Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

1 juli 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastingcontrole – Levering van diensten als artiestenmakelaar – Handelingen die aan btw zijn onderworpen – Handelingen die niet bij de belastingdienst zijn aangegeven en waarvoor geen factuur is opgemaakt – Fraude – Reconstructie van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting – Beginsel van btw-neutraliteit – Opname van btw in de gereconstrueerde heffingsgrondslag”

In zaak C?521/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (hoogste rechter van de autonome regio Galicië, Spanje) bij beslissing van 19 juni 2019, ingekomen bij het Hof op 8 juli 2019, in de procedure

CB

tegen

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, N. Wahl (rapporteur), F. Biltgen, L. S. Rossi en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– CB, vertegenwoordigd door C. Gómez Docampo, abogada,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskait? als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 maart 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 73 en 78 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CB en de Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionaal bestuursorgaan dat verantwoordelijk is voor de behandeling van administratieve beroepen in economische en bestuurszaken in Galicië, Spanje) over de aanslagen en de boeten die zijn opgelegd aan CB in het kader van een navorderingsprocedure inzake de inkomstenbelasting die verschuldigd was voor de jaren 2010 tot en met 2012.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 7 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”

4 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Bij deze richtlijn wordt het gemeenschappelijke stelsel van [btw] vastgesteld.

2. Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

5 Artikel 73 van deze richtlijn luidt als volgt:

„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 voornoemde richtlijn luidt:

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

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

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier de afnemer in rekening brengt.

Voor de toepassing van punt b) van de eerste alinea mogen de lidstaten uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld, als bijkomende kosten beschouwen."

7 Artikel 178 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, [onder] a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]"

8 Overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn is btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting door een andere persoon verschuldigd is uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 van voormelde richtlijn.

9 Artikel 220, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„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;

[...]

5) de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan hem worden gedaan voordat de dienst is verricht."

10 Artikel 226 van deze richtlijn bepaalt:

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

[...]

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

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

9) het toegepaste btw-tarief;

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

[...]”

11 Artikel 273 van die richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Spaans recht

12 Artikel 78, lid 1, van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 inzake belasting over de toegevoegde waarde) van 28 november 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247) bepaalt:

„De maatstaf van heffing van de belasting is het volledige bedrag van de tegenprestatie die de afnemer of een derde verstrekt voor de aan deze belasting onderworpen handelingen.”

13 Artikel 88 („Doorberekening van de belasting”) van wet 37/1992 luidt als volgt:

„1. De belastingplichtige moet het bedrag van de belasting volledig doorberekenen aan diegene voor wie de belastbare handeling wordt verricht, welke persoon verplicht is om de belasting te betalen op voorwaarde dat de doorberekening in overeenstemming is met deze wet, ongeacht de tussen hen bestaande overeenkomsten. Bij belastbare en niet-vrijgestelde goederenleveringen en diensten aan overheidsinstanties wordt steeds aangenomen dat de belastingplichtige de [btw] in zijn prijsaanbiedingen heeft opgenomen, ook al worden deze mondeling geformuleerd, en moet de belasting indien nodig worden doorberekend als aparte post op de factuur, zonder dat het overeengekomen totaalbedrag wordt verhoogd door de vermelding van de doorberekende belasting.

2. De belasting moet in overeenstemming met de in de wet genoemde voorwaarden en vereisten worden doorberekend aan de hand van een factuur. Het doorberekende bedrag moet afzonderlijk van de maatstaf van heffing worden vermeld, ook in het geval van door de overheid vastgestelde prijzen, met vermelding van het toegepaste belastingtarief. Het bovenstaande is niet van toepassing op handelingen die wettelijk worden vastgesteld.

3. De belasting moet worden doorberekend op het moment dat de overeenkomstige factuur wordt opgemaakt en uitgereikt.

4. Het recht op doorberekening vervalt na afloop van een jaar vanaf de datum waarop de belasting verschuldigd wordt.

5. Diegene voor wie de aan de [btw] onderworpen handeling wordt verricht, is niet verplicht om de doorberekening ervan te dragen voordat de belasting verschuldigd wordt.

