

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 30 januari 2018 (1)

Gevoegde zaken C-660/16 en C-661/16

Finanzamt Dachau

tegen

Achim Kollroß (C-660/16)

en

Finanzamt Göppingen

tegen

Erich Wirtl (C-661/16)

[verzoeken van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 65 – Vooruitbetaling – Aftrek – Onzekerheid ten aanzien van het belastbare feit – Artikelen 184 tot en met 186 – Herziening van de aftrek – Teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw – Nationale procedures”

1. In 1789 schreef Benjamin Franklin deze beroemde woorden al in een brief aan Jean-Baptiste Leroy: „Niets is zeker in deze wereld, behalve de dood en belastingen”.

2. In de onderhavige procedures wenst de verwijzende rechter – twee verschillende kamers van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) – in wezen van het Hof te vernemen onder welke omstandigheden een toekomstige levering van goederen of diensten voor de regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), zoals neergelegd in richtlijn 2006/112/EG(2), geacht moet worden met voldoende *zekerheid* te worden verricht, teneinde aftrek van de voorbelasting op een door de afnemer gedane vooruitbetaling toe te staan, zelfs indien de levering uiteindelijk niet plaatsvindt vanwege fraude door de leverancier. De verwijzende rechter verzoekt het Hof ook om de rechtsgevolgen ten aanzien van de herziening van de aftrek en teruggaaf door de belastingdienst te verduidelijken.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. Overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn „vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

4. Artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalt 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.

5. Ingevolge artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

6. Artikel 184 van de btw-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.”

7. Artikel 185 van de btw-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.”

8. Ingevolge artikel 186 van de btw-richtlijn dienen de lidstaten nadere regels vast te stellen voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van die richtlijn.

B. Nationaal recht

9. In § 15 van de Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) is het volgende bepaald:

„(1) De ondernemer kan als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen van goederen en diensten ten behoeve van zijn onderneming door een andere ondernemer. Aftrek van de voorbelasting is onderworpen aan de voorwaarde dat de ondernemer beschikt over een overeenkomstig § 14 en § 14a opgemaakte factuur. Voor zover de afzonderlijk vermelde belasting betrekking heeft op een betaling die plaatsvond vóór het verrichten van de betrokken handelingen, is zij reeds aftrekbaar indien de factuur beschikbaar is en betaling heeft plaatsgevonden;

[...]"

10. Ingevolge § 13, lid 1, punt 1, onder a), UStG wordt de belasting voor levering van goederen en diensten verschuldigd „bij de berekening van de belasting over de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin), bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor deelprestaties. [...] Indien de vergoeding of een deel ervan wordt ontvangen voordat de prestatie of deelprestatie is verricht, wordt de belasting in zoverre verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding of gedeeltelijke vergoeding is ontvangen”.

11. § 17 UStG bepaalt:

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

(2) Lid 1 is van overeenkomstige toepassing indien

1. de overeengekomen vergoeding voor een belastbare levering van goederen of diensten of een belastbare intracommunautaire verwerving niet meer kan worden geïnd. Indien de vergoeding achteraf wordt geïnd, moeten de belasting en de aftrek van de voorbelasting opnieuw worden herzien;

2. voor een overeengekomen levering van goederen of diensten een vergoeding is betaald, maar de goederen of diensten niet zijn geleverd;

[...]"

II. Feiten, procedures en prejudiciële vragen

A. Zaak C-660/16

12. Achim Kollroß bestelde op 10 april 2010 bij onderneming G een blokverwarmingscentrale. Deze onderneming bevestigde de order op 12 april 2010 en stuurde een vooruitbetalingsfactuur van 30 000 EUR, exclusief btw ten bedrage van 5 700 EUR. Kollroß maakte de gevorderde vooruitbetaling op 19 april 2010 aan G over. De datum waarop de blokverwarmingscentrale geleverd zou worden, stond toen nog niet vast.

13. De blokverwarmingscentrale werd niet geleverd. Ten aanzien van G werd een insolventieprocedure in de zin van de Insolvenzordnung (insolventiewet) geopend, die bij gebrek aan baten werd beëindigd. De namens G handelende personen werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in het kader van de beroepsuitoefening als lid van een criminele organisatie en wegens bedrieglijke bankbreuk ten nadele van de afnemers van blokverwarmingscentrales, maar niet wegens belastingontduiking.

14. Kollroß trok ten aanzien van 2010 de voorbelasting over de door hem aan G verrichte vooruitbetaling af. De Finanzamt Dachau (belastingdienst Dachau) stelde echter een nulaanslag vast. Kollroß maakte tevergeefs bezwaar tegen deze aanslag.

15. Kollroß stelde vervolgens tegen de aanslag beroep in bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg). Dit beroep slaagde wel. Het Finanzgericht oordeelde in de eerste plaats dat Kollroß het recht had om overeenkomstig § 15, lid 1, punt 1, derde volzin, UStG de voorbelasting op de vooruitbetaling af te trekken. Deze rechter oordeelde in de tweede plaats dat Kollroß niet verplicht was tot herziening van de aftrek van de voorbelasting op grond van § 17, lid 1, tweede volzin, en lid 2, punt 2, UStG.

