CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 19 december 2024[1]

Zaak C-794/23

Finanzamt Österreich
tegen
P GmbH

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Dienstverrichting – Facturen waarop een onjuist, te hoog bedrag aan btw is vermeld – Facturen die worden uitgereikt aan niet-belastingplichtigen, die geen recht hebben op aftrek van voorbelasting – Aansprakelijkheid voor het gevaar voor verlies van belastinginkomsten – Bepalen van de facturen waarbij geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat – Procedurele autonomie van de lidstaten – Bewijslast – Schattingsbevoegdheid van de belastingdienst – Criteria voor een adequate schatting”

I. Inleiding

1. Uit de onderhavige procedure blijkt dat het uit proceseconomische overwegingen in sommige gevallen beter is om niet alleen de uitdrukkelijk gestelde vraag te beantwoorden, maar tevens te trachten het daaraan klaarblijkelijk ten grondslag liggende probleem op te lossen, ook al is dit door de verwijzende rechter niet specifiek aan de orde gesteld.

2. Het Hof had naar aanleiding van een eerste verzoek om een prejudiciële beslissing vastgesteld dat op grond van een factuur voor het bezoek aan een binnenspeeltuin die wordt uitgereikt aan een eindverbruiker, geen belasting verschuldigd is indien die factuur een onjuist en te hoog btw-bedrag vermeldt.[2] In dat geval bestaat er namelijk geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten door een onrechtmatige aftrek van voorbelasting door de betrokken klanten. Aangezien eigenlijk echter nooit kan worden uitgesloten dat een van de vele bezoekers van de speeltuin wellicht een belastingplichtige (ondernemer) was, zodat toch het gevaar bestaat dat belastinginkomsten verloren gaan, rijst de vraag hoe die twee constellaties van elkaar kunnen worden afgebakend. Die vraag is des te prangender aangezien de identiteit van de – in casu meer dan 20 000 – klanten in het kader van de massale transacties in het dagelijkse leven over het algemeen niet wordt geregistreerd door de onderneming die de dienst verricht.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Aangezien echter uitsluitend in de conclusie [3], maar niet in het arrest op deze problematiek is ingegaan, wordt het Hof thans door de volgende instantie in dezelfde nationale procedure gevraagd hoe en op basis van welke criteria de twee constellaties van elkaar moeten worden afgebakend.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. De Unierechtelijke bepalingen zijn te vinden in richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn") [4].

5. Artikel 193 van de btw-richtlijn definieert wie deze belasting verschuldigd is:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is."

6. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn betreft de omvang van de aftrek van voorbelasting en luidt:

„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".

7. Artikel 203 van de btw-richtlijn regelt het ontstaan van de belastingschuld door vermelding van de btw op een factuur.

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

8. In artikel 220, lid 1, van de btw-richtlijn is bepaald in welke gevallen het uitreiken van een factuur verplicht is:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[…]"

[3] Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1) in de versie die gold in het belastingjaar dat in het hoofdgeding aan de orde is (2019), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 (PB 2018, L 329, blz. 3).

B. Oostenrijks recht

9. § 11, lid 1, punt 1, van het Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (federale wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), bepaalt in welke gevallen het uitreiken van een factuur verplicht is:

„Een ondernemer die handelingen verricht als bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, heeft het recht facturen uit te reiken. Hij is verplicht facturen uit te reiken wanneer hij de handelingen verricht ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming of voor een rechtspersoon die geen ondernemer is. Een ondernemer die een aan btw onderworpen, als levering of als dienst aan te merken werk ter zake van een onroerend goed oplevert aan een persoon die geen ondernemer is, is verplicht een factuur uit te reiken. De ondernemer dient binnen zes maanden na uitvoering van de handeling aan zijn verplichting tot uitreiking van een factuur te voldoen."

