

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. HOGAN

van 4 maart 2021 (1)

Zaak C-521/19

CB

tegen

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[verzoek van de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (hoogste rechter van de autonome regio Galicië, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Administratief beroep tegen aanslagen en boeten inzake de inkomstenbelasting – Niet-gefactureerde handelingen die onderworpen zijn aan belasting over de toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Btw begrepen in de door partijen overeengekomen prijs”

I. Inleiding

1. Moet de belastingdienst maatregelen nemen, en zo ja welke, als hij ontdekt dat belastingplichtigen (te weten bij een transactie betrokken partijen die geen eindverbruiker zijn) met frauduleuze bedoelingen een transactie hebben verborgen? Kan daarbij worden gesteld dat de redenering in het eerdere arrest van het Hof van 7 november 2013, Tulic en Plavoⁱⁿ (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722), voldoende aanwijzingen bevat in dit verband? Dit zijn enkele van de vragen die naar voren komen in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, dat is voortgekomen uit een procedure bij de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (hoogste rechter van de autonome regio Galicië, Spanje) tussen een natuurlijke persoon, namelijk 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).

2. Voordat ik me over de feiten buig, moet het relevante wettelijke kader geschetst worden.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. De overwegingen 25, 26 en 39 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) luiden als volgt:

„(25) De maatstaf van heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van de btw op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt.

(26) De lidstaten moeten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven.

[...]

(39) De aftrekregelingen moeten worden geharmoniseerd voor zover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van inning, en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek moet in alle lidstaten op overeenkomstige wijze geschieden.”

4. Artikel 1 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„1. Bij deze richtlijn wordt het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (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 waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

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

5. Artikel 72 van richtlijn 2006/112, dat valt onder titel VII „Maatstaf van heffing”, luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als ‚normale waarde’ beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is.

Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, wordt onder ‚normale waarde’ het volgende verstaan:

1) met betrekking tot goederen, een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht;

2) met betrekking tot diensten, een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.”

6. Artikel 73 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„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.”

7. Artikel 74 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„Voor het door een belastingplichtige onttrekken van goederen aan zijn bedrijf of bestemmen van goederen voor zijn bedrijf en het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, als bedoeld in de artikelen 16 en 18, is de maatstaf van heffing de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoop prijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht.”

8. Artikel 77 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„Voor de door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichte diensten, bedoeld in artikel 27, is de maatstaf van heffing de normale waarde van de verrichte diensten.”

9. Artikel 78 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„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.”

10. Artikel 273 van richtlijn 2006/112 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.”

B. Spaans recht

11. Artikel 78 van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 op de belasting over de toegevoegde waarde)(3) van 28 december 1992 (hierna: „wet 37/1992”) draagt het kopje „Maatstaf van heffing. Algemene regel” en bepaalt in lid 1 het volgende:

„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.”

12. Artikel 88 van wet 37/1992 („Doorberekening van de belasting”) 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 belasting over de toegevoegde waarde 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.”

13. Artikel 89 van wet 37/1992 („Aanpassing van de doorberekende belastingbedragen”) bepaalt het volgende:

„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.”

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

14. CB, de verzoeker in het hoofdgeding, is een zelfstandige die werkzaamheden verricht als artiestenmakelaar, welke in beginsel een btw-plichtige activiteit vormen. In die hoedanigheid heeft hij diensten geleverd aan Grupo Lito, een groep van bedrijven die eigendom waren van een en dezelfde persoon en verantwoordelijk waren voor het beheer van de infrastructuur en de orkesten voor religieuze en dorpsfeesten in Galicië. CB nam in het bijzonder contact op met de feestcomités (informele groepen inwoners die verantwoordelijk waren voor het organiseren van de festiviteiten) en onderhandelde namens Grupo Lito over optredens van de orkesten.

15. De betalingen die de feestcomités in verband hiermee aan Grupo Lito deden, werden bijna altijd in contanten gedaan, zonder factuur en zonder opname in de boekhouding. Zij werden niet aangegeven voor de vennootschapsbelasting, noch voor de btw. 10 % van de inkomsten van Grupo Lito werd in contanten terugbetaald aan CB. Deze inkomsten werden niet aangegeven. CB hield geen boekhouding noch officieel register bij, maakte geen facturen op en kreeg er ook geen en diende bijgevolg ook geen btw-aangiften in.

16. Op 14 juli 2014 stelde de belastingdienst na een inspectie vast dat in de bedragen die CB als vergoeding voor zijn bemiddelingswerk voor de Grupo Lito had ontvangen, te weten 64 414,90 EUR in 2010, 67 565,40 EUR in 2011 en 60 692,50 EUR in 2012, geen btw was begrepen. De belastingdienst concludeerde dat zowel de btw als de aanslag in de inkomstenbelasting moest worden berekend door het totale door CB ontvangen bedrag als maatstaf van heffing te nemen.

17. CB stelde een administratief beroep in tegen het besluit van de belastingdienst, welk bij beslissing van 10 mei 2018 werd afgewezen.

18. Tegen die afwijzende beslissing heeft CB beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Verzoeker in het hoofdgeding voert aan dat het achteraf toepassen van btw op bedragen die als inkomen zijn ingehouden in strijd is met onder andere het arrest van het Hof van 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in (C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722), waarin is bepaald dat indien bij een belastinginspectie handelingen aan het licht komen die in beginsel btw-plichtig zijn, maar die niet zijn aangegeven en gefactureerd, moet worden aangenomen dat de btw is begrepen in de tussen de partijen overeengekomen prijs. Volgens CB moet bijgevolg, aangezien hij naar Spaans recht geen teruggaaf kan vorderen van de btw die hij niet heeft kunnen doorberekenen door zijn fiscaal strafbare handelswijze, worden aangenomen dat de btw in de prijs van de door hem verleende diensten is begrepen.

19. De verwijzende rechter is van oordeel dat voor de beslechting van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde geschil moet worden nagegaan of richtlijn 2006/112 in de weg staat aan een

ationale wettelijke regeling volgens welke moet worden aangenomen dat de btw in contante betalingen zonder factuur en zonder btw-aangifte is begrepen wanneer marktdeelnemers vrijwillig en in samenspraak met elkaar transacties uitvoeren waaruit dergelijke betalingen voortvloeien.

20. Gezien het bovenstaande 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, 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?”

IV. Analyse

A. Inleidende opmerkingen

21. Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de nationale rechter zijn vraag formuleert op basis van de premisse dat de nationale wettelijke regeling voorziet in hetgeen verzoeker in het hoofdgeding stelt, namelijk dat wanneer de belastingdienst verborgen, aan de btw onderworpen handelingen ontdekt die niet zijn gefactureerd, de btw moet worden geacht te zijn begrepen in de door partijen overeengekomen prijs. Er zij evenwel aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak⁽⁴⁾ een richtlijn niet op zichzelf verplichtingen kan scheppen zijdens een particulier, met als gevolg dat daar als zodanig tegenover die particulier geen beroep op kan worden gedaan.⁽⁵⁾ Ik stel dan ook voor om de voorgelegde vraag te herformuleren, namelijk of de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit, verbod op belastingfraude, rechtsmisbruik en verbod op onrechtmatige verstoring van de mededinging, aldus kunnen 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 niet in de door de partijen overeengekomen prijs voor die handelingen is begrepen.

