



Datum van inontvangstneming : 31/03/2023

Zaak C-83/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

15 februari 2023

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 november 2022

Verzoekster en verzoekster tot Revision:

H GmbH

Verweerder en verweerder in Revision:

Finanzamt M

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

(hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

BESLISSING

In het geding van

H GmbH

– als rechtsopvolger onder algemene titel van H Beteiligungs GmbH –
verzoekster en verzoekster tot Revision

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt M (belastingdienst M, Duitsland)
verweerder en verweerder in Revision

wegens een verzoek om een afwijkende vaststelling van de belasting om billijkheidsredenen overeenkomstig § 163 van de Abgabenordnung (Duitse algemene belastingwet; hierna: „AO”)

heeft de Elfde Senat

ter terechtzitting van 3 november 2022 beslist:

D i c t u m

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen over de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde:

1. Heeft een in het binnenland gevestigde ontvanger van een prestatie een zogenoemd rechtstreeks vorderingsrecht jegens de binnenlandse belastingdienst, overeenkomstig het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 maart 2007, [REDACTED] (C-35/05, EU:C:2007:167), wanneer

- a) aan de ontvanger van de prestatie door een verrichter, die eveneens in het binnenland is gevestigd, een factuur wordt verstrekt waarop de binnenlandse btw is aangegeven, die de ontvanger van de prestatie betaalt, waarbij de verrichter de op de factuur aangegeven btw naar behoren afdraagt,
- b) het bij de in rekening gebrachte prestatie echter om een in een andere lidstaat verrichte prestatie gaat,
- c) aan de ontvanger van de prestatie derhalve de aftrek van voorbelasting in het binnenland wordt geweigerd, aangezien er geen sprake is van een in het binnenland wettelijk verschuldigde belasting,
- d) de verrichter de factuur vervolgens aldus herziet dat daarop geen binnenlandse belasting meer wordt vermeld en het bedrag van de factuur bijgevolg vermindert met de hoogte van de belasting die was vermeld,
- e) de ontvanger van de prestatie op grond van het instellen van een insolventieprocedure met betrekking tot het vermogen van de verrichter vorderingen tot betaling jegens de verrichter niet kan afdwingen, en
- f) voor de in de andere lidstaat tot dusver niet geïdentificeerde verrichter de mogelijkheid bestaat om zich in deze lidstaat voor de btw te laten identificeren, zodat hij vervolgens met vermelding van een btw-

nummer van deze lidstaat aan de ontvanger van de prestatie een factuur zou kunnen verstrekken met vermelding van de btw van deze lidstaat, die de ontvanger van de prestatie in deze lidstaat recht zou geven op aftrek van voorbelasting door middel van de bijzondere procedure krachtens richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008?

2. Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang dat de binnenlandse belastingdienst aan de verrichter op grond van het louter herzien van de factuur de belasting heeft terugbetaald, hoewel de verrichter op grond van het instellen van de insolventieprocedure met betrekking tot zijn vermogen niets aan de ontvanger van de prestatie heeft terugbetaald?

II. De behandeling van de Revision wordt geschorst tot en met het oordeel van het Hof.

M o t i v e r i n g

A.

- 1 Partijen twisten over de aftrek van voorbelasting door middel van een oordeel om billijkheidsredenen uit hoofde van de §§ 163 en 227 van de Abgabenordnung (hierna: „AO”).
- 2 Voorwerp van het bedrijf van verzoekster en verzoekster tot Revision (hierna: „verzoekster”) en een commanditaire vennootschap (hierna: „KG”), waarvan verzoekster de rechtsopvolger is, was het leasen van roerende zaken voor andere ondernemingen, onder andere door zogenaamde Sale-and-lease-back transacties. Het hoofdgeding omvat in totaal zes Sale-and-lease-back transacties die de KG met de eveneens in het binnenland gevestigde [...] GmbH (E-GmbH; later omgezet in D-GmbH) in de bestreden jaren 2007, 2008, 2010 en 2012 heeft afgesloten.
- 3 Daarbij verwierf E-GmbH om te beginnen telkens een nieuwe motorboot van de in Italië gevestigde E-sr. De facturen hiervoor werden zonder vermelding van btw opgemaakt onder verwijzing naar een intracommunautaire levering („prestazione intracomunitaria”). Zoals blijkt uit de facturen werd door E-GmbH de volledige koopprijs betaald.
- 4 Telkens enige dagen later sloten E-GmbH en KG een „koop- en overdrachtsovereenkomst”. Daarin verkocht E-GmbH de desbetreffende boot aan de KG tegen een identieke netto koopprijs exclusief binnenlandse (Duitse) btw (omzetbelasting). De KG betaalde de koopprijs aan E-GmbH. De overdracht van de boot werd volgens de koopovereenkomst telkens vervangen door het sluiten van een leasingovereenkomst met recht van gebruik. In de koopovereenkomst werden partijen reeds aangeduid als „leasinggever” en „leasingnemer”. E-GmbH verstreekte de KG vervolgens facturen aangaande de verkoop van de desbetreffende boot met vermelding van te betalen btw en vermeldde de binnenlandse btw in haar belastingaangiften en droeg deze af aan het voor haar