10. § 11, lid 6, UStG heeft betrekking op facturen met een klein bedrag en bepaalt het volgende:

„Wanneer het totaalbedrag van een factuur niet hoger is dan 400 EUR, volstaan behalve de datum van uitreiking van de factuur de volgende vermeldingen:

1. de naam en het adres van de ondernemer die de levering of de dienst heeft verricht;

2. de hoeveelheid en handelsbenaming van de geleverde goederen of de aard en omvang van de andere prestatie;

3. de dag van de levering of andere prestatie dan wel de periode gedurende welke de prestatie wordt verricht;

4. de som van de prijs en het bedrag van de belasting over de levering of andere prestatie, en

5. het belastingtarief."

11. § 11, lid 12, UStG betreft de belastingschuld in het geval dat ten onrechte btw is gefactureerd en luidt:

„Een ondernemer die op een factuur voor een levering of een andere prestatie afzonderlijk een bedrag aan belasting heeft vermeld dat overeenkomstig deze federale wet voor de handeling niet verschuldigd is, is dit bedrag op grond van de factuur verschuldigd indien hij de factuur tegenover de afnemer van de levering of de ontvanger van de andere prestatie niet dienovereenkomstig corrigeert. In geval van correctie is § 16, lid 1, van overeenkomstige toepassing."

III. Feiten en prejudiciële procedure

12. P GmbH is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht. Zij exploiteert een binnenspeeltuin. In het litigieuze jaar 2019 heeft P GmbH de vergoeding voor haar diensten (toegangsgelden voor de binnenspeeltuin) onderworpen aan het normale btw-tarief van 20 %. In werkelijkheid gold voor deze diensten van P GmbH in het betrokken

belastingjaar 2019 echter het verlaagde btw-tarief van 13 % (dit was in het betrokken belastingjaar in Oostenrijk een van de verlaagde btw-tarieven overeenkomstig artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn).

13. Telkens wanneer een klant de vergoeding betaalde, schreef P GmbH een kassabon uit die was aan te merken als een „factuur voor een klein bedrag" zoals bedoeld in § 11, lid 6, UStG (een vereenvoudigde factuur zoals bedoeld in artikel 238 juncto artikel 226 ter van de btw-richtlijn). In het betrokken belastingjaar 2019 heeft P GmbH in totaal 22557 facturen uitgereikt. P GmbH heeft haar btw-aangifte voor 2019 gecorrigeerd om de te veel betaalde btw van het Finanzamt (belastingdienst) terug te krijgen. Het Finanzamt heeft geweigerd de belastingschuld te herzien omdat P GmbH de facturen niet heeft gecorrigeerd en zich bovendien door vergoeding van de wettelijk niet verschuldigde belasting ongerechtvaardigd zou verrijken.

14. Tegen dat besluit heeft P GmbH beroep ingesteld. Het ter zake bevoegde Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) had het Hof bij wege van de prejudiciële procedure overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een antwoord op twee vragen. Het Hof heeft enkel de eerste vraag beantwoord en vastgesteld dat artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een btw-bedrag heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer het gevaar voor verlies van belastinginkomsten onbestaand is omdat de afnemers van die dienst uitsluitend eindverbruikers zijn die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.[5]

15. Het Bundesfinanzgericht heeft de btw-aanslag 2019 gewijzigd, waartegen thans wordt opgekomen bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk). Het Bundesfinanzgericht ging ervan uit dat van de door P GmbH verrichte diensten „(bijna) uitsluitend" gebruik is gemaakt door klanten die als eindverbruiker geen recht hadden op aftrek van voorbelasting. Aangezien echter niet geheel kan worden uitgesloten dat klanten van P GmbH (al dan niet terecht) op grond van de facturen voorbelasting hebben afgetrokken, dient in de visie van het Bundesfinanzgericht een schatting te worden verricht. Daar de diensten van P GmbH naar alle waarschijnlijkheid voor privédoeleinden van de klanten zijn verricht, was volgens de schatting van het Bundesfinanzgericht voor 0,5 % van de totale omzet op grond van de facturatie belasting verschuldigd. Op basis van de uitgereikte facturen (in totaal 22 557) zou dit betekenen dat op grond van ongeveer 112 facturen voorbelasting zou zijn afgetrokken.

