

Geen btw-af trek voor afnemer van vermeende vrijgestelde dienst.

HvJ EU 13-01-2022, ECLI:EU:C:2022:2, m.nt. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx (Zipvit)

Instantie

Hof van Justitie van de Europese Unie

Datum

13 januari 2022

Magistraten

Mrs. Bay Larsen, Bonichot, Safjan

Zaaknummer

C-156/20

Noot

prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx

Roepnaam

Zipvit

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS635381:1

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Facturering en administratie

Omzetbelasting / Aftrek en teruggaaf

Brondocumenten

ECLI:EU:C:2022:2, Uitspraak, Hof van Justitie van de Europese Unie, 13-01-2022

ECLI:EU:C:2021:558, Conclusie, Hof van Justitie van de Europese Unie (Advocaat-Generaal), 08-07-2021

Wetgeving

Art. 63, 90, 167, 168, 185 Btw-richtlijn

Essentie

Geen btw-af trek voor afnemer van vermeende vrijgestelde dienst.

Samenvatting

Zipvit heeft postdiensten afgenomen van Royal Mail. Op basis van de UK btw-wetgeving en het beleid van de belastingdienst is Royal Mail ervan uitgegaan dat deze diensten zijn vrijgesteld van btw. Zij heeft dan ook een factuur uitgereikt aan Zipvit waarop zij geen btw in rekening brengt. Uit het arrest TNT Post UK (C-357/07, ECLI:EU:C:2009:248), bleek echter dat de vrijstelling ten onrechte was toegepast. Royal Mail heeft de btw niet alsnog aan haar afnemers in rekening gebracht, omdat dit administratieve lasten en kosten met zich bracht. Bovendien werd ook geen naheffingsaanslag opgelegd omdat Royal Mail een beroep kon doen op het vertrouwensbeginsel dan wel omdat inmiddels sprake is van verjaring. Zipvit stelt zich op het standpunt dat het factuurbedrag van Royal Mail een btw-bedrag bevat en wil dit btw-bedrag in aftrek brengen.

Het Hof van Justitie overweegt dat wanneer de partijen de prijs van een goed hebben bepaald zonder de btw te vermelden en de leverancier van dat goed de persoon is die gehouden is tot voldoening van de over de belaste handeling verschuldigde btw, de btw moet worden geacht reeds in de overeengekomen prijs begrepen te zijn ingeval de leverancier de door de belastingdienst gevorderde btw niet kan verhalen op de koper. Volgens het Hof van Justitie had Royal Mail echter juridisch de mogelijkheid het btw-bedrag door te berekenen aan Zipvit. Volgens het Hof van Justitie geldt dat aangezien Royal Mail heeft nagelaten het btw-bedrag aan Zipvit door te berekenen en de belastingdienst zelf van de inning van de btw heeft afgezien, moet worden vastgesteld dat de voor het verrichten van de postdiensten aan Zipvit in rekening gebrachte prijs exclusief btw is. Het berekende bedrag op de factuur kan dus niet geacht worden een btw-bedrag te omvatten. De btw is volgens het Hof van Justitie ook niet verschuldigd in de zin van art. 167 en 168 Btw-richtlijn. Verschuldigdheid veronderstelt een afdwingbare fiscale verplichting, namelijk dat de belastingplichtige verplicht is om het bedrag van de btw

dat hij als voorbelasting wenst af te trekken, te betalen. Het Hof van Justitie beantwoordt de derde gestelde prejudiciële vraag, die gaat over of btw in aftrek kan worden gebracht op basis van een factuur die het btw-bedrag en van toepassing zijnde btw-tarief niet vermeldt mogelijk is, niet.

Uitspraak

Het geschil betreft verzoeken tot aftrek van voorbelasting in het Verenigd Koninkrijk over de periode 1 januari 2006 tot en met 31 maart 2010.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9

Zipvit, een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap, verkoopt vitaminen en mineralen via postorder.

10

Van 1 januari 2006 tot en met 31 maart 2010 heeft Royal Mail, de exploitant die belast is met de openbare postdienst in het Verenigd Koninkrijk, aan Zipvit postdiensten aangeboden op grond van overeenkomsten waarover individueel met Zipvit was onderhandeld. Deze diensten werden geacht van de btw te zijn vrijgesteld op grond van de nationale wettelijke regeling en richtsnoeren die door de belasting- en douanediens zijn gepubliceerd ter omzetting van onder meer artikel 132, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112. Derhalve heeft Royal Mail facturen zonder btw uitgereikt, waarin werd vermeld dat deze diensten vrijgesteld waren van de btw.