1. *Gemeenschappelijk btw-stelsel*

22. Vooraf zij opgemerkt dat artikel 73 van richtlijn 2006/112 het begrip „maatstaf van heffing” definieert als de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie voor de levering van een goed of een dienst. Volgens artikel 78 van richtlijn 2006/112 omvat die maatstaf van heffing ook bijkomende kosten, belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf. Deze definitie wordt vervolgens in elke handelsfase toegepast om de btw te berekenen die de leverancier dient te innen en de afnemer dient te betalen. Hoewel de btw dus in elke fase van de handelsketen wordt geïnd, komt deze belasting niet ten laste van de tussenhandelaren, maar is zij uiteindelijk volledig voor rekening van de eindverbruiker.⁽⁶⁾ Het beginsel van betaling in gedeelten mag immers niet worden verward met de vraag op wie de belastingdruk rust.

23. Het *beginsel van betaling in gedeelten* houdt in dat, in plaats van één enkele belasting op te leggen over de verkoop aan eindverbruikers, in elke fase van het productie- en distributieproces btw wordt geheven. Volgens dit beginsel wordt de btw geheven in evenredigheid aan de prijs die de belastingplichtige in ruil voor de door hem geleverde goederen en diensten vraagt, ongeacht het aantal voorafgaande transacties. Hierbij moet echter in gedachten worden gehouden dat de leverancier de belasting slechts int en vervolgens afdraagt aan de betrokken lidstaat. De afnemer betaalt uiteindelijk de btw.

24. Omdat de toepassing van de btw neutraal hoort te zijn, kan de afnemer evenwel de btw aftrekken die hij bovenop de door de leverancier gevraagde prijs heeft moeten betalen, mits het betrokken goed of de betrokken dienst is bedoeld om voor een belaste activiteit te worden gebruikt.⁽⁷⁾ Om de gevolgen van het gemeenschappelijke btw-stelsel voor de liquiditeit van belastingplichtigen te beperken, bepaalt het gemeenschappelijke btw-stelsel dat elke afnemer aan de betrokken lidstaat uitsluitend het verschil moet afdragen tussen de btw over zijn eigen met btw belaste verkopen en de aftrekbare btw, namelijk de btw die hij heeft betaald op inkopen voor zijn btw-plichtige activiteiten.⁽⁸⁾

25. In de volgende fase doet de afnemer, indien deze een belastingplichtige is, hetzelfde, en dit gaat zo door tot aan de laatste fase, waarin het goed of de dienst aan een niet-belastingplichtige wordt verkocht, of aan een belastingplichtige maar ten behoeve van activiteiten waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat. Hieruit volgt dat de totale btw die wordt geïnd niet afhankelijk is van het aantal fasen in de productieketen, maar van de uiteindelijke verkoopprijs. Als er echter geen btw-aangifte wordt gedaan in een tussenfase van die keten, ondermijnt dit het systeem, en daarom moet een dergelijk verzuim niettemin als onrechtmatig worden beschouwd.⁽⁹⁾

2. *Maatregelen die lidstaten moeten nemen naar aanleiding van een inbreuk op het gemeenschappelijke btw-stelsel*

26. De maatregelen die van lidstaten mogen worden verwacht als reactie op een inbreuk op het Unierecht door personen, zijn in twee categorieën in te delen, te weten sancties en terugbetalingsverplichtingen.⁽¹⁰⁾ Sancties hebben een bestraffend en afschrikkend karakter. Terugbetalingsverplichtingen zijn daarentegen gericht op het herstel van de situatie die zou hebben bestaan als de inbreuk niet had plaatsgevonden, en nemen dan ook meestal de vorm aan van een vergoeding of terugbetaling.

27. Met betrekking tot maatregelen die gericht zijn op het ongedaan maken van de gevolgen van onrechtmatig handelen in belastingzaken heeft het Hof, bijvoorbeeld in de zaak Fontana, benadrukt dat het kwalificeren van dergelijk handelen als „fraude” voor lidstaten de verplichting met zich meebrengt bij ontdekking van de onrechtmatige handeling de nodige maatregelen te nemen om „de toestand te herstellen zoals die zonder [deze belastingontduiking] zou zijn geweest”.⁽¹¹⁾ Met betrekking tot sancties heeft het Hof in de zaak Menci geoordeeld dat „de lidstaten krachtens artikel 325 VWEU onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Europese Unie worden geschaad, [moeten] bestrijden met maatregelen die afschrikkend werken en doeltreffend zijn, en [dat] zij in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen [moeten] treffen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen belangen worden geschaad”.⁽¹²⁾

28. Hoewel het Hof dit onderscheid in belastingzaken slechts uiterst zelden heeft genoemd, is het toch belangrijk. In de eerste plaats beschikken de lidstaten, ondanks het feit dat de verplichtingen om herstelmaatregelen en strafmaatregelen te nemen beide voortvloeien uit de voorrang van het Unierecht⁽¹³⁾ en de consequentie zijn van hun verplichting om de volle werking van richtlijn 2006/112 te waarborgen⁽¹⁴⁾, niet over dezelfde beoordelingsmarge. Wat betreft de

verplichting om de toestand te herstellen geldt namelijk, aangezien dit een resultaatsverplichting is, dat de lidstaten de nodige maatregelen moeten nemen om op zijn minst de toestand te herstellen zoals die zou zijn geweest⁽¹⁵⁾, terwijl wat betreft de verplichting om recidive met betrekking tot inbreuk op de btw-regels te ontmoedigen geldt dat, omdat richtlijn 2006/112 niets zegt over de aard van de sancties die moeten worden vastgesteld, het aan de lidstaten is om de exacte sancties te bepalen, mits deze, zoals hierboven aangegeven, *doeltreffend, afschrikkend en evenredig* zijn⁽¹⁶⁾. In de tweede plaats moeten de lidstaten voorzien in de vaststelling van het eerste soort maatregel zonder dat er sprake is van schuld, terwijl zij belastingbetalers alleen moeten bestraffen als deze op zijn minst nalatig zijn geweest.⁽¹⁷⁾

29. Gelet op het voorgaande is het naar mijn mening belangrijk om in de onderhavige zaak in gedachten te houden dat de kwestie die hier aan de orde is, los moet worden gezien van de vraag of het noodzakelijk is om de betrokkenen een sanctie op te leggen wegens schending van de regels van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De aan het Hof gestelde vragen gaan immers over de maatregelen die in het licht van het begrip „maatstaf van heffing” moeten worden vastgesteld om de toestand te herstellen die zou hebben bestaan als er geen fraude was gepleegd. Ik zal daarom rechtstreeks op deze vragen ingaan en laat de vraag naar de sancties die wellicht moeten worden vastgesteld om belastingbetalers te bestraffen die niet aan hun fiscale verplichtingen uit hoofde van de btw hebben voldaan en recidive te ontmoedigen, buiten beschouwing.⁽¹⁸⁾