16. Tegen die beslissing heeft het Finanzamt beroep *in Revision* ingesteld. Het is van mening dat de bestreden beslissing afwijkt van de rechtspraak van het Hof voor zover uit het arrest van het Hof niet volgt dat bij wege van een schatting onderscheid kan worden gemaakt tussen enerzijds eindverbruikers en anderzijds belastingplichtigen, die recht hebben op aftrek van voorbelasting.

17. Aangezien het Hof in de vorige prejudiciële procedure bij de beantwoording uitdrukkelijk is uitgegaan van de premisse dat alle klanten van P GmbH eindverbruikers waren, die geen recht hebben op aftrek van voorbelasting, is het in de visie van de verwijzende rechter niet duidelijk wat moet gelden wanneer zelfs maar een klein deel van de klanten van P GmbH belastingplichtig was. Dat betekent dat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet (althans niet volledig) kan worden uitgesloten.

[5] Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 25).

18. Derhalve heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 203 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een [btw-bedrag] heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, krachtens deze bepaling niet tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw gehouden is wanneer die in de specifieke factuur vermelde dienst is verricht voor een niet-belastingplichtige, zelfs indien deze belastingplichtige ook gelijksoortige diensten heeft verricht voor andere belastingplichtigen?

2) Moet onder ‚eindverbruiker die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft' in de zin van het arrest van het Hof van 8 december 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, uitsluitend een niet-belastingplichtige worden verstaan of ook een belastingplichtige die de specifieke dienst slechts voor privédoeleinden (of voor andere doeleinden waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat) gebruikt en daarom geen recht op aftrek van voorbelasting heeft?

3) Aan de hand van welke criteria moet bij een vereenvoudigde factuur als bedoeld in artikel 238 van [de btw-richtlijn] worden beoordeeld voor welke facturen (eventueel door een schatting) de belastingplichtige niet gehouden is tot voldoening van het ten onrechte gefactureerde bedrag omdat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat?"

19. In de procedure bij het Hof hebben de Republiek Oostenrijk, de Bondsrepubliek Duitsland, de Portugese Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof besloten geen mondelinge behandeling te houden.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen en opzet van het onderzoek

20. De eerste twee vragen hebben in wezen betrekking op de uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn en het bestaan van een belastingschuld op grond van een onjuist opgestelde factuur (waarop een te hoog btw-bedrag is vermeld), en kunnen vrij gemakkelijk worden beantwoord (zie onder B).

21. In de derde vraag gaat het om de voor de praktijk doorslaggevende problematiek: hoe moet worden omgegaan met een groot aantal onjuiste facturen (in casu in totaal 22 557) waarbij er gezien de verrichte dienst van moet worden uitgegaan dat het overgrote deel is uitgereikt aan niet-belastingplichtige eindverbruikers? Aangezien enkel op grond van aan belastingplichtigen uitgereikte facturen een gevaar voor verlies van belastinginkomsten kan ontstaan, moet worden verduidelijkt aan de hand van welke criteria die facturen kunnen worden geïdentificeerd. Alleen bij dergelijke facturen ontstaat immers een belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn.

22. Terwijl bij het eerste verzoek om een prejudiciële beslissing nog werd uitgegaan van de premisse dat alle klanten eindverbruikers waren, is het tweede verzoek om een prejudiciële beslissing gebaseerd op de veronderstelling dat een deel van facturen ook zou kunnen zijn uitgereikt aan belastingplichtigen die op grond van die facturen te veel voorbelasting hebben

afgetrokken. De rechter in eerste aanleg heeft naar aanleiding van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing – wellicht na lezing van mijn conclusie ter zake [6] – dit aandeel geschat (op 0,5 %) en voor ongeveer 112 van de 22 557 facturen een belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn vastgesteld. De verwijzende rechter wenst thans te vernemen aan de hand van welke Unierechtelijke criteria een dergelijke schatting zou moeten worden gemaakt (zie onder C).