11

Het Hof heeft echter op 23 april 2009 het arrest TNT Post UK (C-357/07, ECLI:EU:C:2009:248) gewezen, waaruit blijkt dat de in artikel 132, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-vrijstelling niet geldt voor diensten die openbare postdiensten verrichten tegen voorwaarden waarover individueel is onderhandeld.

12

Omdat Zipvit van mening was dat achteraf gezien moest worden aangenomen dat in de betalingen die zij ten behoeve van Royal Mail had verricht, btw begrepen was, heeft zij op 15 september 2009 en 8 april 2010 bij de belasting- en douanediens twee verzoeken tot aftrek van voorbelasting ingediend voor een totaalbedrag van 415 746 pond sterling (GBP) (ongeveer 498 900 EUR), vermeerderd met rente.

13

Bij besluit van 12 mei 2010 heeft de belasting- en douanediens deze verzoeken afgewezen op grond dat de diensten in kwestie niet aan de btw waren onderworpen en Zipvit deze belasting niet had betaald.

14

Op 2 juli 2010 heeft de belasting- en douanediens dat besluit opnieuw onderzocht en bevestigd.

15

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ten eerste dat Royal Mail niet heeft getracht de ten onrechte niet in rekening gebrachte btw terug te krijgen van Zipvit of haar overige klanten in dezelfde situatie, met name omdat dit zware administratieve lasten en hoge kosten zou hebben meegebracht, en ten tweede dat de belasting- en douanediens Royal Mail ook geen naheffingsaanslag had opgelegd op grond van met name het gewettigd vertrouwen dat hij in dit verband bij die onderneming had gewekt.

16

Omdat de verjaringstermijnen inmiddels zijn verstreken, kunnen de belasting- en douanediens en Royal Mail bovendien thans geen stappen in die zin meer ondernemen.

17

Zipvit heeft achtereenvolgens de First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk), de Upper Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk), de Court of Appeal (appelrechter, Verenigd Koninkrijk) en de Supreme Court of the United Kingdom (hoogste rechterlijke instantie, Verenigd Koninkrijk) verzocht om het besluit van 2 juli 2010 nietig te verklaren.

18

Omdat de Supreme Court of the United Kingdom van oordeel was dat de te beslechten zaak vragen over de uitlegging van richtlijn 2006/112 doet rijzen en bovendien een precedent vormt voor tal van lopende geschillen, heeft die rechterlijke instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- “1) Indien (i) een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van de btw beschouwen, (ii) in de overeenkomst tussen de leverancier of dienstverrichter en de handelaar is bepaald dat de opgegeven prijs voor de prestatie exclusief btw is en dat de handelaar de kosten van de btw moet dragen indien btw verschuldigd is, (iii) de leverancier of dienstverrichter de verschuldigde extra btw nooit heeft gevorderd en niet meer kan vorderen van de handelaar, en (iv) de belastingdienst de btw die voldaan had moeten zijn niet heeft gevorderd of wegens verjaring niet meer kan vorderen van de leverancier of dienstverrichter, heeft [richtlijn 2006/112] dan tot gevolg dat de werkelijk betaalde prijs bestaat uit een verschuldigd nettobedrag en de btw over dit bedrag, zodat de handelaar op grond van artikel 168, onder a), van [richtlijn 2006/112] gerechtigd is om voorbelasting in aftrek te brengen die in feite was ‘voldaan’ als btw over de verrichte levering of dienst?
- 2) Subsidiair: is de handelaar in deze omstandigheden op grond van artikel 168, onder a), van [richtlijn 2006/112] gerechtigd om voorbelasting in aftrek te brengen die ‘verschuldigd’ was als btw over de verrichte levering of dienst?
- 3) Indien een belastingautoriteit, de leverancier of dienstverrichter en de belastingplichtige handelaar Europese btw-wetgeving onjuist interpreteren en een tegen het normale tarief belastbare prestatie als vrijgesteld van de btw beschouwen, met als gevolg dat de handelaar voor de ten behoeve van hem verrichte levering of dienst geen btw-factuur aan de belastingautoriteit kan overleggen die voldoet aan de voorwaarden van artikel 226, leden 9 en 10, van [richtlijn 2006/112], kan de handelaar dan aanspraak maken op de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 168, onder a), van [richtlijn 2006/112]?
- 4) Is het voor de beantwoording van de eerste tot en met de derde vraag relevant:
 - a) om te onderzoeken of de leverancier of dienstverrichter op grond van het nationale recht of het Unierecht enig, al dan niet op gewettigd vertrouwen gebaseerd verweer zou kunnen voeren tegen pogingen van de belastingautoriteit om een aanslag vast te stellen waarbij hij wordt gelast een bedrag te betalen dat overeenkomt met de btw over de verrichte levering of dienst?
 - b) dat de handelaar op hetzelfde tijdstip als de belastingautoriteit en de leverancier of dienstverrichter wist dat de verrichte levering of dienst in werkelijkheid niet vrijgesteld was, dan wel over dezelfde kennisbronnen als zij beschikte, en had kunnen voorstellen om de over de betreffende levering of dienst verschuldigde btw (berekend op basis van de handelsprijs voor die levering of dienst) te voldoen zodat de btw kon worden afgedragen aan de belastingautoriteit, maar dit heeft nagelaten?”