16. De belastingdienst Dachau stelde tegen die uitspraak hoger beroep in bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken). Wegens twijfels over de juiste uitlegging van het Unierecht heeft deze rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet de vraag of een prestatie met zekerheid zal worden verricht, wat volgens het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-107/13, FIRIN [hierna: ‚FIRIN’], een voorwaarde is voor de aftrek van de voorbelasting op een vooruitbetaling, puur objectief worden beantwoord of op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar waarneembare omstandigheden?

2) Zijn de lidstaten bevoegd om de herziening van zowel de belasting als de aftrek van de voorbelasting afhankelijk te stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling, gelet op het feit dat het recht op aftrek volgens artikel 167 van de [btw-richtlijn] op hetzelfde tijdstip ontstaat als dat waarop de belasting verschuldigd wordt, en gelet op de regelgevende bevoegdheden die aan de lidstaten toekomen krachtens artikel 185, lid 2[, tweede alinea,] en artikel 186 van [die richtlijn]?

3) Moet de belastingdienst die bevoegd is voor de vooruitbetalende partij, haar de omzetbelasting teruggeven indien zij de vooruitbetaling niet van de ontvanger ervan kan terugkrijgen? 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?”

B. Zaak C-661/16

17. Erich Wirtl bestelde op 3 augustus 2010 een blokverwarmingscentrale bij de onderneming G voor een bedrag van 30 000 EUR, exclusief btw ten bedrage van 5 700 EUR. De verwachte leveringstijd was 14 weken na ontvangst van betaling. Wirtl betaalde de aanschafprijs vooruit.

18. De blokverwarmingscentrale werd echter niet geleverd. Ten aanzien van G werd een insolventieprocedure in de zin van de insolventiewet gestart, die bij gebrek aan baten werd beëindigd. De namens G handelende personen werden in 88 gevallen strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting in het kader van de beroepsuitoefening als lid van een criminele organisatie en wegens bedrieglijke bankbreuk ten nadele van de afnemers van blokverwarmingscentrales, maar niet wegens belastingontduiking.

19. Wirtl trok ten aanzien van 2010 de voorbelasting op de door hem aan G verrichte betaling af. De Finanzamt Göppingen (belastingdienst Göppingen) heeft die aftrek echter niet aanvaard. Wirtl maakte tevergeefs bezwaar tegen dat besluit.

20. Wirtl stelde vervolgens tegen het besluit beroep in bij het Finanzgericht. Dit beroep slaagde wel. Het Finanzgericht oordeelde in de eerste plaats dat Wirtl het recht had om overeenkomstig §

15, lid 1, punt 1, derde volzin, UStG de voorbelasting op de vooruitbetaling af te trekken. Deze rechter oordeelde in de tweede plaats dat Wirtl niet verplicht was tot herziening van de aftrek van de voorbelasting op grond van § 17, lid 1, tweede volzin, en lid 2, punt 2, UStG.

21. De belastingdienst in Göppingen stelde tegen die uitspraak hoger beroep in bij het Bundesfinanzhof. Wegens twijfels over de juiste uitlegging van het Unierecht heeft deze rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Volgens het arrest van het Hof [in de zaak FIRIN, punt 39] is de voorbelasting op een vooruitbetaling niet aftrekbaar wanneer ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is of het belastbare feit zal plaatsvinden. Dient dit te worden beoordeeld aan de hand van de objectieve situatie of op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar objectief waarneembare omstandigheden?

2) Dient het arrest van het Hof [in de zaak FIRIN, punt 58] aldus te worden begrepen dat volgens het Unierecht voor een herziening van de aftrek die de vooruitbetalende partij heeft toegepast op een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen, niet vereist is dat de vooruitbetaling wordt terugbetaald, wanneer die levering uiteindelijk niet wordt verricht?

3) Indien de voorafgaande vraag bevestigend moet worden beantwoord, verleent artikel 186 van btw-richtlijn, dat de lidstaten het recht toekent om nadere regels voor de in artikel 185 van [die richtlijn] bedoelde herziening vast te stellen, de lidstaat Bondsrepubliek Duitsland dan de bevoegdheid om in zijn nationale recht te bepalen dat pas bij terugbetaling van de vooruitbetaling de maatstaf van heffing van de belasting wordt verminderd en dat dienovereenkomstig de verschuldigde omzetbelasting en de aftrek van voorbelasting onder dezelfde voorwaarden en tegelijkertijd moeten worden herzien?”

C. Procesverloop voor het Hof

22. Bij beslissing van de president van het Hof van 19 januari 2017 zijn de zaken C-660/16 en C-661/16 gevoegd voor de schriftelijke behandeling en voor het arrest.