B. Eerste en tweede prejudiciële vraag (belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn)

23. Het lijkt buiten kijf te staan dat de belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn ook betrekking heeft op facturen voor kleine bedragen waarop een onjuist (te hoog) bedrag aan btw afzonderlijk is vermeld. Dit strookt namelijk met de vaste rechtspraak van het Hof inzake het doel van artikel 203 van de btw-richtlijn. Volgens die rechtspraak wordt met die bepaling beoogd het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten verloren gaan doordat de ontvanger van een factuur zich op grond daarvan ten onrechte beroept op een recht op aftrek van de voorbelasting. [7]

24. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat inderdaad enkel voor belasting die verband houdt met een aan de btw onderworpen handeling. [8] Het gevaar voor verlies van belastinginkomsten is evenwel niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld deze overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn nog kan gebruiken om het recht op aftrek uit te oefenen. [9] Het valt immers niet uit te sluiten dat de belastingdienst niet tijdig kan vaststellen dat materieelrechtelijke gronden aan de uitoefening van een formeel recht op aftrek in de weg staan.

25. Artikel 203 van de btw-richtlijn beoogt hiermee in het geval van ten onrechte gefactureerde (te hoge) btw een vergelijkbare coherentie tussen de aftrek van voorbelasting door de *ontvange*r van een factuur en de belastingschuld van de *opsteller* van een factuur tot stand te brengen als die welke normaal gesproken ook bij een correcte factuur zou bestaan voor degene die de handeling verricht en de ontvanger van de handeling. [10] Blijkens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn is het daarbij niet noodzakelijk dat de ontvanger van de factuur de voorbelasting feitelijk heeft afgetrokken. Het bestaan van een risico dat dit zou kunnen gebeuren, is voldoende. Of de voorbelasting al dan niet terecht is afgetrokken, is daarbij in beginsel niet relevant.

26. Artikel 203 legt in zoverre een risicoaansprakelijkheid vast. Facturen (en dus ook facturen voor kleine bedragen) vallen derhalve slechts onder die bepaling voor zover zij worden uitgereikt aan een belastingplichtige. Uit artikel 168 van de btw-richtlijn volgt namelijk dat formeel enkel een belastingplichtige (eventueel) recht heeft op aftrek van voorbelasting.

[6] Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 41), waarin ik reeds heb gewezen op de mogelijkheid van een schatting.

[7] Zie uitdrukkelijk in die zin arresten van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 20); 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32); 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36), en 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.).

[8] Arrest van 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

[9] Zie uitdrukkelijk in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.), onder verwijzing naar het arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57). Zie ook arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 21).

[10] Zie in zoverre ook mijn conclusies in de zaken EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punten 31 e.v.) en Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 32).

27. De vraag in welke concrete omvang een belastingplichtige voorbelasting mag aftrekken, is daarentegen van materiële aard en hangt bijvoorbeeld af van het gebruik dat van de ontvangen dienst wordt gemaakt. De aard van het gebruik laat de (abstracte) mogelijkheid van de aftrek van voorbelasting en daarmee de risicoaansprakelijkheid als bedoeld in artikel 203 van de btw-richtlijn echter onverlet.

28. Zoals de Commissie terecht stelt, en anders dan Duitsland en Oostenrijk in hun schriftelijke opmerkingen stellen, heeft artikel 203 van de btw-richtlijn derhalve tevens betrekking op facturen die worden uitgereikt aan belastingplichtigen die, daar zij de dienst voor privédoeleinden gebruiken, geen materieel recht hebben op aftrek van voorbelasting. Dit geldt ook voor diensten die worden verricht voor belastingplichtigen die op grond van hun belastingvrije handelingen in een later stadium materieel evenmin recht hebben op aftrek van voorbelasting.