3. **Begrip „maatstaf van heffing”**

30. Uit overweging 25 van richtlijn 2006/112 blijkt dat deze richtlijn onder andere beoogt het begrip „maatstaf van heffing” te harmoniseren, zodat de toepassing van btw op belaste handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare uitkomsten leidt. Dit begrip moet dienovereenkomstig worden beschouwd als een autonoom Unierechtelijk begrip, dat binnen de gehele Unie uniform moet worden uitgelegd.⁽¹⁹⁾

31. In een situatie zoals die in het arrest in de zaak Tulic? and Plavo?in en in casu aan de orde is, gaat het echter niet om het begrip „maatstaf van heffing” op zich, maar om de maatregelen die genomen moeten worden om de maatstaf van heffing, zijnde de prijs exclusief belasting, te reconstrueren. In de onderhavige zaak is de prijs die voor de verrichte diensten is betaald weliswaar bekend, maar dient de maatstaf van heffing niettemin te worden geacht nog niet volledig te zijn gereconstrueerd, omdat nog niet duidelijk is of btw geïnd is zonder deze af te dragen, en dus of in de prijs btw is begrepen.

B. **Relevantie van de door de verwijzende rechter en verzoeker in het hoofdgeding aangehaalde rechtspraak van het Hof**

1. **Arresten Astone, Dobre en Maya Marinova**

32. De verwijzende rechter vraagt zich in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing af of uit drie arresten, te weten Astone⁽²⁰⁾, Dobre⁽²¹⁾ en Maya Marinova⁽²²⁾, mag worden afgeleid dat van bedragen die in het kader van een verborgen handeling zijn betaald en ontvangen, mag worden aangenomen dat daarin de niet-betaalde btw is begrepen, waaruit in wezen volgt dat de belasting die de leverancier volgens de verwijzende rechter moet afdragen, moet worden berekend op basis van een maatstaf van heffing die lager is dan de omzet die op deze wijze is behaald.

33. Geen van de drie arresten die door de verwijzende rechter worden aangehaald, geeft echter een *rechtstreeks* antwoord op deze vraag. De arresten Astone en Dobre gaan over het recht op aftrek en niet over het bepalen van de maatstaf van heffing die moet worden aangehouden om, waar van toepassing, de verschuldigde btw te berekenen. In de zaak Maya

Marinova heeft het Hof inderdaad geoordeeld dat „artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73 en 273 van [richtlijn 2006/112] alsmede de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling [...] krachtens welke de belastingdienst [...] de maatstaf van heffing van de verkoop van [...] goederen overeenkomstig regels waarin de richtlijn niet voorziet, mag bepalen op grond van de feitelijke gegevens waarover hij beschikt”(23). Hierbij moet echter worden opgemerkt dat in die zaak de belastingdienst niet heeft kunnen achterhalen welke prijs tijdens de verborgen transacties daadwerkelijk door de afnemer was betaald. Het Hof hoefde dan ook geen standpunt in te nemen over de vraag of moest worden aangenomen dat in die prijs, als die bekend was geweest, btw was begrepen.

2. **Arrest Tulic? en Plavo?in**

34. Verzoeker in het hoofdgeding voert zijnerzijds het arrest Tulic? en Plavo?in aan(24), dat gevoegde zaken betreft waarin twee natuurlijke personen talrijke overeenkomsten hadden gesloten voor de verkoop van onroerend goed, waarvoor aanvankelijk geen btw in rekening was gebracht.(25) Enige tijd later constateerde de belastingdienst dat de door deze natuurlijke personen uitgeoefende activiteiten de kenmerken van een economische activiteit vertoonden en feitelijk btw-plichtig waren. De belastingdienst legde hun naheffingsaanslagen op, waarin de btw was berekend met gebruikmaking van de door de overeenkomstsluitende partijen overeengekomen prijs als maatstaf van heffing, vermeerderd met boeten wegens te late betaling. In verband hiermee was de vraag van de nationale rechter in beide zaken in wezen of de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door de partijen is vastgesteld zonder dat de btw is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de btw is gehouden, gelet op de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn moet worden opgevat als verkoopprijs inclusief btw of als een verkoopprijs exclusief btw, waaraan de btw moet worden toegevoegd.

35. In het arrest Tulic? en Plavo?in heeft het Hof geoordeeld dat de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door de partijen is vastgesteld zonder dat de btw is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de verschuldigde btw over de belastbare handeling gehouden is, aldus moet worden opgevat dat de btw daarin al begrepen is ingeval die leverancier de door de belastingdienst nageheven btw niet op de afnemer kan verhalen.

36. Deze redenering moet echter nader worden onderzocht en behoeft mogelijk ook enige nadere toelichting. Ik laat de punten van dat arrest waarin alleen bepaalde kernbeginselen van de btw worden herhaald, buiten beschouwing, en stel vast dat het Hof zijn oordeel met slechts twee argumenten staft, waarvan het eerste in de punten 34 en 35 wordt uiteengezet en het tweede in punt 36.

37. Volgens het *eerste argument* moet de gefactureerde prijs worden geacht de btw te omvatten, zodat – overeenkomstig het beginsel dat de btw uitsluitend door de eindverbruiker moet worden gedragen – de in rekening gebrachte btw zo weinig mogelijk op de leverancier drukt.

38. Volgens het *tweede argument* is het zo dat, als de belastingdienst zou aannemen dat de btw niet in de gevraagde prijs was begrepen, dit niet zou stroken „met de regel dat de fiscus uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd”.

39. In de Engelse taalversie is de formulering van het Hof „the amount paid by the taxable person” mogelijkwerwijs dubbelzinnig omdat zij enerzijds kan worden opgevat als betrekking hebbend op het bedrag dat betaald is voor onder bezwarende titel geleverde goederen – de tegenprestatie –, en anderzijds als betrekking hebbend op de btw die de afnemer heeft betaald,

maar volgens mij moet het woord „amount” hier duidelijk worden opgevat als betrekking hebbend op de in rekening gebrachte btw.(26) Voornoemde regel dient derhalve als volgt te worden begrepen: de belastingdienst mag bij de leverancier nooit méér btw innen dan de btw die de leverancier correct heeft berekend en aan de afnemer in rekening heeft gebracht. Dit argument heeft bijgevolg veel weg van het eerste argument van het Hof, dat op het beginsel van fiscale neutraliteit berust en in die context in „verticale zin” moet worden opgevat.(27) In beide gevallen is namelijk de gedachte dat de btw-last niet door marktdeelnemers mag worden gedragen.