6. De geschillen die kunnen voortvloeien uit de doorberekening van de belasting, zowel wat de rechtmatigheid als wat het bedrag ervan betreft, worden voor desbetreffende vorderingen beschouwd als belastinggeschillen."

14 Artikel 89 („Aanpassing van de doorberekende belastingbedragen") van wet 37/1992 bepaalt:

„1. De belastingplichtige moet de doorberekende belastingbedragen aanpassen wanneer deze onjuist zijn bepaald of wanneer er sprake is van omstandigheden die overeenkomstig artikel 80 van deze wet aanleiding geven tot de wijziging van de maatstaf van heffing.

De aanpassing moet worden uitgevoerd op het moment waarop de oorzaken van de onjuiste bepaling van de bedragen worden vastgesteld of wanneer de in de voorgaande alinea vermelde omstandigheden zich voordoen, op voorwaarde dat dit binnen de termijn van vier jaar is vanaf de datum waarop de overeenkomstige belasting over de handeling verschuldigd is geworden of, in voorkomend geval, de in artikel 80 vermelde omstandigheden zich hebben voorgedaan.

2. Het vorige lid is ook van toepassing wanneer de factuur van de betrokken handeling is uitgereikt zonder doorberekening van het belastingbedrag.

3. Niettegenstaande de bovenstaande leden worden de doorberekende belastingbedragen niet aangepast in de volgende gevallen:

1) wanneer de aanpassing niet is gebaseerd op de in artikel 80 van deze wet genoemde oorzaken, een verhoging van de doorberekende bedragen met zich meebrengt en degenen voor wie de handelingen worden verricht niet handelen als ondernemers of beroepsbeoefenaren, behoudens gevallen van wettelijke verhoging van de belastingtarieven, in welke gevallen de aanpassing kan worden uitgevoerd in de maand waarin de nieuwe belastingtarieven van kracht worden en in de daaropvolgende maand;

2) wanneer de belastingdienst in de desbetreffende belastingaanslagen hogere verschuldigd geworden en niet doorberekende belastingbedragen vaststelt dan die welke zijn aangegeven door de belastingplichtige en op grond van objectieve gegevens is aangetoond dat de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan fraude of dat hij wist of op basis van redelijke zorgvuldigheid had moeten weten dat hij een frauduleuze handeling heeft verricht."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

15 CB is een zelfstandige die werkzaam is als artiestenmakelaar, een activiteit die btw-plichtig is. In die hoedanigheid heeft hij diensten geleverd aan de Lito-groep, een groep van ondernemingen die verantwoordelijk was voor het beheer van de infrastructuur en de orkesten op patroons- en dorpsfeesten in Galicië (Spanje). CB nam in het bijzonder contact op met de feestcomités – informele groepen inwoners die deze feesten organiseerden – en onderhandelde namens de Lito-groep over optredens van de orkesten.

16 De betalingen van de feestcomités aan de Lito-groep gebeurden in contanten en leidden niet tot het opmaken van facturen noch tot een opname in de boekhouding. Bijgevolg werden zij niet aangegeven bij de belastingdienst, noch voor de vennootschapsbelasting noch voor de btw.

17 CB ontving 10 % van de inkomsten van de Lito-groep. De betalingen in zijn voordeel

gebeurden eveneens in contanten, werden niet aangegeven en er werd geen enkele factuur opgemaakt. CB hield geen boekhouding of officieel register bij, maakte geen facturen op en kreeg er ook geen, en diende bijgevolg geen btw-aangifte in.

18 Na controle van de fiscale situatie van CB heeft de belastingdienst geoordeeld dat de bedragen die hij had ontvangen als vergoeding voor zijn bemiddelingsactiviteiten voor de Lito-groep, te weten 64 414,90 EUR in 2010, 67 565,40 EUR in 2011 en 60 692,50 EUR in 2012, exclusief btw waren, zodat de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting voor die jaren moest worden berekend op basis van het ontvangen totaalbedrag. De desbetreffende naheffingen hebben geleid tot een aanslag voor de inkomstenbelasting voor de jaren 2010 tot en met 2012, en er zijn sancties opgelegd aan CB. CB heeft administratief beroep ingesteld tegen de handelingen van de belastingdienst waarbij deze aanslag werd gelast en tegen de sancties die hem zijn opgelegd.

