

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 19 december 2013 (1)

Zaak C-107/13

„FIRIN” OOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[verzoek van de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van voorbelasting – Herziening van aftrek van voorbelasting bij vooruitbetaling, wanneer prestatie niet wordt verricht”

I – Inleiding

1. Opnieuw dient het Hof van Justitie zich uit te spreken over vragen die voor de Bulgaarse rechterlijke instanties zijn gerezen over de weigering van aftrek van voorbelasting wegens een vermeende fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Bijzonder in de onderhavige zaak is dat om aftrek van de voorbelasting is verzocht voor een vooruitbetaling die evenwel niet werd gevolgd door een prestatie.

2. Het Hof heeft zich nog nooit gebogen over de wijze waarop in een dergelijk geval met de aftrek van voorbelasting moet worden omgegaan. Bijgevolg dient in de onderhavige zaak niet enkel, zoals gewoonlijk, rekening te worden gehouden met de vaste rechtspraak van het Hof betreffende de weigering van aftrek in gevallen van – soms moeilijk te bewijzen – btw-fraude, maar ook een uitleggingsvraag te worden beantwoord die tot dusver nog niet is onderzocht en van algemeen belang is voor het btw-recht.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

3. Het recht op aftrek van voorbelasting is geregeld in artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) (hierna: „btw-richtlijn”):

„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;"

4. Overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek „op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”. Volgens artikel 63 wordt de belasting verschuldigd „op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”. Artikel 65 voorziet evenwel in de volgende bijzondere regeling:

„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. De btw-richtlijn voorziet in een aantal gevallen in een herziening van de verschuldigde belasting en van het recht op aftrek van de voorbelasting. De herziening van de verschuldigde belasting wordt geregeld door artikel 90, lid 1:

„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. Ingevolge artikel 184 van de btw-richtlijn wordt „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek [...] herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.” Artikel 185 van de btw-richtlijn bepaalt dienaangaande:

„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.”

7. Voorts bevat de btw-richtlijn in de artikelen 192 bis en volgende bepalingen betreffende de „tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”. Volgens de basisregel van artikel 193 is de btw verschuldigd door de belastingplichtige „die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht [...]”.

8. In dat verband heet het in punt 44 van de considerans van de btw-richtlijn:

„De lidstaten moeten kunnen bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.”

9. Artikel 205 van de btw-richtlijn bepaalt derhalve aanvullend:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.”

10. Krachtens artikel 177 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) is de geregistreerde persoon die ontvanger van de belastbare levering is, aansprakelijk voor de door een andere geregistreerde persoon verschuldigde en niet betaalde belasting, voor zover gebruik is gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting dat direct of indirect in verband met de verschuldigde en niet betaalde belasting staat.

III – Hoofdgeding en procesverloop voor het Hof

11. Het hoofdgeding betreft een navorderingsaanslag waarbij verzoekster, Firin OOD (hierna: „Firin”), het recht werd geweigerd om voorbelasting in aftrek te brengen ter zake van een door Agra Plani EOOD (hierna: „Agra Plani”) opgestelde factuur.

12. In 2010 hebben deze twee vennootschappen een koopovereenkomst gesloten betreffende 10 000 ton tarwe, hoewel Agra Plani naar Bulgaars recht niet gerechtigd was om in graan te handelen. Agra Plani diende de tarwe uiterlijk op 31 december 2012 te leveren en Firin diende de koopprijs van 3,6 miljoen BGN (circa 1,8 miljoen EUR) reeds vooraf te betalen. Firin heeft op die grondslag de aftrek van voorbelasting geldend gemaakt, nadat zij aan Agra Plani 4,17 miljoen BGN had betaald.

13. Agra Plani heeft dit bedrag onmiddellijk overgemaakt aan de vennootschap York Skay EOOD, naar verluidt als een lening, en laatstgenoemde deed dezelfde dag nog naar Firin een bedrag van 3,6 miljoen EUR terugvloeien, naar verluidt als een kapitaalbreng. De vennoten van Firin waren York Skay EOOD en een natuurlijke persoon die op zijn beurt ook de enige aandeelhouder van Agra Plani was.