40. Deze oplossing zou onbegrijpelijk kunnen zijn als, en die indruk kan ontstaan doordat de specifieke omstandigheden van de zaak niet expliciet worden aangegeven, de gevonden oplossing op alle situaties zou moeten worden toegepast waarin handelingen niet conform de btw-regels worden uitgevoerd, met name wanneer, zoals in de onderhavige zaak, twee belastingplichtigen met elkaar hebben afgesproken hun handelingen voor de fiscus te verbergen. In een dergelijke situatie is de logische gevolgtrekking van het feit dat zij hun handelen hebben verborgen dat zij geen rekening hebben gehouden met btw. Beide belastingplichtigen weten dat de transactie niet aan btw zal worden onderworpen en dat de afnemer dus over de betaalde prijs geen btw zal kunnen aftrekken. Daarom komt de prijs aan de kant van de afnemer logischerwijs overeen met de kosten die hij anders had moeten dragen, exclusief de btw die hij in beginsel zou hebben voorgeschoten, en aan de kant van de leverancier met de vergoeding die hij zou hebben ontvangen, exclusief de btw die normaal gesproken zou zijn geïnd en afgedragen.(28) In feite is het doel van twee belastingplichtigen die met elkaar afspreken het btw-plichtige karakter van een onderling uitgevoerde transactie te verbergen, meestal gewoonweg het ontduiken van de inkomstenbelasting, niet van de btw zelf, omdat btw voor hen per definitie, juist vanwege het neutraliteitsbeginsel, neutraal is. Zij dienen geen btw-aangifte in omdat zij willen voorkomen dat de transactie ergens formeel als inkomsten wordt vastgelegd (onder meer voor de inkomstenbelasting).

41. De situatie is anders indien de afnemer niet weet dat de leverancier niet van plan is btw af te dragen. In zo'n geval zal de afnemer namelijk in beginsel bereid zijn de prijs te betalen die overeenkomt met de prijs die hij voor soortgelijke goederen of diensten inclusief btw zou hebben betaald, ofwel omdat de afnemer een eindverbruiker is, in welk geval hij geacht wordt de btw te dragen, ofwel omdat de afnemer een belastingplichtige is, in welk geval hij ervan uitgaat dat hij die btw later kan aftrekken.(29)

42. Hier wil ik wel opmerken dat zelfs in die situatie de economische rationaliteit ervoor pleit aan te nemen dat in de betaalde prijs in bepaalde omstandigheden mogelijk geen btw is begrepen. De leverancier kan immers besluiten de btw niet af te dragen, juist om zijn verkoopprijs te verlagen zonder zijn marge te verkleinen en zo grote hoeveelheden goederen of diensten snel te verkopen (waarna men meestal verdwijnt).

43. Er is volgens mij nog een ander geval waarin de in het arrest Tulic? en Plavo?in gehanteerde benadering niet per definitie van toepassing is, namelijk wanneer de belastingdienst geen informatie heeft over de betaalde prijs. Afhankelijk van de methode die wordt gebruikt om deze prijs te reconstrueren, en met name bij het gebruik van referentieprijzen, zal al dan niet moeten worden aangenomen dat in de gereconstrueerde prijs geen btw is begrepen. Dit is afhankelijk van de gebruikte vergelijkingsmaatstaf.(30)

44. Dit alles illustreert dat er wat betreft de maatregelen die moeten worden genomen om de situatie te herstellen zoals die zonder onrechtmatig gedrag had moeten zijn, niet één enkele methode bestaat die op alle situaties kan worden toegepast.(31) In het bijzonder lijkt de benadering die het Hof in het arrest Tulic? en Plavo?in heeft gehanteerd alleen legitiem te zijn voor gevallen waarin de transactie is uitgevoerd met afnemers van wie redelijkerwijs mocht

worden verwacht dat zij onbekend waren met de omstandigheid dat de verrichte transacties btw-plichtig waren. Alleen in die situatie kan namelijk redelijkerwijs worden aangenomen dat de betaalde prijs gelijk was aan de prijs die zou zijn betaald als de transactie conform de btw-regels was uitgevoerd.

45. Dienovereenkomstig moet volgens mij de benadering die in het arrest Tulic? en Plavo?in is gehanteerd, opgevat worden als een benadering die uitsluitend in die situatie toegepast kan worden en zelfs dan slechts een vermoeden aangeeft dat de belastingdienst kan weerleggen als bijvoorbeeld blijkt dat de werkelijk gerealiseerde prijs dicht bij de prijs exclusief btw ligt die voor soortgelijke goederen of producten wordt gevraagd.(32)

3. *Te hanteren benadering om te bepalen welke maatregelen moeten worden genomen*

46. Men zou zelfs nog verder kunnen gaan door te verdedigen dat als belastingplichtigen (dat wil zeggen bij een transactie betrokken partijen die geen eindverbruiker zijn) een transactie met frauduleuze opzet hebben verborgen, helemaal geen btw moet worden betaald. In economisch opzicht geldt namelijk dat, als naar de totale handelsketen wordt gekeken, het logische gevolg van het argument op basis van het neutraliteitsbeginsel zou zijn dat het in bepaalde omstandigheden niet nodig is om btw af te dragen aan de betrokken lidstaat om de toestand te herstellen zoals die had moeten zijn.(33)

47. In het bijzonder wanneer de transactie tussen twee belastingplichtigen plaatsvindt, zoals in de onderhavige zaak (in het arrest Tulic? en Plavo?in wordt niet aangegeven of de afnemers belastingplichtigen in de zin van de btw-wetgeving waren), geldt dat als de transactie was uitgevoerd zoals dat had gemoeten, de afnemer aan de leverancier btw zou hebben betaald en de leverancier deze vervolgens aan de betrokken lidstaat zou hebben afgedragen. Ook de afnemer zou echter die btw hebben afgetrokken van de belasting die hij over zijn eigen verkopen zou hebben geïnd (of hij zou de te veel betaalde btw hebben teruggevorderd).(34) Zoals hierboven uiteengezet volgt hieruit dat de door een lidstaat uiteindelijk geïnde btw gelijk zou zijn gebleven aan de btw die wordt geïnd in de fase van de laatste transactie, te weten de transactie met de afnemer die de goederen of diensten niet voor belastbare handelingen zal gebruiken.(35) Daarom is de btw een indirecte belasting op consumptie, en drukt de last uiteindelijk volledig op de consument, zoals wordt onderstreept in de rechtspraak van het Hof.(36)

48. In dergelijke omstandigheden zou een lidstaat, als hij betaling van btw zou eisen van een leverancier die a priori geen btw in de verkoopprijs heeft opgenomen en de afnemer deze vervolgens ook niet heeft afgetrokken, in de eerste plaats uiteindelijk meer btw kunnen innen dan de belasting die zou zijn geïnd als er geen sprake was geweest van fraude. In de tweede plaats zou deze eis per definitie de winst van de leverancier verlagen als die belasting niet kan worden afgewenteld op de afnemer, hetgeen in tegenspraak lijkt te zijn met het neutraliteitsbeginsel, dat in punt 38 van deze conclusie is beschreven.(37)