bevoegde belastingkantoor (hierna: „FA X”). De facturen bevatten geen gegevens met betrekking tot de plaats waar de boten zich bevonden. De KG trok de in de factuur vermelde binnenlandse (Duitse) btw in haar btw-aangiftes af als voorbelasting. Enige dagen daarna sloten E-GmbH en de KG een leasingovereenkomst aangaande de desbetreffende boot met een looptijd van 36 maanden en een maandelijks leasingbedrag.

- 5 In het kader van een bij E-GmbH uitgevoerde belastingcontrole voor het belastingtijdvak 2008 is vastgesteld dat de boten zich op het tijdstip van de verkoop door E-GmbH aan de KG niet in het binnenland (in de Bondsrepubliek Duitsland) bevonden, maar in Italië aan het Y-meer. Met twee brieven van 26 oktober 2012 deelde E-GmbH de KG vervolgens mee dat zij in twee facturen van 30 april 2008 en 31 oktober 2008 ten onrechte binnenlandse (Duitse) btw had vermeld (94.455,46 EUR en 94.551,98 EUR). De facturen zijn als volgt herzien:

„Het bedrag van de factuur bedraagt volgens afspraak alles inbegrepen 591 589,46 EUR [592 193,98 EUR]. In het bedrag van de factuur is anders dan in de oorspronkelijke factuur 23217 [25059] van 30 april 2008 [31 oktober 2008] geen Duitse btw opgenomen. Het bedrag van de factuur hebben wij reeds volledig van U ontvangen,”

- 6 Na een bijzondere btw-controle bij de KG was de onderzoeker van mening dat de levering van de boten in Duitsland niet belastbaar was, omdat het zou zijn gegaan om leveringen zonder vervoer, die krachtens artikel 31 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en § 3, lid 7, van de Umsatzsteuergesetzes (UStG; Duitse wet op de omzetbelasting) op de ligplaats van de boten, dat wil zeggen in Italië belastbaar zijn. De door E-GmbH aan de KG in rekening gebrachte binnenlandse btw werd door haar verschuldigd krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn en § 14c van de UstG, en is derhalve door verzoekster niet als voorbelasting aftrekbaar.
- 7 Verweerder en verweerder in Revision (hierna: „FA”) heeft deze conclusies overgenomen en heeft op 25 januari 2013 krachtens § 173, lid 1, punt 1, AO een wijzigingsbeschikking betreffende de btw over 2008 vastgesteld, waarin het de voorbelasting overeenkomstig het onderzoeksverslag heeft verminderd. Het hiertegen ingediende bezwaar heeft het FA als ongegrond afgewezen bij beslissing op bezwaar van 19 juni 2013.
- 8 Verzoekster had het FA eerder meegedeeld dat aan vier verdere facturen van E-GmbH uit de jaren 2006, 2010 en 2012 dezelfde feiten ten grondslag lagen. Het FA heeft vervolgens op 8 april 2013 wijzigingsbeschikkingen betreffende de btw over 2007 en 2010 vastgesteld, waarin het de btw op grond van het niet toestaan van de eerder in de facturen opgevoerde aftrek van voorbelasting dienovereenkomstig heeft verhoogd. De hiertegen ingediende bezwaren heeft het FA als ongegrond afgewezen bij beslissing op bezwaar van 9 oktober 2013. De

KG heeft alle voorbelasting aan het FA terugbetaald. In de btw-aangifte 2012 is geen desbetreffende aftrek van voorbelasting opgevoerd.

