ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

1 augustus 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Vermelding van een onjuist btw-bedrag op de factuur – Artikel 238 – Vereenvoudigde facturen – Diensten die worden gefactureerd aan niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen die geen recht op aftrek van de btw hebben – Verplichting tot betaling van het ten onrechte gefactureerde gedeelte van de btw – Geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten”

In zaak C-794/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) bij beslissing van 14 december 2023, ingekomen bij het Hof op 21 december 2023, in de procedure

Finanzamt Österreich

tegen

P GmbH,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: N. Jääskinen, kamerpresident, I. Jarukaitis (rapporteur), president van de Vierde kamer, en A. Arabadjiev, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Posch, J. Schmoll en F. Koppensteiner als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en P.-L. Krüger als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires en A. Rodrigues als gemachtigden,

– de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door F. Behre en M. Herold, vervolgens vertegenwoordigd door M. Herold als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 december 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikelen 203 en 238 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/1695 van de Raad van 6 november 2018 (PB 2018, L 282, blz. 5) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Österreich (belastingdienst, Oostenrijk) (hierna: „belastingdienst") en P GmbH over de afwijzing door de belastingdienst van een verzoek tot correctie van de aangifte van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat P had ingediend omdat zij op haar facturen een btw-bedrag had vermeld dat was berekend op basis van een onjuist tarief.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt:

„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."

4 Artikel 203 van deze richtlijn bepaalt:

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

5 Artikel 220, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„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;

[...]"

6 Artikel 238 van die richtlijn bepaalt:

„1. Na raadpleging van het btw-comité kunnen de lidstaten onder door hen te stellen voorwaarden bepalen dat op de facturen betreffende goederenleveringen of diensten in de volgende gevallen alleen de krachtens artikel 226 ter voorgeschreven vermeldingen worden opgenomen:

a) wanneer het bedrag van de factuur hoger is dan 100 EUR, doch niet hoger dan 400 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid;

b) wanneer de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder die facturen uitgereikt worden, de naleving van alle in artikel 226 of artikel 230 bedoelde verplichtingen in sterke mate bemoeilijken.

3. De vereenvoudiging waarin lid 1 voorziet, wordt niet toegepast indien de facturen moeten worden uitgereikt overeenkomstig artikel 220, lid 1, punten 2) en 3), of indien de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is of van wie geen inrichting op het grondgebied van die lidstaat bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst is betrokken in de zin van artikel 192 bis, en de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of dienst wordt verricht."

Oostenrijks recht

7 § 11, leden 1, 6 en 12, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet betreffende de omzetbelasting van 1994, BGBl. 663/1994), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan (hierna: „UStG 1994"), luidt:

„(1)

1. 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.

[...]

(6) 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.

[...]

(12) 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."

8 § 16, lid 1, UStG 1994 luidt:

„Bij een wijziging van de belastinggrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punten 1 en 2,

1. moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag dienovereenkomstig corrigeren en

2. moet de ondernemer voor wie de handeling is verricht, de in verband daarmee verrichte aftrek dienovereenkomstig corrigeren. De correcties worden doorgevoerd voor het belastingtijdvak waarin de tegenprestatie is gewijzigd."

9 § 239a van de Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„Voor zover een belasting die overeenkomstig het doel van de belastingbepaling economisch ten laste van een andere persoon dan de belastingplichtige moet komen, economisch daadwerkelijk ten laste van een andere persoon dan de belastingplichtige is gekomen, dient te worden afgezien van:

1. de creditering op de rekening bij de belastingdienst,

2. de terugbetaling, overboeking of verrekening van tegoeden, en

3. het gebruik voor de vereffening van belastingschulden,

indien dit zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 P is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht. Zij exploiteert een binnenspeeltuin. In 2019 heeft zij de toegangsgelden voor deze speeltuin onderworpen aan het btw-tarief van 20 %. P reikte aan haar klanten bij betaling van de toegangsgelden kassabonnen uit

die, aangezien het ging om kleine bedragen, waren opgesteld volgens de vereenvoudigde factureringsregels van § 11, lid 6, UStG 1994. P heeft de desbetreffende belasting op haar btw-aangifte voor 2019 vermeld, maar deze aangifte vervolgens gecorrigeerd op grond dat de toegangsgelden aan het verlaagde btw-tarief van 13 % moesten worden onderworpen.