29. Deze uitlegging is ten eerste in de praktijk bruikbaar, aangezien uitsluitend wordt uitgegaan van de eigenschap van de ontvanger van de factuur (al dan niet belastingplichtig). Ten tweede wordt hierdoor rekening gehouden met de door artikel 203 van de btw-richtlijn vastgelegde risicoaansprakelijkheid. In beide gevallen valt namelijk niet uit te sluiten dat – zoals het Hof reeds heeft benadrukt [11] – de belastingdienst niet tijdig kan vaststellen of materieelrechtelijke gronden in de weg staan aan de uitoefening van een formeel recht op aftrek.

30. Ik heb reeds uitvoerig [12] uiteengezet dat uit artikel 203 van de btw-richtlijn – zoals ook wordt bepleit door Duitsland, maar niet door Oostenrijk – niet kan worden afgeleid dat de ene factuur de andere „besmet". Zelfs al kan een zeker gevaar in individuele gevallen – omdat de factuur ook zou kunnen zijn uitgereikt aan een belastingplichtige [13] – niet worden uitgesloten, dit betekent niet dat de belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn geldt voor alle (in casu 22 557) facturen.

31. Een dergelijke „besmettingsgedachte" is vreemd aan het btw-recht. De belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de richtlijn heeft betrekking op de individuele onjuiste factuur, hetgeen ook door de Commissie wordt benadrukt. Bovendien zou een dergelijke „besmettingswerking" ook met het oog op het evenredigheidsbeginsel bedenkelijk zijn.

32. De eerste en de tweede vraag kunnen derhalve als volgt worden beantwoord: een persoon (in casu P GmbH) is geen btw uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd voor de onjuiste facturen die hij heeft uitgereikt aan een niet-belastingplichtige, ook al heeft hij verdere onjuiste facturen uitgereikt aan andere, wél belastingplichtigen (los van de vraag of deze materieel volledig, deels of helemaal geen recht hebben op aftrek van voorbelasting), waarvoor hij vervolgens overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn wel belasting verschuldigd is.

[11] Zie uitdrukkelijk in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 29), onder verwijzing naar het arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

[12] Mijn conclusie in de zaak Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657, punten 38 e.v.).

[13] Hier zij verwezen naar het voorbeeld dat ik heb aangevoerd in mijn conclusie in de zaak Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 39): een zelfstandige fotograaf brengt met zijn zoon een bezoek aan de binnenspeeltuin om foto's te maken die hij later als reclamemateriaal in zijn studio gebruikt.

C. Belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn wanneer een gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet valt uit te sluiten (derde prejudiciële vraag)

1. Algemene opmerkingen

33. Zoals zojuist is uiteengezet, heeft de belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn betrekking op de individuele onjuiste factuur die is uitgereikt aan een belastingplichtige. De vraag is nu „enkel" nog hoe kan worden vastgesteld bij welke van een zeer groot aantal facturen dit het geval is, met name wanneer de identiteit van de ontvangers van de facturen – zoals in casu bij bezoekers van een massa-attractie – niet bekend is. In wezen gaat het hier om de stelplicht en de bewijslast in belastingprocedures. De btw-richtlijn bevat geen concrete bepalingen ter zake. Ook uit artikel 273 van de btw-richtlijn (bevoegdheid van de lidstaten om verdere verplichtingen voor te schrijven ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude) vallen – anders dan Portugal in zijn schriftelijke opmerkingen kennelijk meent – geen desbetreffende voorschriften af te leiden.