Bevoegdheid van het Hof

19

Volgens artikel 86 van het op 1 februari 2020 in werking getreden Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 2020, L 29, blz. 7) is het Hof bevoegd om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die zijn ingediend voordat de vastgestelde overgangperiode eindigde op 31 december 2020, hetgeen het geval is met het onderhavige verzoek.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste, tweede en vierde prejudiciële vraag

20

Met zijn eerste, zijn tweede en zijn vierde vraag, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de btw kan worden geacht verschuldigd of voldaan te zijn en dus door de belastingplichtige aftrekbaar te zijn wanneer ten eerste de belastingplichtige en zijn leverancier of dienstverrichter op basis van een onjuiste uitlegging van het Unierecht door de

nationale autoriteiten ten onrechte van mening waren dat de betreffende diensten van de btw waren vrijgesteld zodat de btw niet wordt vermeld in de uitgereikte facturen, waarbij in de tussen die twee personen gesloten overeenkomst is bepaald dat de ontvanger van de levering of dienst de btw moet dragen indien btw verschuldigd is, en wanneer ten tweede niet tijdig stappen zijn ondernomen om de btw in te vorderen, waardoor de leverancier of dienstverrichter en de belasting- en douanediensdienst de niet in rekening gebrachte btw wegens verjaring niet meer kunnen invorderen.

21

In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het bij de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 toegekende recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Met name wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op de in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22

Dit recht op aftrek is evenwel afhankelijk van de vervulling van voorwaarden, met name de in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarde dat de btw waarvan om aftrek wordt verzocht, verschuldigd of voldaan is.

23

Wat om te beginnen de vraag betreft of de btw – zoals Zipvit betoogt – kan worden geacht te zijn voldaan op grond dat zij in omstandigheden als die van het hoofdgeding moet worden geacht in de betaalde prijs begrepen te zijn op basis van de uit het arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, ECLI:EU:C:2013:722), voortvloeiende beginselen alsook de artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112, zij eraan herinnerd dat het Hof in punt 43 van dat arrest heeft geoordeeld dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de partijen de prijs van een goed hebben bepaald zonder de btw te vermelden en de leverancier van dat goed de persoon is die gehouden is tot voldoening van de over de belaste handeling verschuldigde btw, de btw moet worden geacht reeds in de overeengekomen prijs begrepen te zijn ingeval de leverancier de door de belastingdienst gevorderde btw niet kan verhalen op de koper.

24

Deze uitlegging is in het bijzonder gebaseerd op het basisbeginsel van richtlijn 2006/112 dat het btw-stelsel tot doel heeft enkel de eindverbruiker te belasten (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, ECLI:EU:C:2013:722, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25

Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat wanneer een koopovereenkomst is gesloten zonder vermelding van de btw en de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw naar nationaal recht niet kan verhalen op de koper, de btw op die leverancier drukt indien het bedrag van de totaalprijs zonder aftrek van de btw in aanmerking wordt genomen als maatstaf van heffing van de btw, wat niet strookt met het beginsel dat de btw een verbruiksbelasting is, die door de eindverbruiker moet worden gedragen (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, ECLI:EU:C:2013:722, punt 35).