- 9 Met betrekking tot het vermogen van E-GmbH is op 29 april 2014 de insolventieprocedure ingesteld. Bij brief van 10 december 2014 heeft de bewindvoerder van E-GmbH het btw-bedrag ter hoogte van in totaal EUR 539.605 uit de zes facturen aangaande de levering van de boten herroepen. Als bedrag van de factuur werd alleen nog telkens de oorspronkelijk overeengekomen netto koopprijs vermeld. Het voor E-GmbH bevoegde FA X heeft meegedeeld dat door de bewindvoerder herziene facturen van 10 december 2014 zijn overgelegd en dat op 8 januari 2015 een verzoek tot herziening krachtens § 17 UStG voor de belastbare periode december 2014 is ingediend. Het verzoek is ingewilligd en de afgedragen btw is aan de boedel terugbetaald. De fiscaal vertegenwoordiger van de bewindvoerder is ingelicht dat hij verplicht is de handelingen in Italië op te geven voor de belasting. Volgens verzoekster weigert de bewindvoerder voor haar een factuur met Italiaanse btw op te maken. Een vordering tot verstrekking van een factuur met vermelding van te betalen Italiaanse btw heeft verzoekster niet ingesteld tegen E-GmbH.
- 10 De KG heeft verzocht om een afwijkende vaststelling van de btw voor de jaren 2007, 2008, 2010 en 2012 alsmede voor de daarbij behorende bijkomende prestaties, om billijkheidsredenen overeenkomstig § 163 AO, subsidiair vaststelling krachtens § 227 AO. Bij beslissing van 27 oktober 2017 heeft het FA dat verzoek afgewezen. Bij beslissing op bezwaar van 30 april 2018 heeft het FA het bezwaar van de KG als ongegrond afgewezen.
- 11 Het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf; hierna: „FG”) heeft de vordering afgewezen met het in de Entscheidungen der Finanzgerichte (oordelen van de Duitse belastingrechter; hierna: „EFG”) 2021, 1969 gepubliceerde oordeel. Het FG achtte het FA jegens verzoekster niet verplicht tot teruggave op grond van de reeds aan de insolventieboedel verrichte terugbetaling. Bovendien had verzoekster jegens E-GmbH geen civielrechtelijk recht op terugbetaling van de onverschuldigd betaalde binnenlandse btw. Verzoekster heeft alleen recht op verstrekking van een factuur met vermelding van te betalen Italiaanse btw. Met haar Revision klaagt verzoekster over schending van het materiële recht. Zij heeft recht op vermindering van de belasting uit hoofde van § 163 AO.

B.

- 12 De verwijzende rechter schorst de behandeling van de procedure en verzoekt het Hof overeenkomstig artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum opgenomen vragen.
- 13 **1. Toepasselijke bepalingen**
- 14 **a) Unierecht**

15 Artikel 167 van de btw-richtlijn

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

16 Artikel 168 van de btw-richtlijn

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

17 Artikel 178 van de btw-richtlijn

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]

18 Artikel 203 van de btw-richtlijn

De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

19 b) Nationaal recht

20 § 14, lid 4, UstG (Umsatzsteuergesetz; Duitse wet op de omzetbelasting)

Op de factuur moet worden vermeld:

[...]

8. het toepasselijke belastingtarief en het bedrag van de te betalen belasting over de tegenprestatie of, in het geval van een belastingvrijstelling, een vermelding dat een belastingvrijstelling van toepassing is op de levering of andere prestatie,

[...]

21 § 14c, lid 1, UStG

Indien de ondernemer op een factuur voor een levering of andere prestatie een hoger belastingbedrag heeft vermeld dan hij over de handeling op grond van deze wet verschuldigd is (onjuiste belastingaangifte), is hij ook het meerdere verschuldigd. Als hij het belastingbedrag jegens de ontvanger van de prestatie herziet, moet § 17, lid 1, dienovereenkomstig worden toegepast.

22 § 15, lid 1, UStG

De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1) de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en andere prestaties die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a [UStG] opgestelde factuur.

[...]

23 § 163, lid 1, AO

Belastingen kunnen op een lager bedrag worden vastgesteld en bepaalde bestanddelen van de grondslag die tot een hoger belastingbedrag leiden, kunnen bij de vaststelling van de belasting buiten beschouwing worden gelaten, wanneer de heffing van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn.