14. Toen Agra Plani geen btw over de koopovereenkomst had betaald en evenmin tarwe had geleverd, en bovendien in april 2011 ambtshalve was geschapt als belastingplichtige, heeft de Bulgaarse belastingadministratie van Firin de uit hoofde van de koopovereenkomst reeds geldend gemaakte voorbelasting teruggevorderd. De belastingadministratie is immers van mening dat een recht op aftrek van voorbelasting dat aanvankelijk op grond van een vooruitbetaling was ontstaan, komt te vervallen indien de afgesproken prestatie later niet wordt verricht. Bovendien gaat zij ervan uit dat er sprake was van een schijntransactie en een fictieve geldstroom, zodat Firin er wetenschap van zou hebben gehad dat de op grond van de koopovereenkomst verschuldigde btw niet zou worden betaald.

15. De Administrativen sad Veliko Tarnovo, waarbij het geschil betreffende de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting aanhangig is gemaakt, verzoekt thans het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU om een antwoord op de volgende vragen:

„1) Moeten in gevallen als die in het hoofdgeding, waarin de btw die samenhangt met een vooruitbetaling voor een toekomstige en duidelijk bepaalde belastbare levering van goederen, onmiddellijk en daadwerkelijk in aftrek is gebracht, de voorschriften van artikel 168, sub a, juncto de artikelen 65, 90, lid 1, en 185, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus coherent worden uitgelegd dat wanneer de hoofdprestatie wegens objectieve en/of subjectieve gronden niet conform de leveringsvoorwaarden wordt uitgevoerd, het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip van de uitoefening ervan moet worden geweigerd?

2) Volgt uit deze coherente uitlegging en gezien het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat in een dergelijke casus betekenis toekomt (of niet) aan de objectieve onmogelijkheid van de

leverancier om de gefactureerde btw en/of de maatstaf van heffing te corrigeren op de wijze voorzien in het nationale recht, en welke invloed zou een dergelijke correctie hebben op de weigering van de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting?

3) Moet artikel 205 juncto de artikelen 168, sub a, en 193 van [de btw-richtlijn], punt 44 van de considerans ervan mede in acht genomen, aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan de ontvanger van een levering het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren op grond van uitsluitend criteria die zij zelf hebben vastgelegd in een nationale wettelijke regeling, krachtens welke een andere persoon dan de belastingplichtige een belastingschuld krijgt opgelegd, wanneer in dat geval het fiscale eindresultaat anders zou zijn dan het resultaat waartoe de strikte naleving van de door de lidstaat vastgestelde regels zou hebben geleid?

4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, zijn dan nationale bepalingen als die aan de orde in het hoofdgeding bij de toepassing van artikel 205 van richtlijn 2006/112 toelaatbaar en met het effectiviteits- en het evenredigheidsbeginsel verenigbaar, wanneer zij hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van btw invoeren, waarbij rekening wordt gehouden met vermoedens die niet afhangen van direct vaststelbare objectieve feiten, maar een uitdrukking zijn van zorgvuldig uitgewerkte figuren uit het burgerlijke recht, waarover in geval van geschil via een andere rechtsgang een eindoordeel wordt geveld?"

16. In de procedure voor het Hof van Justitie hebben de Bulgaarse belastingadministratie, de Republiek Bulgarije, de Republiek Estland, de Italiaanse Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV – Juridische beoordeling

17. De vier prejudiciële vragen van de verwijzende rechter houden verband met twee onderscheiden in de btw-richtlijn geregelde onderwerpen. Enerzijds betreffen de eerste, de tweede en de derde prejudiciële vraag de weigering van recht op aftrek van de voorbelasting, met name de in de artikelen 167 e.v. en 184 e.v. van de btw-richtlijn geregelde voorwaarden daarvoor. Anderzijds betreffen de vierde en ten dele ook de derde prejudiciële vraag de hoofdelijke aansprakelijkheid van een belastingplichtige voor de door een derde verschuldigde belasting overeenkomstig artikel 205 van de btw-richtlijn.