49. In het arrest Tulic? en Plavo?in heeft het Hof erkend dat het voor de vraag welke maatregelen moeten worden getroffen om de situatie te herstellen, verschil maakt of de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemer kan verhalen, juist om deze neutraliteit te waarborgen. Het bestaan van deze mogelijkheid lost het probleem echter niet op, maar verplaatst het alleen naar de afnemer, die mogelijk te goeder trouw heeft gehandeld. De afnemer kan bijvoorbeeld om legitieme redenen niet weten dat de leverancier de btw niet in de prijs had opgenomen of dat hij deze wel had opgenomen, maar niet van plan was deze af te dragen. De afnemer kan derhalve een prijs hebben betaald die gelijk is aan de prijs die hij zou hebben betaald als de transactie ab initio onderworpen zou zijn geweest aan de btw, en kan dienovereenkomstig al gebruik hebben gemaakt van zijn recht op aftrek van het bedrag aan btw dat in de opgemaakte factuur is vermeld, wanneer de leverancier de door de belastingdienst

gevorderde btw terugvraagt.(38)

50. Men zou ook weer kunnen verdedigen dat de afnemer de mogelijkheid moet hebben om de betaalde btw op enigerlei wijze voor de tweede keer af te trekken, zodat deze voor hem neutraal blijft. Dit zou echter de betrokken lidstaat bestraffen, want de door de afnemer gevraagde aftrek zou in dat geval hoger zijn dan de afgedragen btw.(39) Ik ben van mening dat noch de afnemers, noch de lidstaten (en daarmee indirect hun belastingbetalers) nadeel mogen ondervinden van de gevolgen van de onrechtmatige handelingen van de leveranciers, zelfs als deze te goeder trouw zijn verricht. In dat opzicht zou, indien ervan wordt uitgegaan dat de btw uiteindelijk volledig op de consument moet drukken zoals het neutraliteitsbeginsel dat verlangt, om de toestand te herstellen zoals die zonder de onrechtmatige handelingen zou zijn geweest, vooraf moeten worden beoordeeld of btw moet worden afgedragen, met inachtneming van de fase van het productieproces waarin de inbreuk is gepleegd en het soort inbreuk dat is gepleegd.(40)

51. Hoewel deze benadering coherent is vanuit een zuiver economisch oogpunt – waarbij er zou worden gekeken naar de handelsketen als geheel en de theorie die ten grondslag ligt aan het gehele btw-stelsel –, ben ik niettemin van mening dat zij toch moet wijken voor de praktische aspecten van het systeem, waarbij de verplichtingen van elke belastingplichtige centraal moeten staan.

52. Vanuit *juridisch oogpunt* moet de vraag welke maatregelen dienen te worden getroffen om een toestand te herstellen, immers uitsluitend worden beoordeeld in het licht van de verplichtingen die door de betrokken persoon niet zijn geëerbiedigd.(41) Hierbij hoeft niet te worden beoordeeld of achteraf btw zou zijn afgetrokken, noch of lidstaten uiteindelijk meer btw ontvangen dan zij geïnd zouden hebben als er geen fraude was gepleegd. De enige relevante vraag is hier of in het geval van verborgen transacties de belasting over deze transacties berekend moet worden op basis van de premisse dat die btw was begrepen in de bedragen die de leverancier voor de transactie heeft ontvangen.

53. In wezen brengt, omdat elke belastingplichtige de btw-regels dient na te leven, in het geval dat een belastingplichtige die transacties niet aan btw heeft onderworpen het herstel van de situatie met zich mee dat van hem wordt geëist dat hij het juiste bedrag aan btw afdraagt. Vanuit dit oogpunt wordt bij „de verplichting om de situatie te herstellen” niet gedacht aan het neutraliseren van de onrechtmatige handelingen, maar gaat het er gewoonweg om de belastingplichtige ertoe te bewegen zich aan de btw-regels te houden, zonder dat er wordt gekeken naar de belastingopbrengst of de neutraliteit ten aanzien van de mededinging.

54. Deze kwestie is nog nooit duidelijk aan het Hof voorgelegd, maar als zou worden aangenomen dat de maatregelen die moeten worden getroffen om de betrokken situatie te herstellen, moeten worden beoordeeld in het licht van de gevolgen van de fraude die met betrekking tot de totale binnen de handelsketen geïnde btw is gepleegd, zou dat een behoorlijk drastische afwijking van de bestaande rechtspraak zijn. Zelfs als volgens de rechtspraak van het Hof de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt(42), heeft het Hof, in ieder geval wat de betaling van btw betreft, volgens mij altijd impliciet voor de benadering gekozen dat de maatregelen die getroffen moeten worden om de situatie te herstellen, moeten worden bepaald op basis van een beoordeling op het specifieke niveau van elke belastingplichtige, en daarmee van elke fase in de handelsketen.(43)

55. Deze twee wijd uiteenlopende benaderingen van de te treffen maatregelen – enerzijds een economische en globale benadering en anderzijds een juridische benadering op basis van de individuele situatie van elke belastingplichtige – tonen om voornoemde redenen evenwel aan dat de in het arrest Tulic? en Plavo?in gehanteerde benadering niet door het neutraliteitsbeginsel kan

worden gerechtvaardigd. Wordt namelijk aangenomen dat de te treffen maatregelen op het niveau van elke belastingplichtige moeten worden beoordeeld, zonder dat wordt nagegaan of de fraude in het geheel genomen gevolgen heeft gehad voor de btw-opbrengsten, dan zullen de gekozen oplossingen per definitie niet economisch neutraal zijn.

56. Dit is bijzonder evident bij het onderscheid dat in dat arrest wordt gemaakt op basis van de vraag of de leverancier naar nationaal recht de mogelijkheid heeft om de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemer te verhalen, aangezien moeilijk te begrijpen is hoe het feit dat de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemer zou kunnen verhalen zou kunnen leiden tot uitsluiting van de mogelijkheid dat de leverancier de btw heeft geïnd, maar niet heeft afgedragen, en dat de btw derhalve in de prijs was begrepen, maar niet is afgedragen. De uitsluitend op het neutraliteitsbeginsel gebaseerde oplossing lijkt ook moeilijk te rechtvaardigen omdat het Hof niet is nagegaan wat de gevolgen zijn voor de afnemer, die eventueel te goeder trouw heeft gehandeld, van het feit dat de leverancier gerechtigd kan zijn om de door de belastingdienst nageheven btw op hem te verhalen.(44)

57. Ik ben van mening dat de enige manier om de volledige eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel te waarborgen in de betekenis die het Hof hieraan in het arrest Tulic? en Plavo?in heeft toegekend, zou zijn geweest om te *eisen* dat de lidstaten bepalen dat, ten eerste, de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemer kan verhalen, maar uitsluitend indien uit de specifieke omstandigheden van de zaak redelijkerwijs mag worden afgeleid dat deze belasting niet in de prijs was begrepen, en, ten tweede, dat de afnemer, indien hij redelijkerwijs niet op de hoogte kon zijn van de fraude, het *verschil* mag aftrekken tussen de reeds afgetrokken btw, die op basis van de betaalde prijs is berekend, en de nageheven btw. Dit vraagstuk is echter in de onderhavige zaak niet rechtstreeks aan de orde en het is daarom niet nodig dit verder te onderzoeken.