[...]

24 § 227 AO

De belastingdienst kan een belastingschuld geheel of gedeeltelijk kwijtschelden wanneer de inning ervan in het concrete geval onbillijk zou zijn; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering worden gebracht.

25 2. Eerste prejudiciële vraag

26 a) Rechtspraak van het Hof

Met betrekking tot het zogenaamde rechtstreekse vorderingsrecht, zoals dat sinds het arrest van het Hof van 15 maart 2007, ██████████ (C-35/05, EU:C:2007:167) blijkt uit de vaste rechtspraak van het Hof, heeft het Hof het laatst in zijn arrest van 13 oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punten 21 tot en met 24) geoordeeld dat

- een nationale regeling op grond waarvan enerzijds de dienstverrichter die de btw bij vergissing heeft afgedragen aan de belastingdienst om teruggaaf daarvan kan verzoeken, en anderzijds de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt. Een dergelijk stelsel biedt de

- dienstontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen;
- het beginsel van btw-neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel vereisen wanneer de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, dat de lidstaten voorzien in de middelen die nodig zijn om de dienstontvanger in staat te stellen de ten onrechte in rekening gebrachte en betaalde btw terug te krijgen, met name door zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst te richten,
 - daaruit kan worden afgeleid dat de lidstaten de middelen en procedures moeten bieden waarmee de dienstontvanger de ten onrechte in rekening gebrachte belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan, en
 - dat deze rechtspraak ook kan worden toegepast op een situatie waarbij op grond van een vergissing betreffende de toepasselijke plaats van verrichting de btw is voldaan in de verkeerde lidstaat en er geen sprake is van misbruik of fraude, en zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger te goeder trouw zijn en er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat en dat het voor de dienstontvanger onmogelijk of uiterst moeilijk is om van de dienstverrichter teruggaaf van de onverschuldigd betaalde btw te verkrijgen, aangezien hij inmiddels in liquidatie verkeert.
- 27 Het Bundesfinanzhof (hierna: „BFH”) volgt de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het zogenaamde rechtstreekse vorderingsrecht (zie arresten BFH van 30 juni 2015 – VII R 30/14, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 250, 34, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2022, 246, punt 27; van 22 augustus 2019 – V R 50/16, BFHE 266, 395, BStBl II 2022, 290, punt 16; van 24 april 2013 – XI R 9/11, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 2013, 1457, punt 36). Dat geldt thans ook voor de belastingdienst (brief van het federaal ministerie van Financiën van 12 april 2022, BStBl I 2022, 652).
- 28 b) Overdracht naar het hoofdgeding**
- 29 Op basis hiervan zou het zogenaamde rechtstreekse vorderingsrecht van de in beginsel tot aftrek van voorbelasting gerechtigde verzoekster jegens het FA bevestigend kunnen worden beantwoord, aangezien de omstandigheden van het hoofdgeding verregaand overeenkomen met die in de zaak HUMDA.
- 30 Aldus werd in de zaak HUMDA een factuur met een Hongaarse belastingaangifte aan twee in Hongarije gevestigde belastingplichtigen verstrekt, hoewel de factuur betrekking had op een in Italië verrichte prestatie. In het hoofdgeding gaat het om een factuur met een binnenlandse (Duitse) belastingaangifte, die een in het binnenland gevestigde belastingplichtige heeft verstrekt aan een eveneens in het

binnenland gevestigde belastingplichtige, hoewel de factuur betrekking heeft op een in Italië verrichte prestatie.

31 Zowel in de zaak HUMDA als in het hoofdgeding heeft de opsteller van de factuur de in rekening gebrachte btw geïnd en aan de belastingdienst afgedragen. In beide zaken blijkt terugvordering van de ten onrechte aangegeven belasting door de ontvanger van de factuur van de ontvanger van de prestatie in wezen onmogelijk. In het hoofdgeding blijkt dat uit het instellen van de insolventieprocedure met betrekking tot het vermogen van de opsteller van de factuur. Aangezien het bij het terugvorderingsrecht jegens de opsteller van de factuur om een zogenaamde insolventievordering gaat, moet hier regelmatig worden uitgegaan van een mogelijkheid van minder dan 5 % om de vordering af te dwingen.

