



Datum van inontvangstneming : 31/01/2017

Zaak C-661/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 december 2016

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2016

Verzoeker en verweerder in Revision:

██████████

Verweerder en verzoeker in Revision:

Finanzamt Göppingen

BUNDESFINANZHOF

[OMISSIS]

BESLISSING

In het geding tussen

Finanzamt Göppingen,

verweerder en verzoeker in Revision,

en

██████████ [OMISSIS] Salach,

verzoeker en verweerder in „Revision“,

[OMISSIS]

inzake omzetbelasting 2010

heeft de Elfde Senat

[OMISSIS]

op 21 september 2016 het volgende besloten:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof“) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Volgens het arrest van het Hof van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13 (EU:C:2014:151, [OMISSIS] **[Or. 2]** [OMISSIS] punt 39, eerste volzin) is de voorbelasting op een vooruitbetaling niet aftrekbaar wanneer ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is of het belastbare feit zal plaatsvinden. Dient dit te worden beoordeeld aan de hand van de objectieve situatie of op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar objectief waarneembare omstandigheden?
2. Dient het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS] dictum en punt 58) aldus te worden begrepen dat volgens het Unierecht voor een herziening van de aftrek die de vooruitbetalende partij heeft toegepast op een factuur die is opgesteld met het oog op de vooruitbetaling voor de levering van goederen, niet vereist is dat de vooruitbetaling wordt terugbetaald, wanneer die levering uiteindelijk niet wordt verricht?
3. Indien de voorafgaande vraag bevestigend moet worden beantwoord, verleent artikel 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn“), dat de lidstaten het recht toekent om nadere regels voor de in artikel 185 van die richtlijn bedoelde herziening vast te stellen, de lidstaat Bondsrepubliek Duitsland dan de bevoegdheid om in zijn nationale recht te bepalen dat pas bij terugbetaling van de vooruitbetaling de maatstaf van heffing van de belasting wordt verminderd en dat dienovereenkomstig de verschuldigde omzetbelasting en de aftrek onder dezelfde voorwaarden en tegelijkertijd moeten worden herzien? **[Or. 3]**

Motivering

I. Feiten van het hoofdgeding

Verzoeker en verweerder in Revision (hierna: „verzoeker“) bestelde op 3 augustus 2010 bij de „Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH“ (hierna: „A“) een blokverwarmingssentrale met een vermogen van 40 kW voor een bedrag van 30 000 EUR exclusief btw ten belope van 5 700 EUR. De centrale zou volgens de plannen 14 weken na de ontvangst van de betaling worden geleverd. Nadat verzoeker de op 6 augustus 2010 aangevraagde vooruitbetaling ten belope van 35 700 EUR op 27 augustus 2010 had overgeschreven, ontving hij van A een

■

op 28 augustus 2010 gedateerde factuur inzake de levering van een blokverwarmingscentrale.

Verzoeker was in eerste instantie voornemens de in een container gemonteerde installatie zelf te exploiteren. Het met een onderneming uit de omgeving van A gesloten beheers-, onderhouds- en huurcontract betreffende een standplaats werd echter op 24 september 2010 geannuleerd.

Op 6 oktober 2010 ondertekende A een, door verzoeker reeds op 30 augustus 2010 ondertekende, zogenoemde „pachtovereenkomst” betreffende de blokverwarmingscentrale. Op basis van deze overeenkomst had A het recht de centrale voor de opwekking van elektriciteit en andere energievormen te gebruiken tegen een jaarlijkse pacht ten belope van 14 400 EUR (netto), betaalbaar in twaalf maandelijkse termijnen van 1 200 EUR exclusief btw. De „pachtovereenkomst” had een looptijd van tien jaar. Verzoeker werd de optie geboden om de overeenkomst tweemaal met vijf jaar te verlengen. De overeengekomen „pacht” diende te worden betaald „vanaf het begin van de tweede maand na sluiting [van de overeenkomst]” [Or. 4], ongeacht of de overdracht van de blokverwarmingscentrale had plaatsgevonden.

Op 25 oktober 2010 diende verzoeker een voorlopige aangifte van omzetbelasting in voor augustus 2010. Daarin bracht hij een bedrag van 5 700 EUR voor de aankoop van de blokverwarmingscentrale in aftrek. Tegelijkertijd deelde hij verzoeker en verweerder in Revision (hierna: „belastingdienst”) mee dat hij voornemens was de gekochte blokverwarmingscentrale aan A te verpachten.