58. Niettemin moet worden geconcludeerd dat de meest praktische benadering die in fraudezaken op individueel niveau kan worden gehanteerd, erin bestaat te beoordelen of er in de betaalde prijs duidelijk geen btw was begrepen omdat het voor de handelaren niet zinvol zou geweest om wel btw in rekening te brengen. Vanuit deze invalshoek moet de in het arrest Tulic? en Plavo?in gehanteerde benadering aldus worden opgevat dat deze gebaseerd is op de veronderstelling dat de afnemer niet op de hoogte was van het feit dat de leverancier fraude pleegde.

59. De redenering van het Hof in het arrest Tulic? en Plavo?in moet daarom aldus worden begrepen dat deze uitsluitend betrekking heeft op de situatie waarin de afnemer geen reden heeft om te denken dat de leverancier geen btw zal afdragen, en dat er, om het werk van de belastingdienst te vereenvoudigen, voor die specifieke situatie sprake is van een vermoeden.(45) Dat vermoeden is echter weerlegbaar. Als onder verwijzing naar de marktprijzen die normaal voor de betrokken producten of diensten worden gevraagd, kan worden aangetoond dat in de prijs geen btw was begrepen, dan moet de aanname dat in de tussen de partijen overeengekomen prijs btw was begrepen, worden verworpen.

60. Aangezien, zoals hierboven uiteengezet, in casu duidelijk uit de aan het Hof overgelegde processtukken blijkt dat partijen zijn overeengekomen hun handelingen te verbergen, kan de aanname uit het arrest Tulic? en Plavo?in niet van toepassing zijn. In deze omstandigheden moet juist worden aangenomen dat in de betaalde prijs geen btw was begrepen, tenzij de partijen bijvoorbeeld kunnen aantonen dat deze prijs bij benadering overeenkomt met de prijs die zou zijn betaald als de transactie aan btw was onderworpen. In dat geval zou, als CB dus kan aantonen dat de totale vergoeding die hij voor de verrichte diensten heeft ontvangen in wezen overeenkomt met de prijs die op dat moment op de relevante markt voor dergelijke diensten gold (inclusief btw),

de belastingdienst bij de verdere afhandeling per definitie moeten aannemen dat in dit bedrag btw begrepen is.

V. Conclusie

61. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de door de Tribunal Superior de Justicia de Galicia gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„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, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit, verbod op belastingfraude, rechtsmisbruik en verbod op onrechtmatige versterking van de mededinging, staan in de omstandigheden van het hoofdgeding (te weten verborgen transacties tussen twee belastingplichtigen in het kader van hun activiteiten, die recht op aftrek geven) niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling volgens welke de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet worden berekend op basis van de aanname dat deze niet in de gevraagde prijs is begrepen. De nationale wettelijke regeling dient in deze omstandigheden echter tevens een bepaling te bevatten dat deze aanname door de belastingbetaler kan worden weerlegd door het tegendeel aan te tonen, met name middels een vergelijking van de betaalde prijzen met de gangbare prijzen (inclusief btw) voor soortgelijke goederen of diensten.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247.

4 Zie met name arresten van 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punt 48); 12 mei 1987, Traen e.a. (372/85–374/85, EU:C:1987:222, punten 24–26); 14 juli 1994, Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, punten 20–23); 7 januari 2004, Wells (C?201/02, EU:C:2004:12, punt 56); 21 oktober 2010, Accardo e.a. (C?227/09, EU:C:2010:624, punt 45); 24 januari 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, punt 37), en 15 januari 2015, Ryanair (C?30/14, EU:C:2015:10, punt 30).

5 Het Hof heeft erop gewezen dat het beginsel van het verbod van misbruik, zoals op btw-gebied toegepast door de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121), geen in een richtlijn neergelegde regel is, maar een algemeen rechtsbeginsel. Zie in die zin arrest van 22 november 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, punt 27). In de onderhavige zaak gaat het echter niet om misbruik, een begrip dat in het Unierecht een precieze betekenis heeft (zie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, EU:C:2006:121, punt 74), maar is aan de orde hoe de maatstaf van heffing moet worden gereconstrueerd nadat er fraude is vastgesteld. Voorts zij eraan herinnerd dat nationale rechterlijke instanties verplicht zijn na te gaan of, gelet op de door het nationale recht toegestane interpretatiemethoden, een regeling anders kan worden uitgelegd om het door een richtlijn nagestreefde resultaat te bereiken. Zie in die zin het arrest van 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a. (C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, punten 108–118).

6 Zie in die zin bijvoorbeeld arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

7 Tenzij anders vermeld, of waar het de eindverbruiker betreft, moeten in deze conclusie onder „marktdelnemers” belastingplichtigen worden begrepen.

8 Zie de artikelen 168 en 179 van richtlijn 2006/112.

9 Zie bijvoorbeeld arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 39).

10 Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) heeft bijvoorbeeld, om het begrip „tegen wie een vervolging is ingesteld” in artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en het begrip „straf” in artikel 7 van het EVRM te verduidelijken, onderscheid gemaakt tussen belastingmaatregelen die bedoeld zijn om belastingbetalers te bestraffen en belastingmaatregelen die erop gericht zijn het effect van hun onrechtmatig handelen op de overheidsfinanciën ongedaan te maken. Zie met name EHRM, 24 februari 1994, Bendenoun tegen Frankrijk, (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

11 Zie arrest van 21 november 2018 (C-648/16, EU:C:2018:932, punten 33 en 34).

12 Zie in die zin arrest van 20 maart 2018 (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 19).

13 Volgens de rechtspraak van het Hof hebben de lidstaten de plicht om met doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties te reageren op inbreuken op het Unierecht, ook als een uitdrukkelijke bepaling ter zake in de betrokken handeling van de Unie ontbreekt. Zie arresten van 10 april 1984, Von Colson en Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punt 28), en 21 september 1989, Commissie/Griekenland (68/88, EU:C:1989:339, punt 24). Zie in die zin met betrekking tot het gemeenschappelijke btw-stelsel, arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punten 34 en 35).

14 Artikel 273 van richtlijn 2006/112 bepaalt slechts dat lidstaten andere maatregelen *kunnen* nemen, en moet daarom in die zin worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat bepaalde extra maatregelen te nemen. De verplichting van de lidstaten om op te treden tegen belastingfraude vloeit echter voort uit artikel 310, lid 6, en artikel 325 VWEU en, meer in het algemeen, uit de verplichting van de lidstaten om de volle werking van het Unierecht te waarborgen. Zie in die zin arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 30), en over de *verplichting* van de lidstaten om op het gebied van de btw de volle werking van het Unierecht te waarborgen, arrest van 5 juli 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, punt 34).