11 Bij besluit van 18 januari 2021 heeft de belastingdienst de door P voor 2019 verschuldigde btw vastgesteld zonder rekening te houden met deze correctie. In haar besluit heeft deze dienst uiteengezet dat P een btw-tarief van 20 % had toegepast op de inkomsten uit de bezoeken aan de binnenspeeltuin en dat zij het bedrag van deze belasting op haar kassabonnen had vermeld. De belastingdienst heeft de achteraf gedane correctie van het btw-tarief geweigerd op grond dat, ten eerste, het niet mogelijk was om de facturen te wijzigen of de klanten creditnota's toe te zenden die overeenkwamen met het verschil tussen het btw-tarief van 20 % en het verlaagde btw-tarief, en, ten tweede, die correctie zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van die onderneming, aangezien de klanten van P het btw-tarief van 20 % hadden betaald.

12 P heeft tegen dit besluit beroep ingesteld en betoogd dat de diensten „bijna uitsluitend" waren verricht voor particulieren die geen recht op aftrek van voorbelasting hadden, zodat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitgesloten was en een correctie van de facturen niet noodzakelijk was.

13 Bij beschikking van 21 juni 2021 heeft het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), waarbij het geding aanhangig was gemaakt, het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of artikel 203 van de btw-richtlijn in het kader van dat geding kon worden toegepast, hoewel er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestond.

14 In zijn arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968), heeft het Hof voor recht verklaard 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.

15 Naar aanleiding van dat arrest heeft het Bundesfinanzgericht bij vonnis van 27 januari 2023 de aanslag met de door P voor 2019 verschuldigde btw gewijzigd.

16 Deze rechterlijke instantie is uitgegaan van de aanname dat de door P verrichte diensten „(bijna) uitsluitend" werden gebruikt door eindverbruikers, die geen recht op aftrek van voorbelasting konden doen gelden. Aangezien evenwel niet kon worden uitgesloten dat klanten de door P in rekening gebrachte btw terecht of onterecht als voorbelasting hadden afgetrokken, was die rechterlijke instantie van oordeel dat het aantal facturen die een btw-schuld op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn konden doen ontstaan, moest worden geschat. Zij is ervan uitgegaan dat er een gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestond voor een geschat aandeel van 0,5 % van de totale omzet van de binnenspeeltuin, dat wil zeggen ongeveer 112 van de in totaal 22 557 facturen die door P waren uitgereikt.

17 De belastingdienst heeft tegen het vonnis van 27 januari 2023 beroep in *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk). Deze dienst voert aan dat dit vonnis niet strookt met het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing

aan eindgebruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968). Hij betoogt dat uit dit arrest, waarin het Hof de gestelde vragen heeft onderzocht in het licht van de aanname dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst uitsluitend werd verricht voor eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hadden, niet kan worden afgeleid dat de verschuldigde btw kon worden vastgesteld aan de hand van een op basis van een schatting gemaakte opdeling in enerzijds eindverbruikers en anderzijds belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting.

18 Volgens de verwijzende rechter kan, aangezien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet tijdig en volledig is weggenomen doordat de facturen niet zijn gecorrigeerd, worden aangenomen dat P volledig is gehouden tot voldoening van de btw-bedragen die op alle facturen zijn vermeld.

19 Indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niettemin moet worden beoordeeld voor elke onjuiste factuur afzonderlijk, zoals de advocaat-generaal in haar conclusie in de zaak Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:657) suggereert, vraagt de verwijzende rechter zich af aan de hand van welke criteria moet worden bepaald – eventueel door middel van een schatting – voor welke facturen dat gevaar bestaat.