Verzoeker ontving van A op 6 oktober 2010, 5 november 2010 en 25 november 2010 betalingen ten belope van telkens 1 428 EUR (1 200 EUR plus btw ten belope van 228 EUR), die hij in zijn voorlopige aangiftes van omzetbelasting voor de maanden oktober tot en met december aangaf. De desbetreffende omzetbelasting werd door hem bij de belastingdienst aangegeven en aan deze dienst afgedragen.

De levering, verpachting en exploitatie van de blokverwarmingscentrale vond – net als in de overige voor het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) aanhangige procedures in Revision [OMISSIS] en alle overige (talrijke) gevallen – nooit plaats. Op 30 november 2010 werden onder meer de kantoren van A door het openbaar ministerie doorzocht en werden personen met banden met A aangehouden.

Op 1 december 2010 deelde A op haar website mee dat de productie ondanks de doorzoeking doorging. In een verder bericht van 3 december 2010 verklaarde A dat alle distributieactiviteiten waren stopgezet en dat met name voorlopig geen bestellingen meer werden aangenomen en geen containers meer werden geleverd. Op 7 december 2010 werd op televisie melding gemaakt van het fraudemodel van

A. Naar aanleiding van een op 30 december 2010 ingediende aanvraag werd op 1 maart 2011 [**Or. 5**] tegen A de insolventieprocedure geopend.

Het Landgericht Nürnberg-Fürth (rechter in eerste aanleg Nürnberg-Fürth, Duitsland) veroordeelde elf verdachten die binnen de ondernemingsgroep A actief waren in 88 gevallen wegens oplichting in het kader van de beroepsuitoefening als lid van een criminele organisatie [OMISSIS] [uiteenzetting] Het vonnis van het Landgericht is in kracht van gewijsde gegaan[OMISSIS].

De belastingdienst onthield zijn instemming aan verzoekers btw-aangifte van 29 juli 2011 voor het jaar 2010 (hierna: „litigieus jaar”), waarin verzoeker belastbare handelingen ten belope van 3 600 EUR had aangegeven en voorbelasting ten belope van 5 700 EUR op de vooruitbetaling voor de blokverwarmingscentrale had afgetrokken. Deze dienst stelde de omzetbelasting voor het litigieuze jaar bij aanslag van 21 september 2011 wegens op facturen onjuist of ten onrechte aangegeven belastingbedragen (3 x 228 EUR) vast op 684 EUR, en [**Or. 6**] stond de aftrek van de voorbelasting op de aan A betaalde vooruitbetaling niet toe.

Het door verzoeker tegen die aanslag ingediende bezwaar werd afgewezen [OMISSIS].

Het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg Baden-Württemberg, Duitsland; hierna: „Finanzgericht”) wees verzoekers beroep toe [OMISSIS].

Ter motivering stelde deze rechter in wezen vast dat verzoeker, die als ondernemer moet worden beschouwd, recht heeft op de toegepaste aftrek van voorbelasting.

Het Finanzgericht was ervan overtuigd dat A reeds bij het opmaken van de factuur van 28 augustus 2010 niet van plan was de bestelde blokverwarmingscentrale te leveren. De verantwoordelijken van A hadden de klanten van deze onderneming alleen maar voorgespiegeld dat het mogelijk was om uiterst efficiënte blokverwarmingscentrales te leveren om hen te bewegen tot het doen van vooruitbetalingen, hoewel reeds bij de sluiting van de koopovereenkomsten duidelijk was dat die centrales niet konden worden geleverd. A was op geen enkel tijdstip voornemens de door haar aangegane verplichtingen na te komen.

Volgens het Finanzgericht was verzoeker bij ontvangst van de vooruitbetalingsfactuur echter te goeder trouw. Hij wist destijds niet en kon ook niet weten dat de handeling waarbij hij betrokken was, frauduleus was. Hij mocht derhalve voorbelasting aftrekken tot het tijdstip waarop voor hem objectief waarneembaar was dat de prestatie definitief niet zou worden verricht. Dit was in het litigieuze jaar 2010 nog niet het geval.