32 c) Twijfel aan de overdraagbaarheid

33 De verwijzende rechter twijfelt niettemin of volgens de omstandigheden van het hoofdgeding een zogenaamd rechtstreeks vorderingsrecht bevestigend moet worden beantwoord. Deze twijfel is gebaseerd op bijzonderheden waarover het Hof in verband met het rechtstreeks vorderingsrecht tot dusver nog niet heeft geoordeeld en die derhalve moeten worden verduidelijkt.

34 aa) Daarbij gaat het in de eerste plaats om de veronderstelling van het Hof dat er in een geval zoals dat in de zaak HUMDA tenminste sprake is van een civielrechtelijk terugvorderingsrecht.

35 (1) Weliswaar heeft het Hof in dat arrest uitdrukkelijk geoordeeld (punt 21 e.v.) dat een nationale regeling op grond waarvan enerzijds de dienstverrichter die de btw bij vergissing heeft afgedragen aan de belastingdienst om teruggaaf daarvan kan verzoeken, en anderzijds de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt, waarbij in geval van insolventie van de dienstverrichter er sprake is van een zogenaamd rechtstreeks vorderingsrecht jegens het FA.

36 (2) Dat zou in de zin van een terugvorderingsrecht kunnen worden uitgelegd dat concreet betrekking heeft op de binnenlandse btw in het hoofdgeding, die op de factuur is vermeld. Evenwel zou in het geval dat in de plaats van een factuur waarop de binnenlandse btw (à 19 %) is vermeld, een factuur zou moeten komen met een hogere buitenlandse (in casu Italiaanse) btw, een terugvorderingsrecht ontkennend kunnen worden beantwoord. Bij een alleen op de desbetreffende lidstaat betrekking hebbende uitlegging, zoals juist aan het arrest HUMDA van het Hof (EU:C:2022:790) ten grondslag ligt, moet worden bevestigd dat er sprake is van een dergelijk terugvorderingsrecht.

37 Bij een Uniebrede benadering met inbegrip van de lidstaat waar de dienst daadwerkelijk is verricht (in het hoofdgeding eveneens Italië zoals in de zaak HUMDA) zou daarentegen in plaats van een terugvorderingsrecht louter een recht

op verstrekking van een factuur met Italiaanse btw kunnen komen, waarvan het FG is uitgegaan. Het Hof heeft dit probleem in het arrest HUMDA (EU:C:2022:790) niet uitdrukkelijk behandeld.

- 38 (3) Voor de laatstgenoemde uitlegging zou kunnen pleiten dat de verrichter in het hoofdgeding de mogelijkheid heeft om zich in Italië voor btw-doeleinden te laten identificeren, zodat hij vervolgens met vermelding van een btw-nummer van deze lidstaat aan de ontvanger van de prestatie een factuur met vermelding van de btw van deze lidstaat zou kunnen verstrekken. Deze factuur zou verzoekster vervolgens in Italië recht geven op aftrek van voorbelasting door middel van de bijzondere procedure krachtens artikel 170 van de btw-richtlijn juncto richtlijn 2008/9/EG. Wanneer deze procedure succesvol verloopt zou bij verzoekster geen belastingverlies ontstaan. Het recht op terugbetaling zou op grond van de tot dusver nog niet verstrekte factuur met vermelding van de te betalen Italiaanse btw evenmin definitief zijn uitgesloten ((zie arresten Hof van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), en 21 oktober 2021, ██████████ ██████████ (C-80/20, EU:C:2021:870)).
- 39 (4) Bovendien zou in aanmerking kunnen worden genomen dat de verrichter in het hoofdgeding niet bereid was en is om in Italië de aan de orde zijnde handelingen te verduidelijken en dienovereenkomstig voor de ontvanger van de prestatie een factuur op te maken. Verzoekster zou derhalve alleen in een civielrechtelijke procedure haar recht op verstrekking van deze factuur hebben kunnen aanvoeren. Dat heeft zij nagelaten. De verwijzende rechter twijfelt wat betreft het Unierecht of deze nalatigheid voor haar nadelige gevolgen heeft. Het Hof heeft in het arrest HUMDA (EU:C:2022:790) in een overeenkomstig geval een dergelijke vordering niet geëist.
- 40 (5) Het in aanmerking nemen van de afzonderlijke procedure krachtens artikel 170 van de btw-richtlijn juncto richtlijn 2008/9/EG zou echter in de weg kunnen staan aan het feit dat het rechtstreekse vorderingsrecht tot teruggaaf van de btw niet algemeen is gebaseerd op „de omzetbelasting” krachtens de btw-richtlijn, maar dat – indien de harmonisering van het btw-stelsel in de Europese Unie niet volledig wordt doorgevoerd – het „binnenlandse recht op teruggaaf” alleen betrekking heeft op de afgedragen nationale omzetbelasting. Het aldus uitgelegde recht op teruggaaf van de ontvanger van de prestatie is – wanneer het Hof deze uitlegging volgt – een recht dat uitsluitend betrekking heeft op de omzetbelasting die de betrokken lidstaat van de verrichter heeft ontvangen en die dienovereenkomstig dient te worden terugbetaald.
- 41 bb) Ten slotte is het de vraag welke betekenis de bestrijding van fraude (artikel 325 VWEU) voor het zogenaamde rechtstreekse vorderingsrecht zou kunnen hebben.
- 42 Zonder dat dienaangaande sprake is van een duidelijke bepaling van de btw-richtlijn, weigert het Hof in verband met zogenaamde fraude algemeen alle rechten, om welk btw-recht het bij de betrokken fraude ook gaat ((zie bijvoorbeeld