26

De praktijk waarbij dat bedrag in aanmerking wordt genomen als maatstaf van heffing, zou bovendien in strijd zijn met de regel dat de belastingdienst geen hoger bedrag aan btw mag innen dan de belastingplichtige heeft ontvangen (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, ECLI:EU:C:2013:722, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27

De zaak zou anders liggen indien de leverancier naar nationaal recht de mogelijkheid zou hebben om de op de handeling toepasselijke belasting als toeslag toe te voegen aan de overeengekomen prijs en op de koper van het goed te verhalen (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, ECLI:EU:C:2013:722, punt 37).

28

Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing verschillen de omstandigheden van het hoofdgeding echter van die in dat arrest.

29

Uit de verwijzingsbeslissing komt namelijk naar voren dat in de overeenkomst tussen Zipvit en Royal Mail uitdrukkelijk was bepaald dat de prijs van de prestatie exclusief btw was en dat de handelaar de kosten van de btw zou moeten dragen indien toch btw verschuldigd zou zijn.

30

Zoals blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, was het bovendien voor Royal Mail juridisch gezien niet onmogelijk om het ten onrechte niet in rekening gebrachte btw-bedrag op Zipvit te verhalen nadat zij had vernomen dat de door haar verrichte diensten aan de btw hadden moeten worden onderworpen.

31

Aangezien Royal Mail tegen deze achtergrond niettemin heeft nagelaten het btw-bedrag aan Zipvit door te berekenen en de belasting- en douanediens zelf van de inning van de btw bij deze dienstverrichter heeft afgezien om redenen die onder meer verband hielden met de bescherming van het gewettigd vertrouwen, moet worden vastgesteld dat de voor het verrichten van de postdiensten aan Zipvit in rekening gebrachte prijs exclusief btw is. Omdat de btw een belasting is die in elke fase enkel de toegevoegde waarde behoort te belasten en uiteindelijk enkel door de eindverbruiker behoort te worden gedragen (zie in die zin arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, ECLI:EU:C:2018:636, punt 33), kan een belastingplichtige als Zipvit geen aanspraak maken op de aftrek van btw die haar niet in rekening is gebracht en die zij dus niet heeft doorberekend aan de eindverbruiker.

32

Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door het argument dat Zipvit ontleent aan de nationale bepalingen waarbij de artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112 zijn omgezet. Er is namelijk nooit btw geheven over de prijs van de diensten die Royal Mail heeft verricht ten behoeve van Zipvit, zodat er geen sprake kan zijn van een verlaging van de maatstaf van heffing in de zin van artikel 90 van richtlijn 2006/112 of van een herziening van de aftrek van de voorbelasting in de zin van artikel 185 van deze richtlijn, omdat deze artikelen slechts van toepassing zijn voor zover over de prijs btw is geheven (zie in die zin arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, ECLI:EU:C:2020:829, punten 21 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33

Derhalve kan de btw in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet worden geacht begrepen te zijn in de prijs die de ontvanger van de diensten heeft betaald.

34

Aan deze analyse kan dan ook niet worden afgedaan door de in de vierde prejudiciële vraag genoemde omstandigheden die betrekking hebben op het gewettigd vertrouwen van de dienstverrichter dat in geval van een verzoek om herziening aan de belasting- en douanediens kan worden tegengeworpen, alsmede op het feit dat de ontvanger van de diensten deze belasting niet heeft betaald nadat hij op de hoogte raakte van de vergissing, terwijl zowel de belasting- en douanediens als de dienstverrichter wist dat de btw had moeten worden toegepast.

35

Hieruit volgt dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de btw in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet kan worden geacht te zijn voldaan in de zin van die bepaling.

36

Wat vervolgens de vraag betreft of de btw in dergelijke omstandigheden toch als verschuldigd kan worden beschouwd in de zin van die bepaling, zij eraan herinnerd dat artikel 167 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

37

Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het begrip 'verschuldigd' in de zin van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 verwijst naar een afdwingbare fiscale verplichting en dus onderstelt dat de belastingplichtige verplicht is om het bedrag van de btw dat hij als voorbelasting wenst af te trekken, te betalen (zie in die zin arrest van 29 maart 2012, Véleclair, C-414/10, ECLI:EU:C:2012:183, punt 20).

38

Hoewel artikel 63 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, volstaat het feit dat een van de btw vrijgestelde dienst, nadat hij is verricht, uiteindelijk wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen, op zichzelf niet om aan te nemen dat de btw aftrekbaar is wanneer in het geheel geen btw in rekening wordt gebracht aan de ontvanger van die dienst, ook al is het voor de dienstverrichter niet onmogelijk om btw van die ontvanger te vorderen.