■

Het Finanzgericht zette voorts uiteen dat de aftrek niet in het belastingtijdvak 2010 diende te worden herzien. Het is juist dat de aftrek **[Or. 7]** op grond van § 17, lid 2, punt 2, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) moet worden herzien wanneer voor een overeengekomen levering of andere prestatie een vergoeding is betaald, maar de levering of andere prestatie niet wordt verricht. Een herziening is volgens de bestaande rechtspraak van het Bundesfinanzhof evenwel niet mogelijk op grond van het loutere feit dat het vooruitbetaalde bedrag tot dusver niet is terugbetaald. Ook in het licht van het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]), waarin vastgesteld is dat de aftrek door de ontvanger van de prestatie moet worden herzien wanneer vaststaat dat de prestatie niet zal worden verricht – hetgeen uitdrukkelijk ook geldt indien het vooruitbetaalde bedrag niet wordt terugbetaald – komt een herziening volgens het Finanzgericht in casu slechts voor het belastingtijdvak 2011 in aanmerking. Ten vroegste in 2011 stond vast dat de blokverwarmingscentrales niet zouden worden geleverd.

Met zijn beroep in Revision stelt de belastingdienst dat het materiële recht is geschonden.

Hij voert onder meer aan dat verzoeker, zelfs indien hij zou moeten worden behandeld als een ondernemer die in beginsel recht heeft op aftrek, had kunnen weten dat A op geen enkel tijdstip voornemens was een blokverwarmingscentrale te leveren, hetgeen volgens de belastingdienst onder meer blijkt uit de twijfelachtige rentabiliteit van de door A gepromote centrales.

Mocht verzoeker recht hebben op de door hem toegepaste aftrek, dan zou die op grond van § 17, lid 2, punt 2, UStG hoe dan ook reeds in het litigieuze jaar 2010 moeten worden herzien, aangezien A op 3 december van dat jaar heeft meegedeeld dat haar distributieactiviteiten waren stopgezet en er geen containers meer zouden worden geleverd.

De belastingdienst verzoekt het vonnis van het Finanzgericht te vernietigen en het beroep **[Or. 8]** ongegrond te verklaren.

Verzoeker verzoekt het beroep in Revision ongegrond te verklaren.

II. Situatie naar nationaal recht

1. Toepasselijke bepalingen van nationaal recht

a) Eenieder die zelfstandig een bedrijfs- of beroepsactiviteit verricht, wordt als ondernemer aangemerkt (§ 2, lid 1, eerste volzin, UStG). Een „bedrijfs- of beroepsactiviteit” is elke duurzame activiteit die gericht is op het verwerven van inkomsten, zelfs al wordt die activiteit niet met een winstookmerk verricht (§ 2, lid 1, derde volzin, UStG).

b) De ondernemer kan volgens § 15, lid 1, punt 1, eerste volzin, UStG de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen van goederen en andere prestaties die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht, als voorbelasting aftrekken. Hiertoe dient hij te beschikken over een overeenkomstig de §§ 14 en 14a UStG opgestelde factuur (§ 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, tweede volzin, UStG). Voor zover de afzonderlijk vermelde belasting betrekking heeft op een betaling die plaatsvond vóór het verrichten van de betrokken handelingen, is zij reeds aftrekbaar indien de factuur beschikbaar is en betaling heeft plaatsgevonden (§ 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, derde volzin, UStG).

c) Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, UStG moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien (§ 17, lid 1, eerste volzin, UStG). Ook de aftrek van voorbelasting bij de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, moet worden herzien (§ 17 [Or. 9], lid 1, tweede volzin, UStG). De herzieningen in de zin van de eerste en de tweede volzin dienen te worden verricht voor het belastingtijdvak waarin de maatstaf van heffing is gewijzigd (§ 17, lid 1, zevende volzin, UStG). Dit is volgens § 17, lid 2, punt 2, UStG van overeenkomstige toepassing wanneer voor een overeengekomen levering of andere prestatie een vergoeding is betaald, maar de levering of andere prestatie niet is verricht.

d) [OMISSIS][uiteenzetting betreffende de procedure voor het Bundesfinanzhof]

2. Juridische beoordeling naar nationaal recht

De Senat is voornemens het vonnis van het Finanzgericht te vernietigen en de litigieuze aftrek van de voorbelasting op de vooruitbetaling voor de blokverwarmingscentrale te weigeren.

a) Verzoeker moet worden aangemerkt als een ondernemer en heeft derhalve in beginsel krachtens § 15, lid 1, eerste volzin, UStG een recht op aftrek.

[OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS] [uiteenzetting]

b) Verzoeker kan volgens de Senat echter geen aanspraak maken op de aftrek van de voorbelasting op de vooruitbetaling voor de toekomstige levering van een blokverwarmingscentrale overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, derde volzin, UStG, aangezien de toekomstige levering van de blokverwarmingscentrale ten tijde van de betaling in augustus 2010 onzeker was. [Or. 11]

Wanneer op het tijdstip van de vooruitbetaling onzeker is of het belastbare feit zal plaatsvinden, bestaat namelijk geen recht op aftrek (zie arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 39). Dat is in casu uit objectief oogpunt het geval. Volgens de door het Finanzgericht vastgestelde objectieve

omstandigheden was A namelijk van meet af aan niet voornemens om (onder meer) de door verzoeker gedeclareerde blokverwarmingscentrale te leveren [OMISSIS].

III. Verzoek aan het Hof

Om de hieronder toegelichte redenen rijst de vraag of het in een geval als het onderhavige in strijd is met het Unierecht de aftrek van voorbelasting niet toe te staan.

1. Toepasselijke bepalingen van Unierecht

a) Het belastbare feit vindt plaats (artikel 62, lid 1, van de btw-richtlijn) en de belasting wordt verschuldigd (artikel 62, lid 2, van de btw-richtlijn) op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (artikel 63 van de btw-richtlijn).

Indien vooruitbetalingen worden gedaan voordat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag (artikel 65 van de btw-richtlijn).

b) Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. (artikel 167 van de btw-richtlijn). **[Or. 12]**

c) De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen (artikel 184 van de btw-richtlijn). De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten (artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn).

De lidstaten stellen nadere regels vast voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn (artikel 186 van de btw-richtlijn).

d) Het Hof doet bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak over de uitlegging van de Verdragen (artikel 267, eerste alinea, onder a), VWEU). Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak die aanhangig is bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, is deze instantie gehouden zich tot het Hof te wenden (artikel 267, derde alinea, VWEU).

2. Eerste prejudiciële vraag

Vanuit het oogpunt van het Unierecht moet worden opgehelderd of – zoals de Senat meent – de onzekerheid van het plaatsvinden van het belastbare feit als

objectief criterium moet worden begrepen, dan wel – zoals door de Vijfde Senat van het Bundesfinanzhof [OMISSIS] wordt bepleit – of op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij en van de voor haar objectief waarneembare omstandigheden moet worden beoordeeld of aan dat criterium is voldaan.

a) Volgens de Senat dient het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS] **[Or. 13]** [OMISSIS]) aldus te worden begrepen dat de daarin gemaakte overwegingen met betrekking tot het „weten” respectievelijk „behoren te weten” (punten 40 e.v., met name punten 42, 44 en 46) enkel betrekking hebben op – in casu niet aan de orde zijnde – gevallen van belastingontduiking, belastingontwijking en eventuele misbruiken. Slechts in een dergelijk geval dient volgens de Senat in aanmerking te worden genomen dat de vooruitbetalende partij wist of had moeten weten dat de vooruitbetaling aan haar leverancier in werkelijkheid niet de levering van goederen tot doel had, zoals was vermeld op de door deze laatste opgemaakte factuur. De belastingautoriteiten moeten aan de hand van objectieve gegevens bewijzen dat deze omstandigheid zich voordoet (zie arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 46). Dergelijke frauduleuze handelingen vormen echter slechts één van de situaties waarin ten tijde van de vooruitbetaling „onzeker” is of het belastbare feit zal plaatsvinden (zie arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 39, tweede volzin, „met name”)

b) Uit het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]) volgt dat – zoals tevens blijkt uit punt 39, eerste volzin, van dat arrest in verband met de daar vermelde overwegingen van advocaat-generaal Kokott (conclusie in de zaak FIRIN van 19 december 2013, C-107/13, EU:C:2013:872, punten 24 [e.v.]) –voor de beantwoording van de vraag of „ten tijde van de vooruitbetaling onzeker is of het belastbare feit zich zal voordoen”, van belang is of „de levering van goederen waarvoor [...] een vooruitbetaling [is] gedaan, niet zal plaatsvinden” (arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 52, eerste volzin,) respectievelijk „te verwachten [moet] zijn dat de belastbare prestatie volgens de normale gang van zaken ook zal worden verricht” (conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak FIRIN, EU:C:2013:872, punt 26, vijfde volzin). Dit moet volgens de Senat op objectieve wijze worden beoordeeld en niet op basis van het standpunt van de vooruitbetalende partij. Dat betekent dat in gevallen waarin **[Or. 14]** – zoals in het hoofdgeding – objectief gezien van meet af aan vaststond dat de goederen volgens de normale gang van zaken niet zouden worden geleverd, geen recht op aftrek in de zin van § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, derde volzin, UStG bestaat. Dit zou dan gelden voor alle gevallen waarin de levering van blokverwarmingscentrales door A niet heeft plaatsgevonden.