15 Zie arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punten 33 en 34).

16 Zie in die zin arresten van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 33), en 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 20).

17 Zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 47), en 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punten 41 en 42).

18 Dit was volgens mij ook het geval in het arrest van 7 november 2013, Tulic en Plavo (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722), dat ik hieronder zal bespreken.

19 Wel is het zo dat de artikelen 74-82 van richtlijn 2006/112 in bepaalde uitzonderingen voorzien, met name op de definitie van het begrip „maatstaf van heffing” in artikel 73 van die richtlijn, teneinde, overeenkomstig overweging 26 van die richtlijn, te voorkomen dat de lidstaten belastinginkomsten derven doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald. Deze uitzonderingen zijn echter op gelijke wijze van toepassing op de handelingen waarop zij gericht zijn. Zij zijn niet bedoeld om de lidstaten in dit opzicht beoordelingsvrijheid te verlenen, maar om in alternatieve definities te voorzien voor bepaalde,

specifieke situaties waarin ofwel geen prijs wordt betaald, ofwel de betaalde prijs mogelijk niet in overeenstemming is met de economische realiteit. Ook het geharmoniseerde karakter van het begrip „maatstaf van heffing” wordt niet in twijfel getrokken door artikel 273 van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat „[d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere *verplichtingen* [kunnen] 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”. *Cursivering van mij*. Uit de bewoordingen van die bepaling blijkt dat deze de lidstaten uitsluitend de bevoegdheid verleent om aanvullende verplichtingen op te leggen. Zij verleent de lidstaten niet de bevoegdheid om af te wijken van de bestaande regels met betrekking tot de maatstaf van heffing. Uit de context waarin artikel 273 van richtlijn 2006/112 is vastgesteld, blijkt mijns inziens in ieder geval dat waar dit artikel spreekt van „andere verplichtingen”, dit in samenhang is met de verplichtingen die onder titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) worden genoemd.

20 Arrest van 28 juli 2016 (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 Arrest van 7 maart 2018 (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 Arrest van 5 oktober 2016 (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Punt 50 van dat arrest.

24 Arrest van 7 november 2013 (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722).

25 Dit feit werd in beide prejudiciële verwijzingen genoemd.

26 Zie in die zin met name arresten van 3 juli 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15), en 26 april 2012, *Balkan and Sea Properties en Provadinvest* (C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punt 44), waar het Hof in het arrest *Tulic en Plavo* in naar verwijst. In de Engelse versie van het arrest *Tulic en Plavo* in zijn de gebruikte bewoordingen dus „the amount paid by the taxable person”, terwijl er in de Roemeense versie sprake is van „superioară celei primite de persoana impozabilă” en in de Franse versie van „que l’assujetti a perçu”, hetgeen eigenlijk overeenkomt met „paid to the taxable person”.

27 Het begrip „neutraliteitsbeginsel” kan namelijk in het kader van de btw ook betrekking hebben op de toepassing van het non-discriminatiebeginsel bij de heffing van btw. Zie in die zin arrest van 15 november 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 48).

28 Als de leverancier niet als btw-plichtige is ingeschreven en de afnemer niet voornemens was btw af te trekken, heeft deze laatste de goederen logischerwijs aangeschaft tegen de prijs die hij exclusief de toepasselijke btw zou hebben betaald als de transactie aan die belasting onderworpen zou zijn, want aangenomen mag worden dat de afnemer wist dat hij in dat geval betaalde belastingen had kunnen aftrekken. Dit is de reden waarom in commerciële aanbiedingen tussen zakelijke partijen de prijzen exclusief btw worden aangegeven, want in die prijs is de afnemer geïnteresseerd.

29 Er moet echter in gedachten worden gehouden dat de afnemer, om in geval van fraude het recht op aftrek te behouden, op zijn minst niet nalatig mag zijn geweest. Het Hof heeft namelijk herhaaldelijk geoordeeld dat justitiabelen zich niet door middel van fraude of misbruik kunnen beroepen op het Unierecht. Nationale rechterlijke instanties en autoriteiten dienen daarom het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op

dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Zie bijvoorbeeld arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Als dit geldt wanneer een belastingplichtige zelf fraude pleegt, is dit ook het geval als een belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie waarbij de btw met frauduleuze opzet werd ontdoken. Zie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 46). Wat betreft de mate van zorgvuldigheid die mag worden verwacht van een belastingbetaler die zijn recht wil uitoefenen om betaalde btw af te trekken, is het Hof van oordeel dat de belastingbetaler alles moet doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude. Zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 52). Met name kan een behoedzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval verplicht zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen, om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid. Zie in die zin arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

30 In deze zin begrijp ik de benadering van het Hof in het arrest Fontana, waarin het Hof, zonder naar de in het arrest Tulic en Plavo in gehanteerde benadering te verwijzen, in wezen heeft geoordeeld dat het bij niet-nakoming van aangifteverplichtingen mogelijk is de omzet van een onderneming, die wordt berekend door middel van inductie op basis van brancheonderzoeken die bij ministerieel decreet zijn vastgesteld, als maatstaf van heffing te hanteren. Zie arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 36).

31 Naar analogie wil ik met betrekking tot het bepalen van de maatregelen die een Europese instelling wier beslissing nietig is verklaard, moet treffen om de verzoeker te herstellen in de positie waarin hij zich zonder de onrechtmatige handelingen had moeten bevinden, opmerken dat voor het bepalen daarvan gedetailleerd onderzoek naar de situatie gedaan moet worden. Zie arresten van 31 maart 1971, Commissie/Raad (22/70, EU:C:1971:32, punt 60); 6 maart 1979, Simmenthal/Commissie (92/78, EU:C:1979:53, punt 32), en 17 februari 1987, Samara/Commissie (21/86, EU:C:1987:88, punt 7), alsmede, explicieter maar met betrekking tot het Gerecht, arrest van 23 april 2002, Campolargo/Commissie (T-372/00, EU:T:2002:103, punt 109).

32 Ik wijs er in dit verband op dat de marktprijs een methode vormt om onregelmatigheden in prijzen te corrigeren en dat richtlijn 2006/112 in die methode voorziet. Artikel 80 van richtlijn 2006/112, dat tot dezelfde titel behoort als de artikelen 73 en 78 van die richtlijn, bepaalt immers dat, in het geval dat partijen familiebanden hebben en het voor hen daarom voordelig is dat de betaalde prijs niet de daadwerkelijke economische waarde van de transactie weerspiegelt, de lidstaten de mogelijkheid hebben om de normale waarde te hanteren in plaats van de betaalde prijs. Zie ook overweging 26 en artikel 77 van richtlijn 2006/112.