39

Ten slotte kan aan deze analyse evenmin worden afgedaan door de in de vierde prejudiciële vraag genoemde omstandigheden, die in punt 34 van het onderhavige arrest in herinnering zijn gebracht.

40

Hieruit volgt dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de btw in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet kan worden geacht verschuldigd te zijn in de zin van die bepaling.

41

Gelet op een en ander dient op de eerste, de tweede en de vierde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de btw niet kan worden geacht verschuldigd of voldaan te zijn in de zin van deze bepaling en dus door de belastingplichtige aftrekbaar te zijn wanneer ten eerste de belastingplichtige en zijn leverancier of dienstverrichter op basis van een onjuiste uitlegging van het Unierecht door de nationale autoriteiten ten onrechte van mening waren dat de betreffende diensten van de btw waren vrijgesteld zodat de btw niet wordt vermeld in de uitgereikte facturen, waarbij in de tussen die twee personen gesloten overeenkomst is bepaald dat de ontvanger van de levering of dienst de btw moet dragen indien btw verschuldigd is, en wanneer ten tweede niet tijdig stappen zijn ondernomen om de btw in te vorderen, waardoor de leverancier of dienstverrichter en de belasting- en douanediens de niet in rekening gebrachte btw wegens verjaring niet meer kunnen invorderen.

Derde prejudiciële vraag

42

Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de ontvanger van ten onrechte van de btw vrijgestelde prestaties het recht op aftrek van de verschuldigde of voldane voorbelasting kan uitoefenen indien hij niet beschikt over facturen met de in artikel 226, punten 9 en 10, van die richtlijn bedoelde vermeldingen.

43

Gelet op het antwoord op de eerste, de tweede en de vierde prejudiciële vraag, lijkt het voor het hoofdgeding niet noodzakelijk om de derde vraag te beantwoorden.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet aldus worden uitgelegd dat de btw niet kan worden geacht verschuldigd of voldaan te zijn in de zin van deze bepaling en dus door de belastingplichtige aftrekbaar te zijn wanneer ten eerste de belastingplichtige en zijn leverancier of dienstverrichter op basis van een onjuiste uitlegging van het Unierecht door de nationale autoriteiten ten onrechte van mening waren dat de betreffende diensten van de btw waren vrijgesteld zodat de btw niet wordt vermeld in de uitgereikte facturen, waarbij in de tussen die twee personen gesloten overeenkomst is bepaald dat de ontvanger van de levering of dienst de btw moet dragen indien btw verschuldigd is, en wanneer ten tweede niet tijdig stappen zijn ondernomen om de btw in te vorderen, waardoor de leverancier of dienstverrichter en de belasting- en douanediens de niet in rekening gebrachte btw wegens verjaring niet meer kunnen invorderen.

Noot

Auteur: prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx

1.

In de zaak Zipvit komen twee voor de praktijk van belang zijnde vraagstukken aan de orde wanneer ten onrechte geen btw in rekening is gebracht. Allereerst de vraag of het berekende bedrag dan een bedrag inclusief btw is dan wel dat de btw verschuldigd is bovenop het in rekening gebrachte bedrag. In de tweede plaats komt de vraag aan de orde of btw in aftrek kan worden gebracht op basis van een factuur die het btw-bedrag niet separaat vermeldt. In deze aantekening ga ik achtereenvolgens op beide vraagstukken in.

Bedrag in- of exclusief btw

2.

Al eerder oordeelde het Hof van Justitie over de vraag of de in rekening gebrachte vergoeding een bedrag in- of exclusief

btw is indien ten onrechte geen btw in rekening is gebracht aan de afnemer. Dat kan overigens verschillende oorzaken hebben. Zo kan de leverancier of dienstverrichter denken dat de levering respectievelijk dienst is onderworpen aan een vrijstelling of nultarief, denken dat hij niet optreedt als ondernemer of dat de btw op basis van de verleggingsregeling verschuldigd is door de afnemer van de prestatie. In het arrest Tulică en Plavoşin^[1] oordeelde het Hof van Justitie dat in een situatie waarin tussen partijen niets is afgesproken over de verschuldigde btw het berekende bedrag geacht moet worden een bedrag inclusief btw te zijn wanneer de leverancier naar nationaal recht de door de belastingdienst nageheven btw niet op de koper kan verhalen. De btw drukt anders op de leverancier hetgeen niet in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting. Heeft de leverancier wel de mogelijkheid de verschuldigde btw als toeslag aan de overeengekomen prijs toe te voegen dan is dit anders. In de zaak CB^[2] oordeelde het Hof van Justitie langs dezelfde lijnen dat in geval van een niet berekend btw-bedrag, omdat de belastingplichtige wegens fraude zijn handelingen verborgen wilde houden, de betaalde vergoeding een bedrag inclusief btw is. De wettelijke bepalingen rondom de maatstaf van heffing mogen volgens het Hof van Justitie in situaties van fraude (zoals bij CB) niet anders worden uitgelegd dan in niet-frauduleuze situaties. Indien de fraudeur evenwel naar het nationale recht de mogelijkheid heeft de btw door te berekenen en de afnemer die btw kan aftrekken dan is dit volgens het Hof van Justitie anders en is het berekende bedrag exclusief btw.