c) Voor deze zienswijze pleit dat bij vooruitbetalingen de schatkist de verschuldigde belasting (artikel 62, lid 2, van de btw-richtlijn) vanaf het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling kan vorderen van de ontvanger ervan, en dit ten belope van het ontvangen bedrag (artikel 65 van de btw-richtlijn). Of de schatkist jegens de ontvanger van de vooruitbetaling een vordering tot betaling

■

van de verschuldigde belasting verkrijgt, kan volgens de Senat evenwel in beginsel niet afhangen van een „weten” of „behoren te weten” aan de zijde van de vooruitbetalende partij. Aangezien het recht op aftrek volgens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, komt in gevallen van vooruitbetaling een uiteenlopende behandeling met betrekking tot het ontstaan van het belastbare feit, enerzijds, en het recht op aftrek, anderzijds, mogelijkkerwijs niet in aanmerking.

d) Mocht het echter zo zijn dat het criterium van de „onzekerheid van het ontstaan van het belastbare feit” moet worden beoordeeld op basis van hetgeen waarneembaar is voor degene die de vooruitbetaling verricht [OMISSIS], dan zou een te goeder trouw handelende ontvanger van een vooruitbetalingsfactuur die – zoals verzoeker in het hoofdgeding – niet wist en ook niet behoorde te weten dat hij was betrokken bij fraude, recht hebben op aftrek van de voorbelasting op de vooruitbetaling. Of die aftrek reeds in de procedure tot vaststelling van de belasting of pas in het kader van een daarop aansluitende procedure op billijkheidsgronden moet worden toegestaan, is aan de orde in de tweede vraag in de zaak C-374/16 [OMISSIS] [Or. 15] [OMISSIS].

e) [OMISSIS] [uiteenzetting betreffende de procedure voor het Bundesfinanzhof]

3. Tweede prejudiciële vraag

In casu rijst voorts de vraag of het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS] dictum en punt 58) aldus moet worden begrepen dat – zoals de Senat meent – volgens het Unierecht voor een herziening van de aftrek die de vooruitbetalende partij heeft toegepast op een vooruitbetalingsfactuur voor de levering van goederen, niet vereist is dat het desbetreffende bedrag is terugbetaald wanneer die levering uiteindelijk niet is verricht en de leverancier gehouden blijft die belasting te betalen.

a) Mocht verzoeker in casu (in eerste instantie) recht hebben op aftrek – hetgeen, zoals gezegd, door de Senat wordt betwijfeld – dan zou die aftrek volgens voornoemde uitlegging van het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]) moeten worden herzien, althans op grond van § 17, lid 1, eerste en tweede volzin, en § 17, lid 2, punt 2, UStG, die dienovereenkomstig conform het Unierecht zouden moeten en kunnen worden uitgelegd [OMISSIS] [Or. 16]. In dat geval zou de rechtspraak van de Vijfde Senat van het Bundesfinanzhof [OMISSIS], volgens welke slechts bij terugbetaling van het vooruitbetaalde bedrag de maatstaf van heffing in de zin van § 17, lid 2, punt 2, UStG wordt verminderd en de aftrek wordt herzien, na het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]), onder voorbehoud van het antwoord op de derde prejudiciële vraag, niet meer kunnen worden gehandhaafd.

b) Tegen een koppeling tussen terugbetaling en herziening van de voorbelasting pleit – zoals het Hof in het arrest FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 53) heeft uiteengezet – dat aan de conclusie dat de belastingdienst kan verlangen dat de belastingplichtige de afgetrokken btw herzielt indien de voor de vaststelling van het bedrag van die aftrek in aanmerking genomen elementen na de btw-aangifte zijn gewijzigd, niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet zal worden herzien.

c) Bovendien volgt uit de btw-richtlijn met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd aangezien een belastbare handeling ontbreekt, dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze (moeten) worden behandeld. Enerzijds is de opsteller van een factuur de daarop vermelde btw krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn (§ 14c UStG) ook dan verschuldigd wanneer – zoals in casu – een belastbare handeling ontbreekt omdat de levering uiteindelijk niet wordt verricht. Anderzijds **[Or. 17]** geldt het recht op aftrek van de ontvanger van een factuur volgens de artikelen 63 juncto 167 van de btw-richtlijn uitsluitend voor belastingen die betrekking hebben op aan de btw onderworpen handelingen (zie arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aangezien de ten onrechte gefactureerde belasting moet worden herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld, wordt de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd (zie arrest van het Hof in de zaak FIRIN, EU:C:2014:151, [OMISSIS] punt 55). Hierdoor wordt gegarandeerd dat ook in gevallen als het onderhavige belasting en voorbelasting uiteindelijk overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn in evenwicht zijn. In dat geval vindt bijgevolg geen permanente verrijking van de schatkist plaats.