20 Deze rechter benadrukt dat het in deze context niet duidelijk is hoe het begrip „eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben” in de zin van het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968), moet worden begrepen.

21 Tegen deze achtergrond heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 8 december 2022, Finanzamt Österreich [(Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw) (C-378/21,EU:C:2022:968),] 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of 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, gehouden is tot voldoening van het gedeelte van de btw dat ten onrechte aan een niet-belastingplichtige is gefactureerd, zelfs indien deze belastingplichtige ook gelijksoortige diensten heeft verricht voor andere belastingplichtigen.

23 In dit verband bepaalt artikel 203 van de btw-richtlijn dat de btw verschuldigd is door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Volgens de rechtspraak van het Hof is de op een factuur vermelde btw verschuldigd door de opsteller van die factuur, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht [arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C-378/21, EU:C:2022:968, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

24 Daarnaast volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 203 van de btw-richtlijn tot doel heeft het gevaar uit te schakelen dat belastinginkomsten worden gederfd ten gevolge van het bij die richtlijn toegekende recht op aftrek. Dit artikel is dan ook van toepassing wanneer er ten onrechte btw is gefactureerd en het gevaar bestaat dat belastinginkomsten worden gederfd doordat degene die de factuur heeft ontvangen, mogelijkerwijs zijn recht op aftrek van die btw zal uitoefenen [arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C-378/21, EU:C:2022:968, punten 20 en 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

25 Het Hof heeft ook geoordeeld dat, wanneer een deel van de btw ten onrechte is gefactureerd, artikel 203 van de btw-richtlijn alleen van toepassing is op het deel van de gefactureerde btw dat uitgaat boven het correcte btw-bedrag. In dat geval bestaat namelijk het gevaar dat belastinginkomsten worden gederfd doordat een belastingplichtige die een dergelijke factuur heeft ontvangen, mogelijkerwijs zijn recht op aftrek van de btw zal willen uitoefenen zonder dat de bevoegde belastingdienst kan nagaan of de voorwaarden daarvoor zijn vervuld [arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C-378/21, EU:C:2022:968, punt 23].

26 Hieruit volgt dat de toepassing van artikel 203 van de btw-richtlijn slechts afhankelijk is van de vraag of er sprake is van gevaar voor verlies van belastinginkomsten, hetgeen moet worden beoordeeld op basis van een specifieke factuur en niet kan afhangen van de vraag of de betrokken diensten van de betrokken belastingplichtige niet alleen voor niet-btw-plichtigen, maar ook voor andere btw-plichtigen zijn verricht. Om te beoordelen of dat gevaar bestaat, moet dus worden nagegaan of de ontvanger van de factuur daadwerkelijk btw-plichtig is en bijgevolg het recht op aftrek van voorbelasting kan doen gelden.

27 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord 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, niet gehouden is tot voldoening van het gedeelte van de btw dat ten onrechte aan een niet-belastingplichtige is gefactureerd, zelfs indien deze belastingplichtige ook gelijksoortige diensten heeft verricht voor andere belastingplichtigen.

Tweede vraag

28 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat niet alleen niet-belastingplichtigen, maar ook belastingplichtigen die in een bepaalde situatie geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, moeten worden aangemerkt als „eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben" in de zin van het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968).

29 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof in punt 25 van het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968), heeft geoordeeld 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.

30 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, het gevaar voor verlies van belastinginkomsten dat de in artikel 203 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting beoogt weg te nemen, in beginsel niet geheel uitgeschakeld is zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze factuur nog kan gebruiken om zijn recht op aftrek uit te oefenen (zie in die zin arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punten 30-32), aangezien niet kan worden uitgesloten dat complexe omstandigheden en rechtsbetrekkingen eraan in de weg staan dat de belastingdienst tijdig de redenen vaststelt die zich tegen de uitoefening van dat recht verzetten (zie in die zin arrest 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punt 30).