3.

Ook de Hoge Raad oordeelde al in de jaren tachtig dat als de leverancier of dienstverrichter de btw niet in rekening kan brengen aan zijn afnemers een redelijke wetstoepassing met zich brengt dat de btw uit de door de afnemer betaalde vergoeding kan worden gehaald in plaats van daarover wordt berekend.^[3] Indien aannemelijk is dat de leverancier of dienstverrichter de btw op zijn afnemer kan verhalen moet volgens de Hoge Raad de btw over de vergoeding worden voldaan.^[4] De situatie waarin de leverancier of dienstverrichter de btw wel op zijn afnemers zou kunnen verhalen, maar dat om hem moverende redenen niet doet, zoals in de zaak Zipvit, is niet aan de orde gekomen in de jurisprudentie. Het Hof van Justitie lijkt in de zaak Zipvit klare wijn te schenken wanneer het oordeelt dat indien de btw kan worden doorberekend aan de afnemer, omdat een prijs exclusief btw is afgesproken, maar de dienstverrichter dit niet doet, het berekende bedrag een bedrag exclusief btw is. Ook art. 29 Wet OB dat ziet op de teruggaaf van btw in geval van o.a. prijsvermindering kan volgens het Hof van Justitie, zo blijkt uit rechtsoverweging 32, niet worden ingeroepen om alsnog te bepleiten dat het berekende bedrag een bedrag inclusief btw is. Dat bedrag moet als het ware gelabeld worden als de vergoeding en het btw-bedrag is niet in rekening gebracht.

4.

Toch vraag ik me af of het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Zipvit met zich brengt dat in de situatie waarin de leverancier of dienstverrichter om welke moverende reden dan ook afziet van het alsnog berekenen van het btw-bedrag aan zijn afnemer, terwijl dat wel mogelijk is, het berekende bedrag geen vergoeding inclusief btw kan zijn. In het arrest Zipvit wordt immers nooit een btw-bedrag nageheven bij de dienstverrichter omdat die een beroep kan doen op het vertrouwensbeginsel dan wel sprake is van verjaring. Wordt het btw-bedrag wel nageheven bij de dienstverrichter en voldaan aan de fiscus, terwijl de dienstverrichter dit niet doorberekent aan zijn afnemer dan zou bij een berekening van het btw-bedrag over de vergoeding de btw bij de dienstverrichter blijven drukken. Dit is niet in lijn met het doel van de btw om belasting te heffen over de particuliere consumptie. De btw moet juist niet bij de dienstverrichter drukken. Indien de dienstverrichter afziet van de doorberekening van de btw geeft hij in feite een korting aan de afnemer en moet het berekende btw-bedrag naar mijn mening een bedrag inclusief btw worden geacht te zijn. Dit is tevens in lijn met de 'niet meer dan'-leer van het Hof van Justitie uit de zaak Elida Gibbs^[5] die inhoudt dat de fiscus niet meer btw kan ontvangen dan de afnemer betaalt.

5.

In de overeenkomst tussen leverancier en afnemer kunnen verschillende zaken worden afgesproken over de verschuldigde btw, te weten:

- a. Partijen spreken af dat de vergoeding exclusief (eventueel verschuldigde) btw is.
- b. Partijen spreken af dat de vergoeding inclusief (eventueel verschuldigde) btw is.
- c. Partijen spreken niets af over de btw.