23. Kollroß, de Duitse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

III. Beoordeling

A. Eerste vraag in de zaken C-660/16 en C-661/16

24. Met zijn eerste vraag in beide zaken wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen op welke wijze in het kader van artikel 65 van de btw-richtlijn moet worden bepaald of, in een geval waarin de leverancier frauduleus handelt, het onzeker was dat de vooruitbetaalde goederen zouden worden geleverd. De verwijzende rechter wenst in het bijzonder te vernemen of, in het geval de goederen vanwege dergelijke fraude uiteindelijk niet worden geleverd, de belastingplichtige ten aanzien van de betaalde btw een recht op aftrek heeft.

25. Alvorens in te gaan op de specifieke kwesties die door deze vragen aan de orde worden gesteld, lijkt het zinvol om de belangrijkste toepasselijke bepalingen in herinnering te roepen, zoals uitgelegd in de vaste rechtspraak van het Hof.

26. Volgens vaste rechtspraak heeft de aftrekregeling tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.

Het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebaseerd, waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.(3)

27. Ingevolge artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De algemene regel is dat btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht (artikel 63 van de btw-richtlijn). Echter, in het geval dat sprake is van vooruitbetalingen, bepaalt artikel 65 van die richtlijn dat btw verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

28. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten voor het verschuldigd (en daarmee ook aftrekbaar) worden van de btw in het geval van vooruitbetalingen, alle relevante elementen van het toekomstige belastbare feit reeds bekend zijn.(4) Het Hof heeft ook geoordeeld dat artikel 65 van de btw-richtlijn geen toepassing kan vinden wanneer blijkt dat onzeker is of het belastbare feit zich zal voordoen.(5)

29. In dat opzicht worden er in de onderhavige procedures twee te onderscheiden maar met elkaar verband houdende kwesties aan de orde gesteld. De verwijzende rechter wenst in de eerste plaats te vernemen hoe moet worden beoordeeld of sprake is van onzekerheid, en in de tweede plaats of in dat verband van belang is dat in de overeenkomst tussen de afnemer en de leverancier de datum waarop de aangekochte goederen zouden worden geleverd, niet was vermeld.

30. Wat de eerste kwestie betreft merkt de verwijzende rechter op dat in situaties als aan de orde in de hoofdgedingen, de vraag of sprake is van onzekerheid zowel kan worden beoordeeld op basis van de informatie die de afnemer tot zijn beschikking heeft als op basis van de informatie die de leverancier tot zijn beschikking heeft. De verwijzende rechter vraagt zich met andere woorden af of de bedoeling van de leverancier om fraude te plegen en waarvan de afnemer niet op de hoogte was, van belang moet worden geacht voor het bepalen of het zeker (of eerder onzeker) is dat het belastbare feit plaats zal vinden.

31. Naar mijn mening zou de frauduleuze bedoeling van de leverancier niet van invloed mogen zijn op het recht op aftrek van de afnemer van vooruitbetaalde btw, *tenzij* deze afnemer van deze frauduleuze bedoeling op de hoogte was of had moeten zijn.

32. Deze conclusie lijkt te volgen uit de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder de zaken Bonik(6) en FIRIN(7). In die zaken heeft het Hof benadrukt dat justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen en dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door de btw-richtlijn uitdrukkelijk is erkend en wordt gestimuleerd. Het Hof heeft geoordeeld dat het derhalve aan de nationale autoriteiten staat om het recht op aftrek te weigeren wanneer aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.(8) Dat is in het bijzonder het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude.(9) Daarentegen is het niet verenigbaar met de bepalingen van de btw-richtlijn om dit recht te ontfangen aan een belastingplichtige die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was.(10)

33. Wanneer deze beginselen op de onderhavige zaken worden toegepast, kan het feit dat de leveranciers nooit de bedoeling hadden om de door de afnemers aangekochte goederen te leveren, op zich niet rechtvaardigen dat de nationale autoriteiten de verzoeken van die afnemers

tot aftrek weigeren toe te kennen. Deze autoriteiten mogen de aftrek slechts dan weigeren, indien zij rechtens genoegzaam kunnen bewijzen dat de afnemers wisten, dan wel behoorden te weten, dat de leverancier vanaf het begin af aan niet de bedoeling had om zijn overeenkomsten na te leven.(11)

34. Indien, zoals in het arrest FIRIN(12), zowel de leverancier als de afnemer weet (of zou moeten weten) dat er geen levering zal plaatsvinden, kan worden gevraagd of er überhaupt wel een echte leveringsovereenkomst bestaat, tenminste voor wat betreft de btw-regels. Meer in het algemeen geldt dat artikel 65 van de btw-richtlijn niet toepasselijk is, indien in geval van een vooruitbetaling concrete twijfels bestaan dat de belastbare prestatie volgens de normale gang van zaken ook zal worden verricht.(13)

35. Indien de afnemer daarentegen niet wist en ook niet kon weten dat de leverancier frauduleuze bedoelingen had of misbruik wilde plegen – en te meer indien, zoals in situaties als aan de orde in de hoofdgedingen, het erop lijkt dat de leverancier de door de staat ontvangen btw naar behoren heeft betaald – bestaat er geen objectieve reden om hem het aanvankelijk bestaande recht op aftrek te weigeren. Een dergelijke weigering gaat verder dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist(14) en legt voorts een buitensporige last op kopers. Volgens de gangbare handelsbetrekkingen is het niet ongebruikelijk dat een leverancier zijn afnemers om een vooruitbetaling vraagt alvorens de goederen of diensten te leveren. Zoals de verwijzende rechter in de verwijzingsuitspraak in zaak C-660/16 opmerkt, lijkt het buitensporig om alle risico's die verband houden met de mogelijkheid dat de aangekochte goederen of diensten niet worden geleverd bij de afnemers neer te leggen die, zelfs indien alle benodigde zorgvuldigheid wordt betracht, onmogelijk op de hoogte konden zijn van de slechte bedoelingen van de leverancier.