18. Benadrukt moet worden dat de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting een kwestie is die strikt moet worden gescheiden van die betreffende de aansprakelijkheid voor de belastingschuld van een derde. De aftrek en de aansprakelijkheid zijn immers onderworpen aan onderscheiden voorwaarden en vallen onder verschillende bepalingen van de btw-richtlijn.

19. In zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de verwijzende rechter zelf opgemerkt dat de Bulgaarse belastingadministratie de belastingplichtige Firin *niet* hoofdelijk aansprakelijk heeft gesteld voor de belastingschuld van Agra Plani, maar haar het recht op aftrek van de voorbelasting heeft geweigerd. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof weigeren uitspraak te doen op een verzoek om uitlegging wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding.⁽³⁾ In deze omstandigheden zijn de prejudiciële vragen niet-ontvankelijk voor zover zij de hoofdelijke aansprakelijkheid van een belastingplichtige voor de door een derde verschuldigde belasting betreffen, aangezien de relevantie van die vragen voor het hoofdgeding niet blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing. Derhalve hoeft de vierde vraag niet te worden beantwoord. Hetzelfde geldt voor de derde vraag, voor zover zij eveneens de uitlegging van artikel 205 van de btw-richtlijn betreft.

20. Wat het recht op aftrek van voorbelasting betreft, wenst de verwijzende rechter met zijn eerste, tweede en derde prejudiciële vraag te vernemen of dit recht moet worden geweigerd

wanneer na een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn de prestatie niet wordt verricht (zie sub B), en of het van belang is dat de leverancier nog steeds btw verschuldigd is voor de niet verrichte prestatie (zie sub C). Teneinde de verwijzende rechter bovendien een nuttig antwoord te geven⁽⁴⁾, zal ik eerst ingaan op de vraag onder welke voorwaarden bij vooruitbetaling überhaupt recht op aftrek van voorbelasting ontstaat (zie sub A).

A – Ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting bij vooruitbetaling

21. Volgens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Als voorwaarde voor het ontstaan van het in het hoofdgeding betwiste recht van Firin op aftrek van voorbelasting uit hoofde van de met Agra Plani gesloten koopovereenkomst, geldt dus dat de schuldvordering van de schatkist jegens Agra Plani is ontstaan. Overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn ontstaat deze schuldvordering in beginsel eerst wanneer de goederen worden geleverd, hetgeen Agra Plani evenwel niet heeft gedaan.

22. Wordt echter in verband met de belastbare handeling een vooruitbetaling gedaan, dan ontstaat krachtens artikel 65 van de btw-richtlijn de belastingschuld en daarmee ook het recht op aftrek reeds op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling door de belastingplichtige. Bedoelde vooruitbetaling hoeft niet beperkt te zijn tot een deel van de tegenprestatie, maar kan – zoals in casu – de hele tegenprestatie uitmaken.⁽⁵⁾ Volgens de rechtspraak van het Hof geldt evenwel als extra voorwaarde voor de toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn dat alle relevante bestanddelen van het belastbaar feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of de toekomstige dienst, reeds bekend zijn, en dus in het bijzonder dat de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven.⁽⁶⁾

23. In de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt ervan uitgegaan dat, ongeacht latere betalingstransacties, de tegenprestatie daadwerkelijk ter beschikking van de leverancier Agra Plani had gestaan en dat er bijgevolg sprake was van een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn. Bovendien onderstelt met name de eerste prejudiciële vraag, dat in casu is voldaan aan de voorwaarden van de aangehaalde rechtspraak betreffende de bepaalbaarheid van de levering. De verwijzende rechter komt op basis daarvan tot de conclusie dat Firin in beginsel recht heeft op aftrek van voorbelasting.

24. De verwijzende rechter dient er evenwel rekening mee te houden dat artikel 65 van de btw-richtlijn ook geen toepassing kan vinden indien ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is of de prestatie zal worden verricht.

25. Zo heeft het Hof van Justitie in een bepaald geval geweigerd deze bepaling toe te passen, onder meer op grond dat de koper de overeenkomst te allen tijde kon opzeggen.⁽⁷⁾ Wegens deze mogelijkheid tot opzegging stond dus niet vast dat later daadwerkelijk een belastbare levering zou worden verricht.