In situatie a geldt volgens het arrest Zipvit dat de vergoeding een bedrag exclusief btw is en dat de btw over de vergoeding moet worden berekend. Dat is mijns inziens dus anders in de situatie waarin de leverancier of dienstverrichter afziet van het alsnog in rekening brengen van het btw-bedrag, maar het btw-bedrag wel bij hem wordt nageheven. In situatie b zal de dienstverrichter of leverancier niet alsnog de btw in rekening kunnen brengen aan zijn afnemer en zal dus de btw uit de vergoeding moeten worden gehaald conform de hiervoor in 2 besproken eerdere arresten van het Hof van Justitie. In geval van situatie c zal het civiele recht van de betreffende EU-lidstaat moeten worden bekeken om te beoordelen of de btw nog in rekening kan worden gebracht door de leverancier of dienstverrichter aan de afnemer en of de vergoeding dus in- of exclusief btw is. Opnieuw geldt hier naar mijn mening dat als de vergoeding exclusief btw is, maar de leverancier of

dienstverrichter afziet van doorberekening van die btw aan de afnemer en de btw wel wordt nageheven bij de leverancier of dienstverrichter, het berekende bedrag een bedrag inclusief btw is.

Factuurvereisten

6.

Doordat het Hof van Justitie oordeelt dat het bedrag op de factuur die Zipvit ontvangt geen btw omvat en de btw ook niet verschuldigd is geworden in de zin van art. 167 en 168 Btw-richtlijn, komt het Hof van Justitie niet toe aan de beantwoording van de derde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter. Die vraag gaat erover of btw in aftrek kan worden gebracht op basis van een factuur die het btw-bedrag en het toepasselijke btw-tarief niet vermeldt. Dit zijn beide factuurvereisten. Het is jammer dat het Hof van Justitie niet aan beantwoording van deze vraag toekomt, omdat deze vraag sinds de arresten [Senatex](#)^[6] en [Barlis 06](#)^[7] 'boven de markt' hangt. Naar mijn mening volgt het antwoord op de derde prejudiciële vraag van het Hof van Justitie in de zaak Zipvit al uit eerdere jurisprudentie.

7.

In het arrest [Terra Baubedarf](#) ^[8] oordeelde het Hof van Justitie dat voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting vereist is dat de prestatie is verricht én de afnemer beschikt over een factuur. Beschikt de afnemer nog niet over een factuur en ontvangt hij deze pas in een later tijdvak dan kan de btw dus pas in aftrek worden gebracht in dat latere tijdvak, ook al is de prestatie in een eerder tijdvak verricht. Dat ligt echter anders indien de afnemer wel beschikt over een factuur, maar deze factuur niet voldoet aan alle factuurvereisten. Het Hof van Justitie heeft namelijk bij verschillende gelegenheden (waaronder in de zaken [Senatex](#) en [Barlis 06](#)) geoordeeld dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend indien aan de materiële voorwaarden hiervoor is voldaan, ook indien niet aan alle formele voorwaarden is voldaan. Het uitoefenen van het recht op aftrek is echter niet mogelijk indien het niet voldoen aan de formele voorwaarden het bewijs verhindert dat aan de materiële voorwaarden voor aftrek is voldaan of in de situatie waarin sprake is van fraude en de belastingplichtige wist of had kunnen weten dat de transactie waarbij hij betrokken is onderdeel is van fraude. De materiële voorwaarden waar de belastingplichtige aan dient te voldoen, zo volgt volgens het Hof van Justitie uit art. 168 Btw-richtlijn zijn: i) de betrokkene is een belastingplichtige, ii) de goederen of diensten moeten door een andere belastingplichtige zijn geleverd en iii) de goederen of diensten moeten door de belastingplichtige worden gebruikt voor zijn eigen belaste prestaties. Om na te gaan of de belastingplichtige voldoet aan deze voorwaarden moet de belastingdienst niet alleen naar de factuur kijken die niet voldoet aan alle factuurvereisten, maar ook naar de door de belastingplichtige aangeleverde documentatie, zo volgt uit het arrest [Barlis 06](#).

8.

Naar mijn mening ziet het Hof van Justitie elke factuurvereiste als een formele voorwaarde. Dat blijkt met name uit rechtsoverweging 26 van de zaak [Ferimet](#)^[9] waarin het Hof van Justitie oordeelt dat het recht op btw-aftrek afhankelijk is gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden en dat die formele voorwaarden zijn opgenomen in art. 178 sub a Btw-richtlijn. Dit blijkt ook uit rechtsoverweging 38 van de zaak [Senatex](#) waarin het Hof van Justitie overweegt dat het bezit van een factuur die de in artikel 226 Btw-richtlijn bedoelde vermeldingen bevat, een formele en geen materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek is. Art. 178 sub a Btw-richtlijn bepaalt dat voor de uitoefening van het recht op aftrek de belastingplichtige in het bezit dient te zijn van een factuur die voldoet aan de eisen zoals die zijn opgenomen in titel XI hoofdstuk 3 afdelingen 3 tot en met 6 van de Btw-richtlijn. Ook de vermelding van het btw-bedrag en het van toepassing zijnde btw-tarief zijn factuurvereisten die als formele voorwaarden moeten worden aangemerkt.