31 Bijgevolg moet het begrip „eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben" strikt worden uitgelegd en moet ervan worden uitgegaan dat dit gevaar bestaat wanneer de ontvanger van een onjuiste factuur een belastingplichtige is, zelfs wanneer deze de betrokken dienst voor privédoeleinden of voor andere doeleinden waarvoor geen recht op aftrek bestaat, heeft gebruikt.

32 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat enkel niet-belastingplichtigen moeten worden aangemerkt als „eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben" in de zin van het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968). Belastingplichtigen die in een bepaalde situatie geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, vallen dus niet onder dit begrip.

Derde vraag

33 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staat dat een belastingdienst of een nationale rechter wanneer er sprake is van vereenvoudigde facturen als bedoeld in artikel 238 van deze richtlijn, gebruik kan maken van een schatting om te bepalen voor welk aandeel van de facturen een belastingplichtige die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, op grond van artikel 203 van die richtlijn btw verschuldigd is.

34 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat het hoofdgeding betrekking heeft op een situatie waarin het aantal door de betrokken belastingplichtige uitgereikte facturen zeer groot is, aangezien de uitreiking van die facturen heeft plaatsgevonden in het kader van een massa-attractie zonder dat de identiteit van de ontvangers van de facturen bekend was.

35 Bijgevolg moet worden bepaald op welke wijze in dat geval, met het oog op de herziening van de ten onrechte gefactureerde btw, de facturen met een geringe waarde waarvoor de belastingplichtige krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn btw verschuldigd is, moeten worden onderscheiden van de rest wanneer de ontvangers van de diensten en facturen zowel eindverbruikers zijn als belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting.

36 Zoals in wezen blijkt uit punt 33 van de conclusie van de advocaat-generaal, regelt de btw-richtlijn noch deze kwestie, noch de bewijslast waar het gaat om het maken van dat onderscheid. Het is derhalve een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de criteria vast te stellen aan de hand waarvan moet worden bepaald in welke gevallen een belastingplichtige ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd is. De procedurele autonomie van de lidstaten wordt echter begrensd door de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, dat wil zeggen dat die criteria niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk onmogelijk maken (zie in die zin arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punten 33 en 39).

37 Aangezien het gelijkwaardigheidsbeginsel in casu niet aan de orde is, zij er wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft aan herinnerd dat uit dit beginsel volgt dat de nationale regels betreffende met name de vraag hoe moet worden vastgesteld voor welk aandeel van de facturen de betrokken belastingplichtige – die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht – de gefactureerde btw verschuldigd is, er niet toe mogen leiden dat deze belastingplichtige de mogelijkheid wordt ontnomen om het ten onrechte betaalde btw-bedrag te corrigeren of terug te krijgen. Het Unierecht legt de lidstaten immers die verplichting op indien er met name geen gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat. Het staat aan de verwijzende rechter om, gelet op alle omstandigheden van het hoofdgeding, vast te stellen of dit in casu het geval is (zie in die zin arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punten 36 en 40).

38 Zoals in punt 26 van het onderhavige arrest is opgemerkt, moet de vraag of er sprake is van gevaar voor verlies van belastinginkomsten in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn worden beoordeeld op basis van elke factuur afzonderlijk, waarbij moet worden nagegaan of de ontvanger ervan daadwerkelijk btw-plichtig is.

39 Bovendien moet er om te bepalen hoeveel van de facturen met het onjuiste btw-bedrag aan andere belastingplichtigen zijn uitgereikt, rekening worden gehouden met alle relevante omstandigheden, zoals de aard van de verrichte dienst, de wijze waarop deze dienst wordt verricht en gefactureerd, en alle statistische informatie over de afnemers van die dienst waarover de dienstverrichter beschikt. In dit verband is het van bijzonder belang dat de klanten van de betrokken belastingplichtige in casu bijna nooit andere belastingplichtigen zijn.

