijk recht zal evenwel aan die koper kunnen worden ontzegd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij ten tijde van de vooruitbetaling wist of redelijkerwijs moest weten dat die levering onzeker was.

Tweede vraag in zaak C-660/16 en tweede en derde vraag in zaak C-661/16

52 Met zijn tweede vraag in zaak C-660/16 en met zijn tweede en zijn derde vraag in zaak C-661/16, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 185 en 186 van richtlijn 2006/112 in de weg staan aan nationale wettelijke regelingen of nationale praktijken die voor de herziening van de aftrek van btw over een vooruitbetaling die is gedaan met het oog op de levering van een goed, als voorwaarde stellen dat die vooruitbetaling door de leverancier wordt terugbetaald.

53 De artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112 bepalen de voorwaarden waaronder de nationale belastingdienst van een belastingplichtige een herziening kan eisen.

54 Met betrekking tot de mogelijke gevolgen, voor de btw-aftrek door een belastingplichtige, van gebeurtenissen die zich na die aftrek hebben voorgedaan, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden (zie in die zin arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 49).

55 Het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112 voorzien, maakt namelijk integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft tot doel, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Dit mechanisme beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punten 30 en 31, en 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50).

56 Wat het ontstaan van de verplichting tot herziening van de als voorbelasting in aftrek gebrachte btw betreft, hanteert artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 het beginsel dat een dergelijke herziening met name moet plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek (arresten van 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punt 26, en 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 32).

57 In casu werden, zoals in punt 46 van dit arrest reeds is gepreciseerd, de goederen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, niet geleverd en is na de datum waarop de vooruitbetalingen zijn verricht en de daaropvolgende btw-aangiftes zijn ingediend zeker geworden dat de levering van die goederen niet zou plaatsvinden.

58 In dit verband heeft het Hof in punt 52 van het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), geoordeeld dat in een situatie als aan de orde in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, waarin vaststond dat de goederenlevering waarvoor de koper een vooruitbetaling had gedaan, niet zou plaatsvinden, moet worden aangenomen dat zich na de btw-aangifte een wijziging heeft voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek van voorbelasting, als bedoeld in artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112. In een dergelijke situatie kan de belastingdienst dus de herziening van de door de belastingplichtige in aftrek gebrachte btw verlangen.

59 Wegens bepaalde omstandigheden onderscheiden de hoofdgedingen zich evenwel van de zaak die tot dat arrest heeft geleid.

60 Ten eerste hadden in de hoofdgedingen de kopers, zoals de Europese Commissie terecht benadrukt, zelfs vóór de daadwerkelijke levering van de goederen waarvoor zij vooruitbetalingen hadden gedaan, daaruit reeds inkomsten verkregen. Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt namelijk dat de kopers de betrokken goederen hadden verhuurd en daarvoor huur hadden ontvangen. Die – in een eerder fase belaste – goederen zijn dus wel degelijk, tot op zekere hoogte, gebruikt voor in een latere fase belaste handelingen.

61 Ten tweede worden de twee hoofdgedingen gekenmerkt door het feit dat de door de kopers bestelde goederen niet konden worden geleverd ten gevolge van oplichtingshandelingen, gepleegd in georganiseerd verband, waarbij de vertegenwoordigers van de leveranciers betrokken waren, waardoor insolventieprocedures tegen laatstgenoemden zijn ingeleid, waarvan een bij gebrek aan baten werd beëindigd.

62 De onderhavige zaken hebben dus, anders dan die welke aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), geen betrekking op gevallen van btw-fraude. Daarom staat het volgens de verwijzende rechter vast dat de btw over de vooruitbetalingen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, door de leveranciers aan de schatkist is afgedragen. Aangezien deze leveranciers, gelet op het feit dat zij zich in staat van insolventie bevinden, die vooruitbetalingen niet zullen teruggeven, zal de btw die de leveranciers op grond van de ontvangst van die vooruitbetalingen aan de schatkist verschuldigd zijn, niet hoeven te worden herzien overeenkomstig de artikelen 65, 90 en 123 van richtlijn 2006/112, in hun onderlinge samenhang gelezen. Hieruit volgt dat, in omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen, de uitoefening van het recht op btw-aftrek door de kopers uit hoofde van diezelfde vooruitbetalingen geen risico van verlies van belastinginkomsten voor de schatkist oplevert.