19 Na de afwijzing van het administratieve beroep door de Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia heeft CB tegen de beslissing van dat orgaan beroep ingesteld bij de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (hoogste rechter van de autonome regio Galicië, Spanje).

20 In dit verband voert CB aan dat het achteraf toepassen van btw op bedragen die de belastingdienst als inkomen in aanmerking heeft genomen, in strijd is met de rechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechter, Spanje) en van het Hof, waarin is bepaald dat wanneer deze dienst handelingen aan het licht brengt die in beginsel btw-plichtig zijn, maar die niet zijn aangegeven noch gefactureerd, moet worden aangenomen dat de door partijen overeengekomen prijs voor die handelingen inclusief btw is.

21 Volgens CB moet worden aangenomen dat de door hem verrichte diensten inclusief btw waren, aangezien hij naar Spaans recht de niet- doorberekende btw niet kan terugvorderen omdat zijn handelswijze een fiscaal delict oplevert.

22 De verwijzende rechter is van oordeel dat voor de beslechting van het geschil dat in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden nagegaan of wet 37/1992, zoals uitgelegd door de Tribunal Supremo, in overeenstemming is met het Unierecht voor zover zij bepaalt dat wanneer ondernemers vrijwillig en in onderling overleg handelingen verrichten die aanleiding geven tot betalingen in contanten, zonder factuur en zonder btw-aangifte, dergelijke betalingen moeten worden geacht inclusief btw te zijn.

23 Gelet op het voorgaande heeft de Tribunal Superior de Justicia de Galicia de behandeling van de zaak geschorst en aan het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moeten de artikelen 73 en 78 van [richtlijn 2006/112] in het licht van de beginselen van neutraliteit, verbod op belastingfraude, verbod op rechtsmisbruik en verbod op onrechtmatige verstoring van de mededinging aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling en de rechtspraak ter uitlegging daarvan volgens welke moet worden aangenomen dat, wanneer de belastingdienst verborgen btw-plichtige handelingen aan het licht brengt waarvoor geen factuur is uitgereikt, de btw in de door de partijen overeengekomen prijs voor die handelingen is begrepen?

Kan dus in gevallen van fraude waarin de handeling is verborgen voor de belastingdienst, worden aangenomen, zoals kan worden afgeleid uit de arresten van het Hof van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), en 7 maart 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), dat geen btw is begrepen in de betaalde en ontvangen bedragen, zodat de juiste aanslag kan worden vastgesteld en de desbetreffende sanctie kan worden opgelegd?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen welke uitlegging, met name in het licht van het neutraliteitsbeginsel, moet worden gegeven aan de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112, die betrekking hebben op de vaststelling van de maatstaf van heffing van een handeling tussen btw-plichtigen, wanneer deze btw-plichtigen op frauduleuze wijze het bestaan van de handeling niet hebben aangegeven bij de belastingdienst, noch een factuur hebben opgemaakt, noch de inkomsten uit die handeling hebben opgenomen in een aangifte voor de directe belastingen. De verwijzende rechter wenst te vernemen of in dergelijke omstandigheden de betaalde en ontvangen bedragen moeten worden geacht al dan niet inclusief btw te zijn.

25 Meteen moet worden benadrukt dat, hoewel de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel vormt dat door richtlijn 2006/112 wordt erkend en gestimuleerd (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak), de vaststelling van de maatstaf van heffing van een handeling tussen belastingplichtigen – in de zin van de artikelen 73 en 78 van deze richtlijn – niet behoort tot de instrumenten waarover de lidstaten in de zin van artikel 273 van voormelde richtlijn beschikken om dit doel te bereiken, in die zin dat zij in geval van fraude een uitlegging van deze bepalingen zouden mogen hanteren die verschilt van de uitlegging die vereist is in afwezigheid van frauduleus gedrag van de belastingplichtigen.