26. Bovendien moet artikel 65 als uitzondering op de hoofdregel van artikel 63 van de btw-richtlijn volgens vaste rechtspraak strikt worden uitgelegd.⁽⁸⁾ Volgens artikel 62, lid 1, van de btw-richtlijn worden de wettelijke voorwaarden waaronder de belasting verschuldigd wordt bij de schatkist, immers eerst vervuld wanneer het belastbaar feit zich voordoet. Daaruit volgt dat de belasting tegelijkertijd met, dan wel na het belastbare feit verschuldigd kan worden, doch in beginsel niet daarvoor.⁽⁹⁾ Het in casu relevante, in artikel 2, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn bedoelde belastbare feit vindt eerst plaats wanneer de goederen zijn geleverd. Wanneer artikel 65 van de btw-richtlijn nu bepaalt dat in geval van een vooruitbetaling de belasting reeds verschuldigd wordt vóórdat het belastbaar feit zich voordoet en daardoor de grondslag voor het heffen van belasting überhaupt is ontstaan, dan moet te verwachten zijn dat de belastbare prestatie volgens

de normale gang van zaken ook zal worden verricht. Bestaan hierover concrete twijfels, dan is artikel 65 van de btw-richtlijn niet toepasselijk.

27. Dergelijke twijfels zouden in het hoofdgeding kunnen bestaan.

28. Ten eerste wordt de koopovereenkomst door de verwijzende rechter in de motivering van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing immers ten dele als „fictief” aangemerkt. Het is dus mogelijk dat van meet af aan geen ernstig voornemen bestond om de tarwe te leveren.

29. Ten tweede dient in dat verband ook rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat Agra Plani rechtens niet bevoegd was om tarwe te leveren en dat de koopovereenkomst dus mogelijkwijds ongeldig was. Het is juist dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties.⁽¹⁰⁾ Niettemin kunnen, wanneer de prestatie bij wet verboden is, op het tijdstip van de vooruitbetaling twijfels rijzen over het feit of de prestatie ooit zal worden verricht.

30. Aangezien deze twee omstandigheden de feiten respectievelijk de uitlegging van het nationale recht betreffen, staat het aan de verwijzende rechter om deze te beoordelen. Zou hij van oordeel zijn dat artikel 65 van de btw-richtlijn in casu niet-toepasselijk is omdat op het tijdstip van de vooruitbetaling concrete twijfels bestaan of de prestatie later verricht zal worden, dan zou overeenkomstig artikel 167, gelezen in samenhang met artikel 63 van de btw-richtlijn nog geen recht op aftrek van de voorbelasting zijn ontstaan op het tijdstip van de vooruitbetaling. Met het oog op de beantwoording van de prejudiciële vragen, zal ik hieronder echter ervan uitgaan dat voor Firin een dergelijk recht is ontstaan.

B – Weigering van het recht op aftrek van voorbelasting wanneer de prestatie niet wordt verricht

31. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter thans te vernemen of het recht op aftrek van de voorbelasting blijft bestaan in het geval van een vooruitbetaling die resulteert in de toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn, wanneer de belastbare levering nadien niet wordt verricht.

32. In dat verband hebben de partijen in de procedure erop gewezen dat volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Dat is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude of wist dan wel had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.⁽¹¹⁾

33. De vraag of het recht op aftrek van voorbelasting wegens fraude moet worden geweigerd dient evenwel logischerwijds te worden voorafgegaan door de vraag of een dergelijk recht volgens de algemeen geldende voorschriften – dus volledig onafhankelijk van het bestaan van eerst nog te bewijzen fraude – eigenlijk wel bestaat. Daarom moet in de onderhavige zaak eerst worden vastgesteld of het recht op aftrek van voorbelasting ingevolge de artikelen 184 e.v. van de btw-richtlijn hoe dan ook moet worden herzien, wanneer in het geval van een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn, geen levering van de goederen plaatsvindt.