36. Vervolgens moet nog worden vastgesteld of het feit dat in een leveringsovereenkomst geen datum is opgenomen waarop de aangekochte goederen zullen worden geleverd, betekent dat niet alle van belang zijnde informatie met betrekking tot het toekomstige belastbare feit bekend is, en diensgevolge de aftrek moet worden geweigerd.

37. Wat dat betreft ben ik van mening dat het enkele ontbreken van een leveringsdatum niet tot gevolg heeft dat het ontstaan van het belastbare feit onzeker is. Nogmaals, het is niet ongebruikelijk volgens de gangbare handelsbetrekkingen dat partijen overeenkomen goederen of diensten te leveren zonder dat zij de exacte datum kunnen vaststellen waarop de levering ervan zal plaatsvinden. Zolang de koper geen concrete redenen heeft om te betwijfelen dat de leverancier niet aan zijn verplichtingen kan en wil voldoen, bestaat er geen reden om aan te nemen dat het op het tijdstip van de vooruitbetaling onzeker is dat de levering zal plaatsvinden.

38. Zoals ik ook in de inleiding van deze conclusie heb aangegeven is het duidelijk dat al hetgeen in de toekomst zou moeten plaatsvinden, tot op bepaalde hoogte onzeker is. Die logica kan echter niet in deze context worden toegepast, omdat dat elk nuttig effect aan artikel 65 van de btw-richtlijn zou ontnemen. Ik zie ook niet in waarom het loutere opnemen van een specifieke datum in een overeenkomst de toekomstige levering zekerder zou maken (of, omgekeerd, minder onzeker).

39. In het arrest BUPA Hospitals heeft het Hof geoordeeld dat artikel 65 van de btw-richtlijn niet toepasselijk was in het geval dat de partijen de overeenkomst te allen tijde eenzijdig konden opzeggen en de vooruitbetalingen werden gedaan voor de levering van goederen waarvan de identiteit en hoeveelheid nog moesten worden vastgesteld.(15) Die situatie moet echter worden onderscheiden van de omstandigheden van de hoofdgedingen: in het arrest BUPA Hospitals was het op het tijdstip dat de betaling werd gedaan onzeker of de handeling wel zou worden verricht. In de onderhavige zaken daarentegen, diende, althans vanuit het perspectief van de afnemers, enkel

het tijdstip van de levering nog te worden vastgesteld.

40. Gelet op het voorgaande dient de eerste vraag in de zaken C-660/16 en C-661/16 aldus te worden beantwoord dat artikel 65 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat aan een belastingplichtige die een vooruitbetaling heeft gedaan voor goederen of diensten die uiteindelijk niet worden geleverd, het recht op aftrek niet mag worden geweigerd indien hij niet wist en ook niet kon weten dat de leverancier niet de bedoeling had om de overeenkomst na te leven. Het enkele feit dat de leveringsdatum niet in de overeenkomst was opgenomen heeft niet tot gevolg dat voor de toepassing van die bepaling de uitvoering van die overeenkomst als onzeker moet worden aangemerkt.

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

41. Met zijn tweede vraag in zaak C-660/16 en de tweede en derde vraag in zaak C-661/16 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, in omstandigheden als die van de hoofdgedingen, de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn in de weg staan aan nationale regels die herziening eisen van de aftrek, maar deze herziening afhankelijk stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling.

42. Vooraf zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de btw-richtlijn tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel beoogt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen.(16)

43. Hieruit volgt dat het daadwerkelijke of het voorgenomen gebruik van de betrokken goederen of diensten bepalend is voor de aftrek van voorbelasting. Dat gebruik bepaalt de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en de omvang van eventuele herzieningen, die onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van de btw-richtlijn moeten worden verricht.(17)

44. Het herzieningsmechanisme dat in deze regels is neergelegd, maakt een integrerend deel uit van de bij die wetgeving vastgestelde btw-regeling. Deze regels hebben tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen. Met deze regels beoogt de btw-richtlijn 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.(18)

45. Aangaande het ontstaan van een verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening onder andere moet plaatsvinden als 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.(19)

46. In dit verband dient derhalve in de eerste plaats te worden nagegaan of omstandigheden als die van de hoofdgedingen in beginsel binnen de reikwijdte van artikel 185 van de btw-richtlijn vallen. Naar mijn mening is dat inderdaad het geval.