d) Ook uit de overwegingen van het Hof in punt 56 van het arrest FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]) dat „zolang [...] de vooruitbetaling niet is terugbetaald door de leverancier, de door hem op grond van de inontvangstneming van die vooruitbetaling verschuldigde maatstaf van heffing niet [kan] worden verlaagd op grond van de gecombineerde bepalingen van de artikelen 65, 90 en 193 van richtlijn 2006/112”, vloeit volgens de – nog te bevestigen – zienswijze van de Senat niets anders voort. Het Hof verwijst in dit verband naar de herziening van de maatstaf van de heffing in geval van kortingen, die hier niet aan de orde zijn.

e) De tweede prejudiciële vraag is eveneens relevant voor de beslechting van het geding.

Het Finanzgericht heeft aangenomen dat in de onderhavige zaak in het licht van het arrest van het Hof in de zaak FIRIN (EU:C:2014:151, [OMISSIS]) pas voor het belastingtijdvak **[Or. 18]** 2011 een aftrekherziening op grond van § 17, lid 2, punt 2, UStG moet worden verricht, aangezien toen ten vroegste vaststond dat de

■

blokverwarmingscentrales niet zouden worden geleverd. Zoals de belastingdienst in zijn beroepschrift in Revision opmerkt, moet echter worden betwijfeld of die opvatting van het Finanzgericht en zijn hierop berustende beoordeling in de procedure in Revision overeind kan blijven. In tegenstelling tot de opvatting van het Finanzgericht stond mogelijk reeds in december van het litigieuze jaar 2010 vast dat de blokverwarmingscentrales niet zouden worden geleverd. Op 3 december 2010 deelde A immers mee dat alle distributieactiviteiten waren stopgezet en dat met name voorlopig geen bestellingen meer zouden worden aangenomen en geen containers meer zouden worden geleverd. Bovendien werd de aanvraag tot opening van de insolventieprocedure tegen A nog op 30 december 2010 ingediend.

f) [OMISSIS] [uiteenzetting betreffende de procedure voor het Bundesfinanzhof]

4. Derde prejudiciële vraag

Indien de voorafgaande vraag bevestigend wordt beantwoord, moet voorts worden onderzocht hoe ruim de bevoegdheden van een lidstaat in de zin van artikel 186 van de btw-richtlijn zijn.

a) In deze context wordt bepleit dat de nationale wetgever in § 17, lid 1, tweede volzin, UStG van de hem door artikel 186 van de btw-richtlijn toegekende bevoegdheid gebruik heeft gemaakt door te bepalen dat in het geval dat de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling is gewijzigd, niet alleen de ondernemer die de betrokken handeling heeft verricht **[Or. 19]** het hiervoor verschuldigde belastingbedrag dient te herzien, maar „ook” de aftrek van voorbelasting door de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, moet worden herzien. Hiermee heeft de wetgever tot uitdrukking gebracht dat de verschuldigde omzetbelasting en de aftrek van voorbelasting onder dezelfde voorwaarden en tegelijkertijd moeten worden herzien.

b) Zelfs indien § 17, lid 1, tweede volzin, UStG (juncto § 17, lid 2, punt 2, UStG) aldus moet worden begrepen dat de wetgever in gevallen van vooruitbetaling de herziening van de voorbelasting afhankelijk heeft gesteld van de terugbetaling – waartegen pleit dat het Bundesfinanzhof vroeger een ander standpunt heeft ingenomen [OMISSIS] en zijn rechtspraak op Unierechtelijke gronden heeft gewijzigd [OMISSIS] – moet volgens de Senat echter worden betwijfeld of een lidstaat op grond van artikel 186 van de btw-richtlijn het recht heeft om de herziening van de voorbelasting afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het vooruitbetaalde bedrag is terugbetaald wanneer de levering uiteindelijk niet wordt verricht.

5. Het verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof is gebaseerd op artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese

Unie. [OMISSIS] **[Or. 20]** [OMISSIS] [uiteenzetting, overwegingen betreffende de procedure voor het Bundesfinanzhof]

IV. [OMISSIS] [Schorsing van de procedure]

[OMISSIS]