26 Zoals de advocaat-generaal in punt 29 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet de vraag van de verwijzende rechter immers los worden gezien van de vraag of de betrokken personen een sanctie moet worden opgelegd wegens schending van de regels van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat de Uniewetgever, los van de sancties die de lidstaten hebben vastgesteld om onrechtmatige en met name frauduleuze fiscale gedragingen tegen te gaan, zelf ervoor heeft gezorgd dat belastingplichtigen die zich niet hebben gehouden aan de basisregels van richtlijn 2006/112, met name op het gebied van facturering, de gevolgen van hun gedrag dragen door de onmogelijkheid btw af te trekken, ook wanneer na een belastingcontrole de handelingen waarvoor geen btw is gefactureerd, met terugwerkende kracht aan de btw zijn onderworpen.

28 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw en waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, op voorwaarde dat voormelde activiteiten in beginsel zelf onderworpen zijn aan de btw. Het recht op btw-aftrek kan volgens artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 in beginsel pas worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16,

EU:C:2018:204, punten 37, 38, 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zoals de verwijzende rechter bevestigt, volgt uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling, namelijk uit artikel 88, lid 2, en artikel 89, lid 3, punt 2, van wet 37/1992, dat de belastingplichtige, zoals in casu verzoeker in het hoofdgeding, het btw-bedrag op de niet bij de belastingdienst aangegeven en door hem niet gefactureerde handeling onmogelijk kan aftrekken, onverminderd de fiscale sancties die tegen hem zijn of kunnen worden opgelegd.

30 Wat de vaststelling van de maatstaf van heffing voor handelingen tussen belastingplichtigen betreft, dat wil zeggen in een eerder stadium dan dat waarin de btw door de eindverbruiker is voldaan, had de dienstverrichter, in casu verzoeker in het hoofdgeding, de btw dus aan de ontvanger van de dienst, in casu de Lito-groep, in rekening moeten brengen en deze btw moeten aangeven bij de belastingdienst, waardoor hij recht zou hebben gehad op aftrek van de btw over alle goederen of diensten die voor zijn eigen dienstverlening in aanmerking zijn genomen. Wegens de fraude van verzoeker in het hoofdgeding staan de bepalingen van artikel 89, lid 3, punt 2, van wet 37/1992 echter in de weg aan elke mogelijkheid tot herziening van de btw en dus ook aan de uitoefening van het betrokken recht op aftrek, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit na te gaan.

31 Het feit dat belastingplichtigen de verplichting tot facturering waarin is voorzien in artikel 220 van richtlijn 2006/112 niet hebben nageleefd, waardoor de verplichte vermeldingen die zijn opgenomen in artikel 226, punten 6 tot 10, van deze richtlijn per definitie ontbreken, kan evenwel geen afbreuk doen aan het basisbeginsel van deze richtlijn, dat er volgens vaste rechtspraak van het Hof in bestaat dat het btw-stelsel enkel de eindverbruiker beoogt te belasten (arrest van 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in, C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Bovendien moet, ook al beogen de door de betrokken nationale instantie verrichte verificaties in het kader van een belastingcontrole de situatie te herstellen zoals die zonder onregelmatigheid en a fortiori fraude zou hebben bestaan, en hoewel deze instantie door middel van verschillende methoden probeert verborgen handelingen en inkomsten te reconstrueren, er evenwel op worden gewezen dat deze methoden niet perfect betrouwbaar zijn en een onvermijdelijke onzekerheidsmarge inhouden. Met die methoden wordt dus in werkelijkheid beoogd het meest waarschijnlijke en meest getrouwe fiscale resultaat te verkrijgen op basis van de materiële elementen die tijdens de belastingcontrole zijn verzameld.

33 In die omstandigheden moet bij het bepalen van de maatstaf van heffing als bedoeld in de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112, te weten de tegenprestatie – een subjectieve waarde – die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft ontvangen en die geen btw bevat, rekening worden gehouden met die onvermijdelijke onzekerheidsmarge wanneer de betrokken nationale belastingdienst overgaat tot een reconstructie achteraf wegens het ontbreken van de vermelding van de btw op een factuur of het ontbreken van een factuur, ongeacht of deze verzuimen al dan niet het resultaat zijn van frauduleus opzet.