63 Het is juist dat het Hof in punt 57 van het arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), tevens heeft geoordeeld dat de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien, in beginsel, niet van invloed is op het recht van de

belastingdienst om de terugbetaling te eisen van de btw welke de koper van de goederen uit hoofde van de vooruitbetaling voor een dergelijke levering in aftrek heeft gebracht.

64 Opgemerkt zij evenwel dat in geval van herziening van het recht op aftrek in een situatie waarin de vooruitbetaling niet werd terugbetaald, het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd wordt door de mogelijkheid – waarin de lidstaten in hun wetgeving moeten voorzien – voor de koper om van zijn leverancier de teruggave te verkrijgen van de gedane vooruitbetaling voor de goederenlevering die uiteindelijk niet werd verricht (zie naar analogie arresten van 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punt 48, en 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 55).

65 In omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen, zou het, gelet op de staat van insolventie waarin de leveranciers zich bevinden, voor de kopers evenwel buitensporig moeilijk of zelfs onmogelijk zijn om de teruggave te verkrijgen van de vooruitbetalingen die zij met het oog op de levering van de bestelde goederen te goeder trouw hebben gedaan.

66 Overigens heeft het Hof ter zake van gevallen waarin btw wegens het ontbreken van een belastbare handeling onterecht werd gefactureerd, geoordeeld dat het inderdaad zo is dat de beginselen van neutraliteit en van doeltreffendheid, in beginsel, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke alleen de leverancier de bevoegde belastingautoriteiten om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen btw-bedragen kan verzoeken en de afnemer het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van die leverancier kan terugvorderen. Het Hof heeft evenwel tevens geoordeeld dat deze beginselen kunnen vereisen dat, indien een dergelijke vordering onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de leverancier, de afnemer zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingautoriteiten (zie in die zin arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punten 39, 41 en 42).

67 Deze overwegingen zijn mutatis mutandis van toepassing in omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen. Mochten de kopers verplicht worden de toegepaste aftrekken van de btw over de door hen gedane vooruitbetalingen te herzien en mochten deze vooruitbetalingen door de leveranciers niet worden teruggegeven, dan zouden de kopers dus, volgens de overwegingen in het vorige punt, over een schuldvordering op de belastingautoriteiten beschikken, waarvan het bedrag identiek is aan het bedrag dat de belastingautoriteiten in het kader van die herziening hebben geïnd.

68 Het zou echter kennelijk onredelijk zijn om die kopers ertoe te verplichten die aftrekken te herzien en vervolgens een vordering tegen de belastingautoriteiten in te stellen om de teruggave van de btw over de betrokken vooruitbetalingen te verkrijgen.

69 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag in zaak C-660/16 en op de tweede en de derde vraag in zaak C-661/16 worden geantwoord dat de artikelen 185 en 186 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij, in omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling of een nationale praktijk, die voor herziening van de btw over een vooruitbetaling met het oog op de levering van een goed de voorwaarde stelt dat die vooruitbetaling door de leverancier wordt terugbetaald.

Derde vraag in zaak C-660/16

70 Gelet op de antwoorden op de voorgaande vragen hoeft de derde vraag in zaak C-660/16 niet te worden beantwoord.

Kosten

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

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 65 en 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat, in omstandigheden als aan de orde in de hoofdgedingen, het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over een vooruitbetaling niet kan worden ontzegd aan de potentiële koper van de betrokken goederen, wanneer deze vooruitbetaling is gedaan en werd ontvangen en ten tijde van die vooruitbetaling mocht worden aangenomen dat die koper bekend was met alle relevante elementen van de toekomstige levering, zodat de levering van die goederen zeker leek. Een dergelijk recht zal evenwel aan die koper kunnen worden ontzegd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij ten tijde van de vooruitbetaling wist of redelijkerwijs moest weten dat die levering onzeker was.

2) De artikelen 185 en 186 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij, in omstandigheden als die aan de orde in de hoofdgedingen, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling of een nationale praktijk, die voor herziening van de belasting over de toegevoegde waarde over een vooruitbetaling met het oog op de levering van een goed de voorwaarde stelt dat die vooruitbetaling door de leverancier wordt terugbetaald.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.