34. Bij nadere beschouwing biedt de btw-richtlijn echter in bepaalde gevallen wel degelijk de mogelijkheid om bagatelgevallen buiten beschouwing te laten. Zo kan bijvoorbeeld bij de vaststelling van de juiste indeling bij de aftrek (evenredige aftrek van de voorbelasting) overeenkomstig artikel 173, lid 2, onder e), van de btw-richtlijn worden bepaald dat met onbeduidende bedragen geen rekening wordt gehouden. Ook al is die bepaling in casu niet relevant, er blijkt wel uit dat de btw-richtlijn bij de vraag hoe grote aantallen handelingen in verschillende subcategorieën moeten worden ingedeeld, ervan uitgaat dat onbeduidende bedragen mogelijk irrelevant zijn. Ook hieraan ligt kennelijk het evenredigheidsbeginsel ten grondslag.

2. Procedurele autonomie van de lidstaten

35. Uiteindelijk is de precieze identificatie van de facturen waarbij een gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat en van de facturen waarbij dit gevaar is uitgesloten, echter een kwestie van de stelplicht en bewijslast in de belastingprocedure van de betrokken lidstaat.

36. Bij gebreke van een dienovereenkomstige regeling in de btw-richtlijn staat het – zoals zowel Duitsland als de Commissie benadrukt – aan de lidstaten om die stelplicht en bewijslast te regelen (beginsel van procedurele autonomie).[14] De details van de regeling van de stelplicht en bewijslast mogen echter niet ongunstiger zijn dan die welke gelden voor vergelijkbare nationale situaties (gelijkwaardigheidsbeginsel). Niets duidt erop dat dit het geval zou zijn, alhoewel Oostenrijk in zijn opmerkingen helaas op geen enkele wijze op dit punt ingaat.

37. Bovendien mogen de details niet zo worden geregeld dat zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).[15] Dit betekent met betrekking tot de werkingssfeer van de

[14] Arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18), aangaande een vergelijkbare constellatie bij de correctie van facturen.

[15] Arresten van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punt 59); 16 juli 2020, UR (Btw-plichtigheid van advocaten) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 25); 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58); 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20); 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17), en 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24).

btw-richtlijn ook dat de lidstaten verplicht zijn om bij de uitoefening van die regelingsbevoegdheid het Unierecht en de algemene beginselen ervan, met name het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, in acht te nemen. [16]

38. Normaliter worden administratieve procedures in het publiekrecht (waartoe het belastingrecht behoort) gekenmerkt door het beginsel van de inquisitoire procedure. Dit houdt in dat de belastingdienst de feiten van een zaak in beginsel ambtshalve onderzoekt. In het belastingrecht wordt dit meestal aangevuld met verschillende medewerkingsplichten van de belastingplichtige. Hoe minder de belastingplichtige aan zijn medewerkingsplichten voldoet, des te beperkter is de onderzoeksplicht van de belastingdienst. Uit (beide) verzoeken om een prejudiciële beslissing blijkt echter niet dat P GmbH hier tekortkomingen kunnen worden verweten, wat betekent dat het in principe aan de belastingdienst is om de feiten van de zaak vast te stellen.

39. Indien een feitelijke situatie niet met voldoende zekerheid kan worden opgehelderd, zijn de regels inzake de objectieve bewijslast van toepassing. Volgens deze regels draagt de belastingdienst normaliter de objectieve bewijslast voor belastbare en belastingverhogende feiten ingeval de belastingplichtige zijn medewerkingsplicht is nagekomen, terwijl de belastingplichtige de bewijslast draagt als belastingverlagende feiten niet kunnen worden bewezen.

40. Indien echter uit aan niet-belastingplichtigen uitgereikte onjuiste facturen geen belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn voortvloeit, omdat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat [17], dan kunnen uitsluitend onjuiste facturen die zijn uitgereikt aan belastingplichtigen tot een belastingschuld in de zin van voornoemd artikel leiden.

41. Bijgevolg moet de belastingdienst in beginsel vaststellen hoeveel facturen voor een bezoek aan een binnenspeeltuin er aan belastingplichtigen zijn uitgereikt om te kunnen bepalen of er al dan niet een belastingschuld in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn bestaat. Aangezien het belastingrecht echter wordt gekenmerkt door het beheer van grote aantallen transacties, belastingplichtigen en administratieve handelingen (zogenoemde massaprocedures), is het in de lidstaten vrij gebruikelijk [18] dat de belastingdienst een schatting verricht van de heffingsgrondslag indien deze niet kan worden vastgesteld.