40 Wat de mogelijkheid betreft om gebruik te maken van een schatting om te bepalen hoe groot het aandeel aan andere belastingplichtigen uitgereikte onjuiste facturen is, moet worden opgemerkt dat, zoals de advocaat-generaal in de punten 42 en 43 van haar conclusie in wezen heeft

opgemerkt, het Unierecht zich daar in beginsel niet tegen verzet, mits bij die schatting het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel in acht worden genomen (zie in die zin arrest van 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punten 36 en 37).

41 Wat in de eerste plaats het beginsel van neutraliteit van de belasting betreft, moet worden benadrukt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen. De belastingdienst van een lidstaat zou het beginsel van btw-neutraliteit onevenredig schenden door de btw waarvoor de belastingplichtige recht op teruggaaf heeft, te zijnen laste te laten, hoewel het gemeenschappelijke btw-stelsel tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw [arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punten 23 en 24].

42 Wanneer foutieve facturen zijn uitgereikt waarop te veel btw is vermeld, wordt dit beginsel geëerbiedigd door de mogelijkheid, die de lidstaten moeten bieden, om alle ten onrechte gefactureerde belasting te corrigeren wanneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld (zie in die zin arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28).

43 Wat in de tweede plaats het evenredigheidsbeginsel betreft, is het zo dat dit beginsel met name vereist dat de gegevens die worden gebruikt om het aantal aan belastingplichtigen uitgereikte onjuiste facturen te schatten, nauwkeurig, betrouwbaar en actueel moeten zijn. Een dergelijke schatting kan bovendien enkel leiden tot een weerlegbaar vermoeden, dat door de belastingplichtige die deze facturen heeft uitgereikt kan worden ontkracht aan de hand van tegenbewijzen (zie in die zin arrest van 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punt 42).

44 In dit verband impliceert de eerbiediging van de rechten van verweer van de belastingplichtige met name dat hij, alvorens er een voor hem bezwarende maatregel wordt genomen, de gelegenheid moet krijgen om naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de gegevens waarop de autoriteiten hun besluit denken te stoelen, en in het bijzonder om de juistheid van de betrokken schatting te betwisten en de omstandigheden die deze betwisting rechtvaardigen, uiteen te zetten. Het evenredigheidsbeginsel vergt bovendien dat het daartoe vereiste bewijsniveau niet buitensporig hoog is (zie in die zin arrest van 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punten 43 en 44).

45 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzet dat een belastingdienst of een nationale rechterlijke instantie wanneer er sprake is van vereenvoudigde facturen als bedoeld in artikel 238 van deze richtlijn, gebruik kan maken van een schatting om te bepalen voor welk aandeel van de facturen een belastingplichtige die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, overeenkomstig artikel 203 van die richtlijn btw verschuldigd is, op voorwaarde dat bij die schatting rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden en dat de belastingplichtige, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, de met deze methode verkregen uitkomst ter discussie kan stellen.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/1695 van de Raad van 6 november 2018,**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   een belastingplichtige die een dienst heeft verricht en die op zijn factuur een bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft vermeld dat is berekend op basis van een onjuist tarief, niet gehouden is tot voldoening van het gedeelte van de btw dat ten onrechte aan een niet-belastingplichtige is gefactureerd, zelfs indien deze belastingplichtige ook gelijksoortige diensten heeft verricht voor andere belastingplichtigen.

2) **Richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/1695,**

   moet aldus moet worden uitgelegd dat

   enkel niet-belastingplichtigen moeten worden aangemerkt als „eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben” in de zin van het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968). Belastingplichtigen die in een bepaalde situatie geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, vallen dus niet onder dit begrip.

3) **Richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/1695,**

   moet aldus moet worden uitgelegd dat

   zij zich er niet tegen verzet dat een belastingdienst of een nationale rechterlijke instantie wanneer er sprake is van vereenvoudigde facturen als bedoeld in artikel 238 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd, gebruik kan maken van een schatting om te bepalen voor welk aandeel van de facturen een belastingplichtige die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd, btw verschuldigd is, op voorwaarde dat bij die schatting rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden en dat de belastingplichtige, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, de met deze methode verkregen uitkomst ter discussie kan stellen.

ondertekeningen