34. Volgens artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de aftrek van voorbelasting met name herzien 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. Zoals ik reeds in het kader van de zaak TETS Haskovo nader heb uiteengezet, gaat het hier onder meer om de vraag of de verwachtingen, die ten grondslag lagen aan het ontstaan van het recht op aftrek van de voorbelasting, zich nadien daadwerkelijk hebben gerealiseerd.(12)

35. Tot de elementen die in casu bij de vaststelling van het bedrag van de aftrek in aanmerking moeten worden genomen, behoort bij een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn – zoals gezegd(13) – ook de verwachting dat de belastbare prestatie volgens de normale gang van zaken zal worden verricht. Wanneer wordt vastgesteld dat deze verwachting niet meer kan bestaan omdat een belastbare prestatie waarschijnlijk niet zal worden verricht, dan zijn de voor de aftrek van voorbelasting relevante elementen veranderd. De aftrek dient bijgevolg overeenkomstig artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn in beginsel te worden herzien, wanneer niet meer te verwachten valt dat de prestatie zal worden verricht. Het staat aan de verwijzende rechter in het hoofdgeding om dienaangaande duidelijkheid te scheppen.

36. De uitzonderingsregeling van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn verzet zich niet tegen de herziening. Deze bepaling vermeldt verschillende gevallen waarin geen herziening nodig is. Het geval waarin een prestatie niet wordt verricht na vooruitbetaling is daarin echter niet vermeld.

37. Bijgevolg moet op de eerste prejudiciële vraag in beginsel worden geantwoord dat de aftrek van voorbelasting in geval van een vooruitbetaling die tot toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn heeft geleid, moet worden herzien wanneer de belastbare prestatie uiteindelijk niet wordt verricht.

C – Verband met de herziening van de verschuldigde belasting

38. Met zijn tweede en derde vraag wenst de verwijzende rechter echter aanvullend in wezen te vernemen of, rekening houdend met het beginsel van fiscale neutraliteit, in het onderhavige geval de objectieve mogelijkheid van herziening van de corresponderende belastingschuld een voorwaarde is voor de herziening van de aftrek van voorbelasting. Zou deze belastingschuld immers niet worden herzien, terwijl de aftrek wordt herzien, dan zou de schatkist uiteindelijk meer ontvangen dan normaliter het geval zou zijn geweest.

39. Het beginsel van fiscale neutraliteit is niet alleen een bijzondere uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel in het btw-recht, maar drukt eveneens uit iedere ondernemer door het mechanisme van de aftrek van voorbelasting geheel moet worden ontlast van de in het kader van zijn economische activiteit verschuldigde of voldane btw.(14) In het onderhavige geval zou van een belasting van een belastingplichtige in strijd met deze regeling sprake kunnen zijn voor zover de leverancier Agra Plani onderworpen zou kunnen blijven aan de verplichting om de btw te betalen, terwijl haar medecontractant Firin weliswaar een vooruitbetaling heeft gedaan, maar de daaruit resulterende aftrek van voorbelasting dient te herzien.

40. Dienaangaande moet worden opgemerkt dat in een geval zoals het onderhavige de belasting op twee gronden verschuldigd is.

41. In de eerste plaats is, zoals de partijen in de procedure terecht hebben opgemerkt, de leverancier btw verschuldigd ingevolge artikel 203 van de btw-richtlijn, omdat hij deze op de factuur heeft vermeld. Het is juist dat volgens vaste rechtspraak deze belastingschuld onder bepaalde omstandigheden kan worden herzien door de leverancier(15), waarbij de herziening niet mag worden uitgesloten op grond van het feit dat de leverancier op het ogenblik van de herziening

niet meer als btw-plichtige is geregistreerd.(16) Zolang dat niet is gebeurd, blijft de belastingschuld evenwel bestaan, terwijl de corresponderende aftrek van voorbelasting zoals gezegd in beginsel moet worden herzien.