3. Schattingsbevoegdheid van de belastingdienst en Unierecht

42. Het Unierecht verzet zich hier niet tegen, zoals de Commissie terecht benadrukt. Voorwaarde is wel dat de schattingsbevoegdheid wordt uitgeoefend in overeenstemming met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid. [19]

[16] In die zin ook reeds arresten van 16 mei 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punten 51 e.v.); 29 februari 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punten 84 e.v.), en 13 oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punten 39 e.v.).

[17] Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] In Duitsland voorziet § 162, lid 1, van de Abgabenordnung (belastingwetboek) uitdrukkelijk in een schattingsbevoegdheid van de lidstaten. In Italië bestond op grond van artikel 62 sexies, lid 3, en artikel 62 bis van wetsdecreet nr. 331/93, omgezet bij wet van 29 oktober 1993, nr. 427, de mogelijkheid om de globale omzet van een onderneming inductief te bepalen (dat wil eggen te schatten). In Oostenrijk regelt § 184 van de Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek) een overeenkomstige schattingsbevoegdheid.

[19] Arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 37), onder verwijzing naar het arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44).

43. Het Hof heeft met betrekking tot de schatting van de omzet van een belastingplichtige vastgesteld [20] „dat de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling […] die een belastingdienst de mogelijkheid biedt in geval van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten en de inkomsten die zijn geraamd op basis van brancheonderzoeken, door middel van inductie […] de omzet van een belastingplichtige te bepalen".

44. Dit betekent niets anders dan dat de omzet wordt geschat omdat de omzetaangifte van de belastingplichtige in de visie van de belastingdienst niet geloofwaardig was. Voorwaarde is volgens het Hof echter voorts dat die „regeling en de toepassing ervan de belastingplichtige in de gelegenheid stellen om de resultaten van deze methode, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, ter discussie te stellen op basis van een geheel van tegenbewijzen waarover hij beschikt".

45. Het evenredigheidsbeginsel verhindert dat het doel (belastinginning op basis van een risicoaansprakelijkheid) de middelen (schatting dat alle facturen zijn uitgereikt aan belastingplichtigen) heiligt.

46. Hierbij spelen de algemene omstandigheden van het individuele geval, in casu het feit dat de klanten van een binnenspeeltuin naar alle waarschijnlijkheid vrij zelden belastingplichtigen in de zin van het btw-recht zijn, een doorslaggevende rol. Zoals het Hof reeds heeft benadrukt, dient een schatting van de omzet nauwkeurig, betrouwbaar en actueel te zijn. [21] Ditzelfde geldt voor de schatting van de facturen waarbij een gevaar voor verlies van belastinginkomsten zou kunnen bestaan. De schatting moet de realiteit van het leven en de algemene levenservaring weerspiegelen; een schatting van bijvoorbeeld 50 % lijkt hier daarom onevenredig.

47. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt „een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen". [22] Het neutraliteitsbeginsel in het btw-recht verlangt derhalve dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel wordt bevrijd van de uiteindelijke btw-last [23], voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn [24]. Dit is in casu het geval.

48. Wanneer foutieve facturen zijn uitgereikt waarop te veel btw is vermeld, wordt het neutraliteitsbeginsel geëerbiedigd door de mogelijkheid, die de lidstaten moeten bieden, om alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is of wanneer hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en

[20] Arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 46).

[21] Arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 42 – het Hof rept hier weliswaar van het bepalen van de omzet door middel van inductie, maar dit is mijns inziens niets anders dan een omschrijving van een schatting).

[22] Arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 38); 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 3 maart 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).