9.

Er is echter wel een ondergrens. Uit het arrest [Wilo Salmson France](#)^[10] blijkt dat een factuur zo gebrekkig kan zijn dat deze niet meer als een factuur kan worden aangemerkt waarop een recht op aftrek kan worden gebaseerd. Volgens A-G [Kokott](#)^[11] dient een factuur ten minste te voldoen aan een vijftal vereisten: leverancier, afnemer, omschrijving van de goederen of diensten, prijs en btw-bedrag. De Nederlandse Hoge Raad oordeelde dat een document waarin betaling geëist wordt een factuur is.^[12] Dat betekent naar mijn mening dat een factuur in ieder geval een leverancier of dienstverrichter (als schuldeiser), een afnemer (als schuldenaar) en een bedrag dient te bevatten (het verschuldigde bedrag). Het btw-bedrag hoeft naar mijn mening niet afzonderlijk op de factuur te worden vermeld, mits bijvoorbeeld uit aanvullende documentatie blijkt dat het btw-bedrag in rekening is gebracht. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer het contract vermeldt dat de prijs 100 euro is exclusief btw of dat de prijs 121 euro is inclusief btw en op de factuur een bedrag van 121 euro staat vermeld. Ook de omschrijving hoeft naar mijn mening niet op de factuur te staan, hoewel het dan lastig zal worden om te bewijzen waarvoor betaling wordt gevorderd. Maar ook in dit geval kunnen de contracten wellicht uitkomst bieden. Overigens volgt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie eveneens dat de vermelde leverancier of dienstverrichter en de afnemer niet de daadwerkelijke leverancier of afnemer hoeven te zijn. In de zaken [Ferimet](#)^[13] en [KemWater ProChemie](#)^[14] oordeelde het

Hof van Justitie namelijk dat de vermelding van de naam van de leverancier op de factuur een formele voorwaarde is, maar dat de hoedanigheid van de leverancier als belastingplichtige een materiële voorwaarde is. Ook de voorwaarde dat de afnemer een belastingplichtige is, is een materiële voorwaarde, evenals dat de goederen of diensten door hem worden gebruikt voor belaste prestaties. Maar de naam van de afnemer die op de factuur staat is naar mijn mening, gelet op alle besproken jurisprudentie, een formele voorwaarde.

Voetnoten

[\[1.\]](#)

HvJ EU 7 november 2013, C-249/12 en C-250/12, *V-N* 2013/57.22.

[\[2.\]](#)

HvJ EU 1 juli 2021, C-521/19, *V-N* 2021/32.10.

[\[3.\]](#)

HR 11 november 1983, nr. 21 413, *BNB* 1984/47. Zie ook: HR 29 januari 1997, nr. 32 244, *BNB* 1997/105 en HR 26 februari 1997, nr. 32 096, *BNB* 1997/136.

[\[4.\]](#)

HR 20 februari 2009, nr. 41 209, *BNB* 2009/127.

[\[5.\]](#)

HvJ EG 24 oktober 1996, C-317/94, *V-N* 1996/4573, 25.

[\[6.\]](#)

HvJ EU 15 september 2016, C-518/14, *V-N* 2016/47.16.

[\[7.\]](#)

HvJ EU 15 september 2016, C-516/14, *V-N* 2016/47.15.

[\[8.\]](#)

HvJ EG 29 april 2004, C-152/02, *V-N* 2004/31.18.

[\[9.\]](#)

HvJ EU 11 november 2021, C-281/20, *V-N* 2021/52.16.

[\[10.\]](#)

HvJ EU 21 oktober 2021, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870.

[\[11.\]](#)

Conclusie van A-G Kokott van 21 april 2021, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:326.

[\[12.\]](#)

HR 4 maart 2016, 14/03556, *BNB* 2016/106.

[\[13.\]](#)

HvJ EU Ferimet, reeds aangehaald.

[\[14.\]](#)

HvJ EU 9 december 2021, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989.