42. In de arresten Stroy trans en LVK heeft het Hof dienovereenkomstig reeds vastgesteld dat de bij een handeling betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijk op dezelfde wijze moeten worden behandeld wanneer de opsteller van de factuur deze factuur niet heeft gecorrigeerd. De opsteller van een factuur is overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn de daarop vermelde btw immers verschuldigd ook al is in concreto geen handeling verricht, terwijl de ontvanger van een factuur in een dergelijk geval geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting.(17)

43. In de tweede plaats is de leverancier in het onderhavige geval de btw evenwel ook verschuldigd op grond van artikel 193 juncto artikel 65 van de btw-richtlijn, wegens de vooruitbetaling. Het is juist dat een dergelijke belastingschuld in beginsel overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn door de verlaging van de maatstaf van heffing zou kunnen verdwijnen. Het is evenwel twijfelachtig of dit kan gebeuren zonder dat de vooruitbetaling wordt terugbetaald. Het Hof kan immers in het arrest Freemans(18) aldus worden opgevat dat een verlaging van de maatstaf van heffing in het algemeen vereist dat de aan de belastingplichtige betaalde bedragen daadwerkelijk worden terugbetaald.(19) Indien de leverancier de vooruitbetaling dus niet terugbetaalt, dan zou de verschuldigde belasting – anders dan in het geval bedoeld in artikel 203 van de btw-richtlijn – niet meer kunnen worden gecorrigeerd, hoewel tegelijkertijd de aftrek van voorbelasting zou moeten worden herzien.

44. In dat verband moet rekening worden gehouden met twee verschillende aspecten.

45. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat er volgens de rechtspraak in het algemeen geen bezwaar tegen bestaat dat een belasting verschuldigd is terwijl het corresponderende recht op aftrek niet geldend kan worden gemaakt. Zo heeft het Hof in het arrest Petroma Transports e.a. geoordeeld dat de verschuldigdheid van de belasting niet afhankelijk is van de daadwerkelijke uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting. Volgens dat arrest kan zelfs btw verschuldigd zijn voor handelingen wanneer het corresponderende recht op aftrek wegens formele onjuistheden in de factuur niet geldend kan worden gemaakt.(20)

46. Daarboven rijst ook de vraag of, specifiek in het geval van een vooruitbetaling, als voorwaarde voor een herziening van de aftrek van voorbelasting geldt, dat de vooruitbetaling is terugbetaald. Dat zou in overeenstemming zijn met voormelde voorwaarden voor een herziening van de maatstaf van heffing en dus van de belastingschuld. Voorts zou daarmee worden voorkomen dat de persoon die gerechtigd is de voorbelasting af te trekken, in geval van insolventie van zijn leverancier een verlies zou lijden dat overeenkomt met het belastingaandeel van zijn vooruitbetaling.

47. Ongeacht het antwoord op de vraag of de beginselen van het arrest Freemans ook moeten gelden in geval van een vooruitbetaling, zijn de herziening van de maatstaf van heffing bedoeld in artikel 90 en de herziening van de aftrek van voorbelasting bedoeld in de artikelen 184 e.v. van de btw-richtlijn evenwel onderworpen aan verschillende voorwaarden. Zo heeft het Hof zich in zijn arrest Freemans gebaseerd op het feit dat volgens vaste rechtspraak de definitieve maatstaf van heffing wordt gevormd door de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie.⁽²¹⁾ Wat het recht op aftrek van voorbelasting betreft, bestaat er echter geen vergelijkbaar beginsel dat bedoeld recht koppelt aan de daadwerkelijke verrichting van de tegenprestatie. Dat blijkt reeds uit het feit dat artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn de herziening van de aftrek van voorbelasting in beginsel uitsluit wanneer handelingen geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven. In dat geval behoudt de belastingplichtige dus zijn recht op aftrek van voorbelasting, hoewel hij helemaal niet heeft betaald.