arrest Hof van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” [REDACTED] C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 46)). Dat geldt ook voor het rechtstreekse vorderingsrecht ((zie arrest HUMDA, EU:C:2022:790, punt 28, met verwijzing naar arrest Hof van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50)).

- 43 In het hoofdgeding zou vervolgens in aanmerking kunnen komen om verzoekster het zogenaamde rechtstreekse vorderingsrecht te weigeren, aangezien zij meerdere jaren na de levering, maar voor het aanvoeren van het rechtstreekse vorderingsrecht heeft gemerkt dat de bewindvoerder van E-GmbH zich in Italië niet zal laten identificeren en het verstrekken van een factuur met Italiaanse btw in feite weigert, waaruit zou kunnen worden geconcludeerd dat de bewindvoerder de wettelijk verschuldigde Italiaanse btw in Italië niet zal aangeven, hetgeen naar Italiaans recht aldaar juist tot ontwijking van de btw zou kunnen leiden.
- 44 Daaraan zou evenwel in de weg kunnen staan dat deze kennis pas na het verrichten van de prestatie is verkregen.
- 45 Dat verzoekster reeds bij het verrichten van de prestatie wist of had moeten weten dat de boten in Italië lagen en dat er in Italië derhalve sprake was van een levering zonder vervoer (artikel 31 van de btw-richtlijn), heeft het FA noch aangevoerd, noch bewezen.
- 46 3. Tweede prejudiciële vraag**
- 47 a) Probleemstelling**
- 48 Ongeacht de grensoverschrijdende vraagstelling is onduidelijk aan wie de belastingdienst de ten onrechte betaalde omzetbelasting in gevallen van insolventie moet terugbetalen.
- 49 De verwijzende rechter legt de rechtspraak inzake het rechtstreekse vorderingsrecht aldus uit dat een onverschuldigd betaalde belasting in de keten ontvanger van de factuur – opsteller van de factuur – FA in beginsel eveneens via deze keten moet worden terugbetaald en dat alleen sprake is van een rechtstreeks vorderingsrecht van de ontvanger van de factuur jegens het FA wanneer dat terugdraaien in de keten op grond van betalingsproblemen of insolventie van de opsteller van de factuur niet via laatstgenoemde kan plaatsvinden.
- 50 Daarbij heeft het Hof zich noch niet beziggehouden met de vraag aangaande mogelijke voorrang van concurrente rechten van terugbetaling van de ontvanger van de factuur en de opsteller van de factuur jegens het FA.
- 51 Indien de opsteller van de factuur de btw-aangifte in de factuur herziet, heeft hij in beginsel een terugvorderingsrecht jegens het FA met betrekking tot de tot en met de herziening krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigde btw ((zie algemeen arrest Hof van 19 september 2000, [REDACTED] [REDACTED] (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 70)). Indien de opsteller van de factuur

betalingsproblemen heeft of insolvent is, is er bovendien sprake van het uit de rechtspraak van het Hof blijkende rechtstreekse vorderingsrecht van de ontvanger van de factuur jegens het FA. Het FA kan echter volgens de verwijzende rechter met het oog op een slechts eenmalig onverschuldigd verkregen btw, slechts eenmalig verplicht zijn tot terugbetaling. Daarmee rijst de vraag of het recht op terugbetaling van de opsteller van de factuur op grond van de herziening van de factuur jegens het FA of het rechtstreekse vorderingsrecht van de ontvanger van de factuur jegens het FA voorrang heeft.