34 Daarom moet het resultaat van een handeling die door een btw-plichtige voor de belastingdienst is verborgen, terwijl daarvoor op grond van artikel 220 van richtlijn 2006/112 een factuur met de volgens artikel 226 van die richtlijn verplichte gegevens had moeten worden opgemaakt en bij die dienst had moeten worden aangegeven, worden geacht de btw over die handeling te omvatten wanneer dit resultaat, zoals in het hoofdgeding, voortvloeit uit een reconstructie door de betrokken belastingdienst in het kader van een controle ter zake van directe belastingen.

35 De situatie zou in casu evenwel anders zijn indien de nationale rechter na de in punt 30 van

het onderhavige arrest bedoelde verificatie zou oordelen dat volgens het toepasselijke nationale recht herziening van de btw mogelijk is (zie in die zin arrest van 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in, C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 37).

36 Elke andere uitlegging zou in strijd zijn met het beginsel van btw-neutraliteit en zou een deel van de btw-last bij een belastingplichtige leggen, terwijl de btw overeenkomstig de in de punten 28 en 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak uitsluitend door de eindverbruiker moet worden gedragen.

37 Deze oplossing is evenmin in strijd met de rechtspraak zoals geïllustreerd door de arresten van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), en 7 maart 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), aangezien het Hof zich in deze arresten, zoals de advocaat-generaal in punt 33 van zijn conclusie heeft opgemerkt, niet heeft uitgesproken over de vraag of het bedrag van de door de belastingdienst gereconstrueerde inkomsten in geval van fraude al dan niet inclusief btw is wanneer de verborgen handelingen die de aan btw onderworpen inkomsten hebben gegenereerd, hadden moeten worden gefactureerd en de btw had moeten worden aangegeven.

38 Hieraan moet worden toegevoegd dat de eerbiediging van het beginsel van btw-neutraliteit zich niet verzet tegen de mogelijkheid voor de lidstaten om krachtens artikel 273 van richtlijn 2006/112 sancties vast te stellen ter bestrijding van belastingfraude, en meer in het algemeen tegen de verplichting die krachtens artikel 325, leden 1 en 2, VWEU op die lidstaten rust om onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, te bestrijden met doeltreffende en afschrikkende maatregelen, alsook om ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen te nemen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad (zie in die zin arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punt 30). Het is in het kader van dergelijke sancties, en niet door de vaststelling van de maatstaf van heffing in de zin van de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112, dat fraude als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden bestraft.

39 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, en met name de artikelen 73 en 78 ervan, gelezen in het licht van het beginsel van btw-neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat wanneer btw-plichtigen op frauduleuze wijze de belastingdienst niet in kennis hebben gesteld van het bestaan van een handeling, noch een factuur hebben opgemaakt, noch de inkomsten uit deze handeling hebben opgenomen in een aangifte voor de directe belastingen, er bij de door de betrokken belastingdienst in het kader van de controle van die aangifte verrichte reconstructie van de in verband met de aan de orde zijnde handeling betaalde en ontvangen bedragen van moet worden uitgegaan dat de prijs inclusief btw is, tenzij de belastingplichtigen krachtens het nationale recht de mogelijkheid hebben om de btw niettegenstaande de fraude later door te berekenen en af te trekken.

Kosten

40 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en met name de artikelen 73 en 78 ervan, gelezen in het licht van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), moet aldus worden uitgelegd dat wanneer btw-

plichtigen op frauduleuze wijze de belastingdienst niet in kennis hebben gesteld van het bestaan van een handeling, noch een factuur hebben opgemaakt, noch de inkomsten uit deze handeling hebben opgenomen in een aangifte voor de directe belastingen, er bij de door de betrokken belastingdienst in het kader van de controle van die aangifte verrichte reconstructie van de in verband met de aan de orde zijnde handeling betaalde en ontvangen bedragen van moet worden uitgegaan dat de prijs inclusief btw is, tenzij de belastingplichtigen krachtens het nationale recht de mogelijkheid hebben om de btw niettegenstaande de fraude later door te berekenen en af te trekken.

ondertekeningen

* Procestaal: Spaans.