47. In het arrest PIGI heeft het Hof geoordeeld dat ten aanzien van een belastingplichtige die het slachtoffer is geworden van diefstal van goederen waarvoor hij voorbelasting had afgetrokken, in beginsel ingevolge artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn een verplichting tot herziening van eerder afgetrokken btw ontstaat. Het Hof overwoog echter dat lid 2, eerste alinea, van artikel 185, in afwijking van lid 1 bepaalt dat geen herziening plaatsvindt in geval van – onder meer – „naar behoren bewezen [...] diefstal” en dat deze afwijking volgens de tweede alinea van lid 2 facultatief

van aard moet zijn. Het Hof overwoog derhalve dat de lidstaten in de herziening van de verrichte aftrek van voorbelasting kunnen voorzien voor alle gevallen van diefstal van goederen waarvoor het recht op aftrek van btw is uitgeoefend.(20)

48. Evenzo heeft het Hof in het arrest FIRIN geoordeeld dat in een situatie waaruit blijkt dat de levering van goederen waarvoor de belastingplichtige een vooruitbetaling heeft gedaan, uiteindelijk niet zal plaatsvinden, de belastingdienst de herziening van de door die belastingplichtige afgetrokken btw kan verlangen, ongeacht of de door de leverancier verschuldigde btw zelf is herzien.(21)

49. Dezelfde beginselen zouden derhalve in de onderhavige procedure van toepassing moeten zijn. Het feit dat de aangekochte goederen waarvoor een vooruitbetaling is gedaan uiteindelijk niet zijn geleverd, vormt, voor de toepassing van de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn, een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, en die zich na de btw-aangifte heeft voorgedaan. De aangekochte goederen kunnen door de belastingplichtige nooit worden gebruikt voor later belaste handelingen.(22) Overeenkomstig de in artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde regel is een herziening van de aftrek derhalve in beginsel vereist.

50. Vervolgens dient in de tweede plaats te worden bepaald of de in artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn neergelegde afwijking van dat beginsel van toepassing is op omstandigheden als in de hoofdgedingen. Wat dat betreft ben ik van mening dat die afwijking van toepassing is in het geval dat de levering van de aangekochte goederen niet plaatsvindt als gevolg van door de leverancier gepleegde *fraude* ten nadele van de afnemers.

51. Mijns inziens dient dergelijke fraude te worden aangemerkt als „diefstal”, een geval waarvoor de herziening volgens die bepaling facultatief moet zijn. Preciezer uitgedrukt, herziening is niet vereist, tenzij een lidstaat anders beslist. Ik zie daarvoor twee belangrijke argumenten. Ten eerste lijkt de ratio van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn deze opvatting te ondersteunen, en ten tweede heeft het Hof in het arrest PIGI een formalistische uitlegging van het begrip „diefstal” reeds van de hand gewezen.

52. Wat het eerste punt betreft, ziet artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn op situaties waarvoor de Uniewetgever heeft geoordeeld dat, hoewel zij in beginsel tot een herziening van aftrek zouden moeten leiden, een dergelijke herziening in feite niet zou moeten of mogen worden vereist. In het bijzonder lijkt de uitzondering met betrekking tot „vernietiging, verlies of diefstal” te zien op situaties waarin een belastingplichtige voorbelasting heeft betaald voor goederen die zijn aangekocht om voor belaste handelingen te worden gebruikt, maar die om redenen buiten de controle van de belastingplichtige om, uiteindelijk niet daarvoor kunnen worden gebruikt.

53. In dergelijke gevallen houden de door de belastingplichtige gemaakte kosten ten aanzien van de vernietigde, verloren of gestolen goederen algemeen gezegd verband met zijn economische activiteiten. Het feit dat deze goederen uiteindelijk niet zijn gebruikt voor belaste handelingen is zuiver toeval. Het is derhalve billijk dat de belastingplichtige die voorbelasting over deze goederen heeft betaald, een recht op aftrek behoudt. Indien de belastingplichtige van het recht op aftrek zou moeten afzien, zou hij een extra verlies lijden. Het doel om de belastingplichtige te beschermen tegen een oneerlijk verlies moet worden onderscheiden van de voorbeelden die in artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn worden gegeven van situaties waarin herziening *moet* plaatsvinden, namelijk „in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten”. Dat zijn situaties waarin, zonder enige herziening, de belastingplichtige een oneerlijk voordeel zou verkrijgen.

54. Wat het tweede punt betreft, heeft het Hof in het arrest PIGI duidelijk gemaakt dat het

begrip „diefstal” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn in niet-technische zin moet worden uitgelegd en bijvoorbeeld ook criminele activiteiten omvat die tot gevolg hebben dat er een tekort ontstaat aan goederen die niet meer voor nadien belaste handelingen kunnen worden gebruikt.(23)

55. Hoewel de exacte grenzen tussen de begrippen „diefstal” en „fraude” van lidstaat tot lidstaat kunnen verschillen, denk ik dat deze twee begrippen meerdere belangrijke kenmerken delen: beide zijn eigendomsdelicten die tot een onrechtmatig verkregen voordeel voor de dader en tot een ongerechtvaardigd nadeel voor het slachtoffer leiden. Het belangrijkste verschil lijkt verband te houden met de wijze waarop het eigendom wederrechtelijk van het slachtoffer wordt afgenomen: zonder toestemming van de eigenaar in het geval van diefstal, en door opzettelijke misleiding in het geval van fraude. Ik zie echter niet in waarom een dergelijk verschil in het gedrag van de dader van belang is voor de toepassing van de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn.