52 Daarmee verschilt het hoofdgeding van de thans bij het Hof aanhangige zaak C-453/22, ██████ (verwijzing door het FG Münster van 27 juni 2022 – 15 K 2327/20 AO, EFG 2022, 1577).

53 b) Oplossingsmogelijkheden

54 Bij de beantwoording van deze vraag zou in aanmerking kunnen worden genomen dat het rechtstreekse vorderingsrecht van de ontvanger van de factuur ontstaat wanneer de terugbetalingsketen is verstoord op grond van betalingsproblemen of insolventie van de opsteller van de factuur. Dat zou ervoor kunnen pleiten aan het rechtstreekse vorderingsrecht voorrang te verlenen.

55 Bovendien moeten chronologische bijzonderheden in aanmerking worden genomen, zoals die zich eveneens in het hoofdgeding voordoen. Aldus heeft in het onderhavige geval in de eerste plaats de bewindvoerder op grond van de herziening van een factuur het recht op herziening van de belasting jegens het FA aangevoerd en dientengevolge een betaling aan de insolventieboedel ontvangen, terwijl verzoekster het rechtstreekse vorderingsrecht jegens het FA pas later heeft aangevoerd.

56 In ieder geval wanneer het FA bij de terugbetaling op grond van de herziening van de factuur nog niet op de hoogte was van een concreet rechtstreeks vorderingsrecht (en hiervan ook niet op de hoogte had kunnen zijn), kan het niet verplicht zijn tot een tweede betaling.

57 Indien het FA daarentegen op dat tijdstip reeds op de hoogte was geweest van een concreet rechtstreeks vorderingsrecht, zou ervan kunnen worden uitgegaan dat het FA de btw pas dan aan de verrichter mag terugbetalen wanneer vaststaat dat het niet zal leiden tot een rechtstreeks vorderingsrecht van de ontvanger van de prestatie jegens het FA, zodat het FA bij schending van deze verplichting het reeds aan de verrichter terugbetaalde bedrag nogmaals aan de ontvanger van de prestatie moet betalen.

58 In de tweede plaats zou Unierechtelijk het uit een herziening van de factuur blijkende recht op herziening van de btw van de opsteller van de factuur jegens het FA ervan afhankelijk kunnen worden gemaakt dat hij aan het uit de herziening van de factuur blijkende civielrechtelijke recht op terugbetaling van de ontvanger van de factuur heeft voldaan. Het zou dan wel niet meer leiden tot een herziening van de factuur door de bewindvoerder, aangezien hij om een terugbetaling van het

FA te verkrijgen eerst aan de ontvanger van de factuur moet terugbetalen. Van een dergelijk vereiste is de verwijzende rechter reeds in een ander geval van artikel 203 van de btw-richtlijn uitgegaan, zonder echter te oordelen aangaande de hieruit voor het rechtstreekse vorderingsrecht blijkende gevolgen (zie arrest BFH van 16 mei 2018 – XI R 28/16, BFHE 261, 451, BStBl II 2022, 570).

59 4. Bijkomende prestaties

60 Op grond van het oordeel van het Hof in de zaak HUMDA hoeft niet meer te worden verduidelijkt dat de belastingdienst verplicht is om rente te betalen over het litigieuze bedrag indien hij die teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft verricht na daartoe te zijn verzocht (arrest HUMDA, EU:C:2022:790, punt 45).

61 5. Relevantie van de prejudiciële beslissing

62 Het oordeel in het hoofdgeding is afhankelijk van het antwoord op de voorgelegde prejudiciële vragen. Indien verzoekster een rechtstreeks vorderingsrecht heeft, zou de vordering moeten worden toegewezen. Heeft verzoekster dat recht niet, dan zou de vordering moeten worden afgewezen.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [procesrechtelijke uiteenzetting]