48. Bovendien vloeit uit het beginsel van fiscale neutraliteit ook geen noodzaak voort om in geval van een vooruitbetaling het recht op aftrek van voorbelasting niet te herzien zolang het vooruitbetaalde bedrag niet is terugbetaald. Het Hof heeft reeds vastgesteld dat het principieel met dat beginsel in overeenstemming is dat een dienstenontvanger ter bescherming van zijn financiële belangen slechts een civielrechtelijke vordering tot terugbetaling jegens zijn medecontractant geldend kan maken.⁽²²⁾

49. In voormeld arrest Reemtsma Cigarettenfabriken heeft het Hof erkend dat de ontvanger van een prestatie in geval van insolventie van zijn medecontractant toch een rechtstreeks recht op terugbetaling van de onverschuldigd betaalde btw ten aanzien van de schatkist geldend kan maken, maar de onderhavige situatie is daarmee niet vergelijkbaar, aangezien de schatkist geen btw heeft ontvangen. Dienaangaande heeft de Italiaanse Republiek terecht beklemtoond dat in het onderhavige geval de weigering van de aftrek van voorbelasting, terwijl de belastingschuld niet werd betaald, derhalve slechts voorkomt dat de schatkist een verlies dient te dragen, maar niet tot gevolg heeft dat btw wordt geheven op een wijze die indruist tegen de regeling. Dat het verlies dan in plaats daarvan wordt geleden door de potentiële ontvanger van een prestatie, die zijn vooruitbetaling in voorkomend geval niet terugkrijgt, vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat de ontvanger zijn medecontractant zelf heeft gekozen en bewust het risico verbonden aan vooruitbetaling heeft aanvaard.

50. Uit een en ander volgt dan ook dat op de tweede en de derde vraag van de verwijzende rechter moet worden geantwoord dat noch de herziening van de corresponderende belastingschuld noch de terugbetaling van de vooruitbetaling een voorwaarde is voor de herziening van het recht op aftrek van voorbelasting.

V – Conclusie

51. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Administrativen sad Veliko Tarnovo als volgt te beantwoorden:

„1) Voorwaarde voor het verschuldigd worden van de belasting in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn is de verwachting dat de belastbare prestatie volgens de normale gang van zaken effectief zal worden verricht.

2) Ingevolge artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn moet de aftrek van voorbelasting in geval van een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn worden herzien wanneer de belastbare prestatie uiteindelijk niet wordt verricht. Noch de herziening van de corresponderende belastingschuld noch de terugbetaling van de vooruitbetaling is een voorwaarde voor de herziening van de aftrek van voorbelasting.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 347, blz. 1.

3 – Arrest van 11 april 2013, Della Rocca (C-290/12, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4 – Zie met betrekking tot deze bevoegdheid van het Hof bijvoorbeeld de arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9), en 30 mei 2013, Worten (C-342/12, punt 30).

5 – Arresten van 19 december 2012, Orfey (C-549/11, punt 37), en 7 maart 2013, Efir (C-19/12, punt 39).

6 – Arresten van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 48); 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 31); 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, punt 26); 19 december 2012, Orfey (C-549/11, punt 28), en 7 maart 2013, Efir (C-19/12, punt 32).

7 – Zie arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 51).

8 – Arresten van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 45); 19 december 2012, Orfey (C-549/11, punt 27), en 7 maart 2013, Efir (C-19/12, punt 32).

9 – Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals Ltd en Goldsborough Developments (C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 46).

10 – Zie bijvoorbeeld arresten van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 22), en 7 maart 2013, GfBk (C-275/11, punt 32).

11 – Zie bijvoorbeeld arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, punten 39 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 – Zie conclusie van 14 juni 2012, TETS Haskovo (C-234/11, punten 25-28).

13 – Zie hierboven, punten 24 e.v.

14 – Zie arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, punten 46-48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 – Zie bijvoorbeeld arrest van 11 april 2013, „Rusedespred” (C-138/12, punten 25-27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 – Arrest van 31 januari 2013, LVK (C-643/11, punt 49).

17 – Arresten van 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, punten 41 e.v.) en LVK (C-643/11, punten 46 e.v.).

18 – Zie in die zin het arrest van het Bundesfinanzhof van 2 september 2010, V R 34/09, punt 17, met verwijzing naar het arrest van het Bundesfinanzhof van 18 september 2008, V R 56/06, punten 43 e.v.

19 – Arrest van 29 mei 2001, Freemans (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 35).

20 – Arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, punten 41-43).

21 – Zie arrest van 29 mei 2001, Freemans (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 27).

22 – Zie arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 39).