56. Bovendien lijkt het me dat er, althans vanuit praktisch en economisch oogpunt, geen wezenlijk verschil bestaat tussen bepaalde soorten diefstal en fraude, zoals bijvoorbeeld de situatie waarin aangekochte en betaalde goederen niet worden geleverd omdat ze tijdens het transport zijn gestolen, en de situatie waarin soortgelijke goederen niet worden geleverd omdat er door de leverancier fraude is gepleegd. In beide gevallen zie ik vanuit het oogpunt van billijkheid en neutraliteit redenen die ervoor pleiten dat de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting behoudt.

57. Om die reden zouden gevallen als aan de orde in de hoofdgedingen, waarin leveranciers ten nadele van hun afnemers fraude plegen, naar mijn mening als „diefstal” moeten worden beschouwd in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn. De tweede alinea van die bepaling maakt die uitzondering evenwel facultatief: hoewel een herziening in de regel niet verplicht is, kunnen lidstaten nog altijd anders beslissen en in geval van diefstal een herziening vereisen.

58. Ik begrijp het zo dat ingevolge de relevante Duitse regels, zoals deze door de nationale rechters zijn uitgelegd, in het geval van fraude alleen dan een herziening is vereist wanneer de belastingplichtige die het slachtoffer van die fraude was, een vergoeding van de leverancier heeft ontvangen.

59. Als dat inderdaad het geval is, zijn dergelijke nationale regels naar mijn mening verenigbaar met de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn: de Duitse autoriteiten hebben besloten gebruik te maken van de door de tweede alinea van artikel 185, lid 2, van die richtlijn geboden mogelijkheid om in geval van diefstal van het betrokken eigendom herziening van de aftrek te eisen.

60. Het feit dat zij hebben besloten om in beperkte mate gebruik te maken van die mogelijkheid – door te besluiten dat een herziening afhankelijk is van de terugbetaling van de eerder betaalde bedragen door de leverancier aan de afnemer – lijkt binnen de beoordelingsvrijheid te passen die door artikel 185, lid 2, en artikel 186 van de btw-richtlijn aan de lidstaten wordt geboden. Bovendien is deze voorwaarde mijns inziens redelijk. Zo wordt een situatie voorkomen waarin een belastingplichtige zich ongerechtvaardigd zou kunnen verrijken als gevolg van het feit dat hij een recht op aftrek behoudt en tegelijkertijd een terugbetaling van het eerder betaalde bedrag ontvangt. Evenzo geldt dat in het geval er geen terugbetaling plaatsvindt, wordt gegarandeerd dat de belastingplichtige die met een vooruitbetaling instemt, geen buitensporige risico's hoeft te dragen in omstandigheden waarin hij niet van de frauduleuze bedoelingen van zijn leverancier op de hoogte was en kon zijn.(24)

61. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging de tweede vraag in zaak C-660/16 en de

tweede en de derde vraag in zaak C-661/16 aldus te beantwoorden dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die, in omstandigheden als die van de hoofdingen, een herziening van de aftrek vereist en die herziening afhankelijk stelt van de terugbetaling van de vooruitbetaling.

C. Derde vraag in zaak C-660/16

62. Met de derde vraag in zaak C-660/16 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de lidstaten krachtens de bepalingen van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel verplicht zijn toe te staan dat een belastingplichtige bij de belastingdienst om teruggaaf van onterecht gefactureerde btw op een vooruitbetaling kan verzoeken, welke btw door de leverancier aan de schatkist is betaald, wanneer terugbetaling van de btw door de leverancier onmogelijk is. Zo ja, dan wenst de verwijzende rechter voorts te vernemen of de belastingplichtige de gewone procedure voor de vaststelling van belasting mag volgen, of dat hij een afzonderlijke procedure op billijkheidsgronden dient te volgen.

63. Mijns inziens hoeft deze vraag, indien het Hof het eens is met mijn antwoorden op de andere vragen die door de verwijzende rechter zijn gesteld, in het kader van de onderhavige procedures niet beantwoord te worden. Indien belastingplichtigen de vooruitbetalingen (en de btw daarover) niet van de leveranciers kunnen terugvorderen, is herziening van de aftrek namelijk niet vereist en behouden zij het recht op aftrek van de aan die leveranciers betaalde btw.

64. Voor het geval het Hof het echter oneens is met mijn antwoorden op de andere vragen die door de verwijzende rechter zijn gesteld, zal ik enkele overwegingen formuleren ten aanzien van de door deze vraag aan de orde gestelde kwestie.