[23] Vaste rechtspraak; zie bijvoorbeeld arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

[24] Zie arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), alsook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

volledig heeft uitgeschakeld.[25] Dit zou door een excessieve schatting evenwel worden ondermijnd. Daarom volgt uit het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel dat de belastingdienst in een geval als het onderhavige, waarin er volgens de algemene ervaring onder de klanten van P GmbH maar weinig belastingplichtigen zijn, slechts een voorzichtige schatting mag verrichten.

49. Concrete criteria voor de schatting van het percentage facturen dat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten inhoudt, kunnen derhalve – zoals het Bundesfinanzgericht in zijn bestreden vonnis terecht heeft vastgesteld – worden afgeleid uit de aard van de prestatie en de typische klantenkring. In het geval van diensten waarvan gewoonlijk door belastingplichtigen gebruik wordt gemaakt, kan een ruimere schatting worden verricht indien de opsteller van de factuur niet kan aantonen waarom een bepaald percentage van de facturen aan niet-belastingplichtigen is uitgereikt. In het geval van diensten die overwegend worden verleend aan niet-belastingplichtigen, zoals in casu, moet een voorzichtigere schatting worden gemaakt, mocht de belastingdienst niet kunnen aantonen waarom een deel van de facturen toch aan belastingplichtigen werd uitgereikt.

50. Eventueel zou ook een steekproef achteraf – alle bezoekers worden in de loop van een dag gevraagd of zij als btw-plichtige geregistreerd staan – aanwijzingen kunnen bieden voor deze schatting. Uiteindelijk is dit echter een kwestie van beoordeling van de feiten en bewijzen in het specifieke geval, hetgeen de taak van de nationale rechter is. Naar mijn mening is de veronderstelling van het Bundesfinanzgericht in zijn bestreden vonnis, dat slechts 0,5 % van de diensten werd verleend aan belastingplichtigen, niet vergezocht en evenmin onevenredig.

51. Ook zou kunnen worden gedacht aan een zogenoemde veiligheidstoeslag (van bijvoorbeeld 5 %) om ieder gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te sluiten. Die toeslag zou dan echter ook rekening moeten houden met de vraag wie het aldus „af te dekken” veiligheidsrisico heeft veroorzaakt. Indien de fout bij het opstellen van de factuur namelijk het gevolg was van onjuiste verklaringen van de belastingdienst zelf of voortvloeit uit pas later gewijzigde rechtspraak, dan ligt de fout en dus ook het mogelijke risico voor verlies van belastinginkomsten niet in de sfeer van de opsteller van de factuur. Aangezien deze – zoals het Hof terecht benadrukt – slechts optreedt als ontvanger van belasting van derden voor rekening van de staat, zou er dan geen ruimte zijn voor een veiligheidstoeslag. Mocht daarentegen de ondernemer een fout hebben gemaakt bij de bepaling van het juiste belastingtarief, dan kan het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door middel van een veiligheidstoeslag in het kader van de schatting wel degelijk in aanmerking worden genomen.

[25] Arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 37); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 37); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 58).

V. Conclusie

52. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) als volgt te beantwoorden:

„1) Een persoon is geen btw uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd voor de onjuiste facturen die hij aan een niet-belastingplichtige heeft uitgereikt, ook al heeft hij verdere onjuiste facturen aan andere, wél belastingplichtigen uitgereikt, waarvoor hij vervolgens uit hoofde van voornoemd artikel wel belasting verschuldigd is. Om welk percentage van de facturen het hierbij gaat, dient eventueel door middel van een schatting te worden bepaald.

2) Criteria voor een schatting van het percentage facturen dat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten zou kunnen opleveren, kunnen daarbij worden afgeleid uit de aard van de prestaties en de typische klantenkring. Ook de vraag wie de fout heeft veroorzaakt en in hoeverre de opsteller van de factuur medewerking heeft verleend bij de opheldering van de situatie, kunnen relevante criteria voor een schatting zijn."