33 In punt 28 van arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), overweegt het Hof dat „[w]anneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, [...] het beginsel van neutraliteit van de btw [verlangt] dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien”. Ik denk echter niet dat het Hof met het benoemen dat er sprake is van derving van belastinginkomsten de bedoeling had uitvoerig onderzoek te doen naar alle gevolgen van een inbreuk op de btw-regels.

34 Volgens de rechtspraak van het Hof kan het recht op aftrek van de voorbelasting van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht evenmin worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die

voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd. Zie arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 45).

35 Ik illustreer dit aan de hand van een voorbeeld van een normale handelsketen voor een artikel met drie handelaren, die elk 10,00 EUR winst maken. Aangenomen wordt daarbij dat over elke transactie 20 % btw wordt geheven. Dit betekent dat het artikel wanneer het voor de eerste keer wordt verkocht een prijs van 12,00 EUR (inclusief btw) krijgt, en de geïnde en vervolgens aan de lidstaat afgedragen btw 2,00 EUR bedraagt. Wanneer het artikel voor de tweede keer wordt verkocht, is dat voor 24,00 EUR (inclusief btw) en is de geïnde btw 4,00 EUR, maar de afgedragen belasting is slechts 2,00 EUR, omdat de 2,00 EUR btw die eerder in de keten is betaald, aftrekbaar is. Wanneer het artikel voor de derde keer wordt verkocht, aan een eindverbruiker, is dat voor 36,00 EUR (inclusief btw), waarbij de geïnde belasting 6,00 EUR bedraagt, maar slechts 2,00 EUR btw wordt afgedragen (de geïnde 6 minus de 4 die eerder in de keten is betaald). Uiteindelijk is 6,00 EUR belasting geïnd, precies hetzelfde bedrag dat geïnd zou zijn als het artikel door de eerste belastingbetaler voor 36,00 EUR rechtstreeks aan de eindverbruiker zou zijn verkocht.

36 Zie bijvoorbeeld arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

37 Aangezien de betaling van een bepaald bedrag aan btw niet noodzakelijk is voor het herstel van de overheidsfinanciën, moet een dergelijke verplichting worden beschouwd als een sanctie en niet als een maatregel om de situatie te herstellen.

38 Volgens de rechtspraak van het Hof mag een belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw niet weigeren voor verwervingen van aan hem geleverde goederen op grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht. Zie beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punt 66).

39 Omdat de btw slechts eenmaal zou zijn afgedragen, maar tweemaal zou zijn afgetrokken.

40 Het feit dat het btw-stelsel op het beginsel van betaling in gedeelten berust, doet vanuit dit zuiver economische oogpunt nauwelijks iets af aan het feit dat in bepaalde situaties wellicht geen btw moet worden afgedragen om te voldoen aan de verplichting de toestand te herstellen. Zoals hierboven is uiteengezet, is het mechanisme dat dit beginsel ten uitvoer brengt immers niet van invloed op de opbrengst van deze belasting, maar worden hiermee andere doelen nagestreefd. Enerzijds is het bedoeld om het risico van derving van belastinginkomsten te beperken in het geval dat een tussenhandelaar insolvent raakt. Anderzijds is een dergelijk systeem bedoeld om de belastingdienst een overzicht te geven van de omzet die de belastingplichtige heeft behaald en van zijn intermediaire verbruik, waardoor het mogelijk wordt deze informatie te vergelijken met aangiftes voor andere belastingen. Voor zover echter de doorverkoop aan personen die de feitelijke eindverbruikers zijn reeds heeft plaatsgevonden, deze is onderworpen aan de btw en de lidstaat daardoor alle verschuldigde btw heeft geïnd, zoals in de onderhavige zaak, verliest het eerste doel zijn betekenis met betrekking tot de maatregelen die getroffen moeten worden om de toestand te herstellen. Vanuit dit oogpunt blijft dit echter onverminderd relevant in verband met de sancties die moeten worden opgelegd aan degenen die bepaalde transacties ten onrechte hebben verborgen, omdat sancties bedoeld moeten zijn om anderen ervan af te schrikken hetzelfde te doen, hetgeen het bereiken van dit doel in gevaar zou kunnen brengen. Wat het tweede doel betreft kan dit laatste, omdat dit doel niet rechtstreeks verband houdt met het fundamentele beginsel van de btw, principieel uitsluitend relevant zijn in het kader van de bepaling van de sanctie waarin moet worden voorzien.

41 Vanuit deze juridische benadering is het onderscheid tussen maatregelen die gericht zijn op het herstel van de toestand en maatregelen die een sanctie vormen niet afhankelijk van de vraag of de maatregel verder gaat dan het vergoeden van de door de betrokken lidstaat geleden schade, maar uitsluitend van het doel dat met de betrokken maatregel wordt nagestreefd, met name de bestrijding van btw-ontduiking. Een sanctie is hetgeen de overheid, in aanvulling op het betalen van de verschuldigde btw, eist van de betrokken persoon wegens het maken van inbreuk op de btw-regels, ongeacht of die betaling verder gaat dan hetgeen strikt noodzakelijk is om de gederfde belastinginkomsten te compenseren.

42 Zie bijvoorbeeld arresten van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punt 43), en 11 juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punt 40).

43 Het Hof houdt op btw-gebied namelijk weliswaar rekening met de economische gevolgen van het gedrag van belastingplichtigen, maar uit een globale lezing van de rechtspraak op dit gebied blijkt dat het Hof toch meer waarde hecht aan de eerbiediging van de toepasselijke norm waarop inbreuk is gemaakt, teneinde de situatie te herstellen. Zie bijvoorbeeld arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 48), waarin het Hof spreekt van „alle individuele omstandigheden”.

44 Dit onderscheid is nog lastiger te begrijpen gezien het feit dat, zoals uiteengezet, de verplichting die de lidstaten hebben om de nodige maatregelen te treffen teneinde de situatie te herstellen, voortvloeit uit hun verplichting om de volle werking van richtlijn 2006/112 te waarborgen, en deze verplichting dus niet aangetast mag worden door het interne recht van de lidstaten. Ik wil hierbij opmerken dat er arresten zijn waarin het Hof heeft geoordeeld dat de lidstaten de verkoper, wanneer het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld, niet kunnen verbieden de opgemaakte facturen te corrigeren (die het bewijs van een handelstransactie vormen en niet van de betaling van de gevraagde prijs). Zie arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28). In dit verband stond het, in aanmerking genomen dat het Hof heeft geoordeeld dat die verplichting moest worden afgewogen tegen het rechtszekerheidsbeginsel, in beginsel aan het Hof om te bepalen in welk geval uit dat beginsel voor de lidstaten de verplichting voortvloeit om verkopers het recht te ontfangen belasting aan afnemers door te berekenen. Zie naar analogie in die zin arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punten 53 en 54).

45 Zie in die zin overweging 5 van richtlijn 2006/112.