65. De twijfels van de verwijzende rechter komen voort uit het arrest van het Hof in de zaak Reemtsma Cigarettenfabriken.(25)

66. In die zaak had de verwijzende rechter een aantal vragen aan het Hof gesteld betreffende de uitlegging van de bepalingen van de Achtste richtlijn(26), in het licht van het beginsel van neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie. In dat arrest heeft het Hof onder meer geoordeeld dat die bepalingen en beginselen niet in de weg stonden aan een nationale wettelijke regeling volgens welke alleen de leverancier de belastingdienst om teruggaaf van onverschuldigd afgedragen btw-bedragen kan verzoeken en de dienstenontvanger het onverschuldigd betaalde langs civielrechtelijke weg van de leverancier kan terugvorderen.

67. Het Hof voegde daar echter aan toe dat indien terugbetaling van de btw onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, de lidstaten de middelen moeten bieden waarmee de afnemer de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zo nodig rechtstreeks van de belastingdienst, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.(27)

68. In de onderhavige procedures rijst derhalve de vraag of de beginselen die het Hof in het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken heeft ontwikkeld, ook moeten worden toegepast in een situatie als aan de orde in de hoofdingen, waarop de bepalingen van de btw-richtlijn, en niet die van de Achtste richtlijn, van toepassing zijn.

69. Ik twijfel of deze beginselen rechtstreeks en zonder meer op de aan de orde zijnde zaken kunnen worden toegepast.

70. Om te beginnen zij erop gewezen dat de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet in een mechanisme van directe btw-teruggaaf door de belastingdienst aan de afnemer in geval van insolventie van de leverancier. De betaling van voorbelasting aan de leverancier door de afnemer

en de betaling van die btw door de leverancier aan de belastingdienst zijn in beginsel twee afzonderlijke transacties. De normale gang van zaken is derhalve dat de afnemer de leverancier om terugbetaling verzoekt, die op zijn beurt bij de belastingdienst om teruggaaf kan verzoeken. De btw-richtlijn verplicht de lidstaten expliciet noch impliciet te voorzien in de mogelijkheid dat de afnemer rechtstreeks een vordering instelt tegen de belastingdienst.

71. In dat verband moet in aanmerking worden genomen dat bij het ontbreken van een Unieregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken.(28)

72. Dit betekent dat de nationale regelgeving niet hoeft te voorzien in een procedure die afnemers in een situatie als aan de orde in de hoofdgedingen, in het algemeen de mogelijkheid biedt rechtstreeks een vordering tegen de belastingdienst in te stellen.

73. Mijn lezing van het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken is dat het Hof de – inderdaad uitzonderlijke – procedure die in die zaak aan de orde was, alleen verplicht achtte vanwege de concrete situatie: die van een belastingplichtige die per vergissing btw heeft betaald (dat wil zeggen, die btw heeft betaald over een vrijgestelde transactie) en die is gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de btw was verschuldigd. Dat arrest had uiteraard tot doel om, in een situatie waarin er een fout was gemaakt bij het in rekening brengen van de btw en de gangbare procedures tot teruggaaf vanwege het grensoverschrijdende karakter van de transactie, moeilijk en ondoeltreffend zouden kunnen zijn, te voorkomen dat de schatkist ongerechtvaardigd verrijkt zou worden.

74. Het is mij niet duidelijk of in de situaties als in de hoofdgedingen een dergelijke „extrema ratio”-oplossing noodzakelijk is. Het is echter aan de verwijzende rechter om in een gegeven situatie te beoordelen of het nationale recht belastingplichtigen die zich bevinden in een situatie als aan de orde in de hoofdgedingen, geen passend middel ter beschikking stelt om onverschuldigd betaalde btw van de leverancier terug te vorderen en, indien dergelijke middelen ontbreken, of een mechanisme zoals bedoeld in het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken is vereist, opdat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.

75. Vervolgens speelt in de derde vraag in zaak C-660/16 het volgende aspect: indien de verwijzende rechter van oordeel is dat het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat de afnemer rechtstreeks een vordering moet kunnen instellen tegen de belastingdienst, is een procedure zoals de in het Duitse recht bestaande procedure op billijkheidsgronden, dan voldoende om dat beginsel te eerbiedigen?

76. De verwijzende rechter wenst met andere woorden te vernemen of het nationale recht moet bepalen dat belastingplichtigen zoals Kollroß en Wirtl hun vordering in het kader van de normale procedure tot vaststelling van de belasting kunnen instellen.

77. Zoals ik al heb benadrukt in mijn conclusie in de zaken Geissel en Butin(29), staat het aan de verwijzende rechter om ook op dit punt duidelijkheid te verschaffen. Het Hof beschikt niet over voldoende gedetailleerde informatie over de bijzondere billijkheidsprocedure (en over de verschillen tussen deze procedure en de gewone procedure voor de vaststelling van de belasting) om te kunnen uitmaken of de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale procedureregels aan het doeltreffendheidsbeginsel voldoen.

78. In dat verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de vraag of een nationale procedureregeling het voor de justitiabelen onmogelijk of uiterst moeilijk maakt om de rechten uit te oefenen die zij aan het Unierecht ontleen, moet worden onderzocht rekening houdend met de plaats van die regeling in de gehele procedure voor de verschillende nationale instanties en met het verloop en de bijzondere kenmerken van die procedure. In dat verband moet rekening worden gehouden met de beginselen die aan het nationale gerechtelijke systeem ten grondslag liggen, zoals de bescherming van de rechten van de verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure.(30) Het staat in beginsel aan de verwijzende rechter om uit te maken of de aan de orde zijnde nationale maatregelen met deze beginselen verenigbaar zijn, gelet op alle omstandigheden van de zaak.

79. Indien het nationale recht in een bijzondere of afzonderlijke procedure voorziet (zoals, als ik het goed begrijp, de in het Duitse recht bestaande procedure op billijkheidsgronden), zouden verwijzende rechters naar mijn mening in het bijzonder dienen te onderzoeken of de duur, complexiteit en kosten van die procedure onevenredige moeilijkheden voor de belastingplichtige opleveren.(31) In de onderhavige zaken moet echter ook rekening worden gehouden met het uitzonderlijke karakter van de vorderingen van verzoekers. Indien de verwijzende rechter derhalve tot het oordeel komt dat een procedure als die welke het Hof heeft onderzocht in het arrest Reemtsma Cigarettenfabrieken noodzakelijk is, lijkt het mij niet onredelijk dat gebruik wordt gemaakt van een nationale procedure op billijkheidsgronden.

IV. Conclusie

80. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„– Artikel 65 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat aan een belastingplichtige die een vooruitbetaling heeft gedaan voor goederen of diensten die uiteindelijk niet worden geleverd, het recht op aftrek niet geweigerd mag worden indien hij niet wist en ook niet kon weten dat de leverancier niet de bedoeling had om de leveringsovereenkomst na te leven. Het enkele feit dat de leveringsdatum niet in de overeenkomst was opgenomen heeft niet tot gevolg dat voor de toepassing van die bepaling de uitvoering van de overeenkomst als onzeker moet worden aangemerkt.

– De artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112 verzetten zich niet tegen een nationale wettelijke regeling die, in omstandigheden als aan de orde in de hoofdgedingen, een herziening van de aftrek vereist en deze afhankelijk stelt van de terugbetaling van de vooruitbetaling.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

- 3 Arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19.
- 4 Zie onder meer arresten van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C?419/02, EU:C:2006:122, punt 48; 16 december 2010, Macdonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punt 31, en 3 mei 2012, Lebara, C?520/10, EU:C:2012:264, punt 26.
- 5 Arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 39.
- 6 Arrest van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774.
- 7 Arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151.
- 8 Arresten van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punten 35?37, en 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 40.
- 9 Arresten van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 38, en 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 41.
- 10 Arresten van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 41, en 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 42.
- 11 Arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 44.
- 12 Zie arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, in het bijzonder punten 22 e.v. en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in diezelfde zaak, EU:C:2013:872, punt 28.
- 13 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak FIRIN, C?107/13, EU:C:2013:872, punt 26.
- 14 Zie arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- 15 Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C?419/02, EU:C:2006:122.
- 16 Zie arrest van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- 17 Zie in die zin arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 29, en 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punt 23.
- 18 Zie in die zin arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punten 30 en 31, en 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punten 24 en 25.
- 19 Zie in die zin arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punt 32, en 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punt 26.
- 20 Arrest van 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punten 27?29.
- 21 Arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punten 52 en 53. In dat verband kan het nuttig zijn om te benadrukken dat ik het niet eens ben met de beperkte lezing van het arrest FIRIN door de Commissie. Volgens de Commissie was de herziening van aftrek volgens het Hof alleen vereist omdat het in die zaak ging om fraude waarbij zowel de leverancier als de afnemer betrokken was. Deze lezing van het arrest FIRIN is nadrukkelijk onhoudbaar. Zoals

duidelijk volgt uit punt 47 van dat arrest (en punt 30 van de conclusie van de advocaat-generaal) heeft het Hof de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging gegeven van artikel 185 van de btw-richtlijn, zonder te verwijzen naar de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten. Aangezien de afnemer door de fraude geen voorbelasting mocht aftrekken, zou het zinloos zijn geweest om te onderzoeken of een herziening van de aftrek noodzakelijk was. Deze lezing van het arrest FIRIN wordt voorts bevestigd door het arrest van 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punten 59 en 60.

22 Zie naar analogie arrest van 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punt 27.

23 Arrest van 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punten 29-37.

24 Zie hierboven, punt 35.

25 Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167.

26 Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11).

27 Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punten 34-41.

28 Zie bijvoorbeeld arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 50.

29 Zie mijn conclusie in de gevoegde zaken Geissel en Butin, C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:515, punten 67 e.v.

30 Arrest van 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punt 28.

31 Zie mijn conclusie in de gevoegde zaken Geissel en Butin, C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:515, punt 73.