



Themafiche

AFTREK VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

De belasting over de toegevoegde waarde (btw), die al bijna vijf decennia lang deel uitmaakt van het Unierecht¹, wordt met name gekenmerkt door enerzijds het feit dat het gaat om een verbruiksbelasting die in het algemeen wordt geheven ter zake van alle door de belastingplichtigen in het kader van hun economische activiteiten verrichte handelingen, met als doel enkel de eindverbruiker te belasten, en anderzijds het neutraliteitsbeginsel dat in acht moet worden genomen bij de toepassing ervan, en het daaruit voortvloeiende recht op aftrek van de belasting. De aftrekregeling heeft dus tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de btw over al zijn handelingen, die op zichzelf recht op aftrek geven. Het Hof brengt in zijn btw-rechtspraak dikwijls in herinnering dat het recht op aftrek (en dus op teruggaaf van de betaalde belasting) een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt.

Hoewel het recht op aftrek op het eerste gezicht altijd lijkt te moeten kunnen worden uitgeoefend teneinde de btw-heffing neutraal te laten verlopen, zijn er niettemin bepaalde grenzen aan dit recht. Zo dient er volgens de rechtspraak van het Hof een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen de verwerving van een goed of dienst en de in een later stadium belaste handeling. Het goed of de dienst moet met andere woorden volgens objectieve criteria zijn verworven ten behoeve van de economische activiteit van de belastingplichtige. Wordt het goed of de dienst daarentegen aangewend voor het verrichten van vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, dan kan er geen belasting worden geheven in een later stadium en dus ook geen voorbelasting worden afgetrokken.

Het Hof heeft in zijn rechtspraak ook duidelijk gemaakt dat het Unierecht niet mag worden ingeroepen om fraude te plegen of misbruik te maken. Het recht op btw-aftrek met terugwerkende kracht kan worden geweigerd wanneer misbruik is gemaakt van dit recht. De

¹ Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), en 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).

ationale rechter kan het recht op aftrek dus weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling waarmee btw-fraude werd gepleegd, zelfs wanneer de betrokken handeling voldeed aan de objectieve criteria waarop de begrippen „leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige” en „economische activiteit” gebaseerd zijn.

In deze themafiche wordt aan de hand van een selectie van arresten, ingedeeld op onderwerp, een overzicht gegeven van de recente rechtspraak van het Hof inzake btw-aftrek.

I. Neutraliteitsbeginsel

Zoals gezegd heeft het Hof in zijn rechtspraak meermaals in herinnering gebracht dat de aftrekregeling van richtlijn 77/388 en richtlijn 2006/112 tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel beoogt dus een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen.²

Het Hof benadrukt ook dat de lidstaten weliswaar op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 maatregelen kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, maar dat deze maatregelen geen afbreuk mogen doen aan de btw-neutraliteit.³

Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het beginsel van fiscale neutraliteit – waarmee de Uniewetgever op het gebied van de btw uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling – onder meer dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, verschillende situaties niet gelijk worden behandeld.⁴

[Arrest van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Twee natuurlijke personen, toekomstige vennoten van een Poolse vennootschap onder firma, hadden in december 2006 een onroerende zaak verkregen. Die verkrijging was door een gerechtsdeurwaarder bevestigd door het uitschrijven van een factuur op naam van die toekomstige vennoten. De vennootschap was echter pas vier maanden later opgericht, in april 2007. Bij die gelegenheid had een notaris een factuur uitgeschreven op naam van die vennootschap voor het opmaken van de notariële akte van oprichting van de vennootschap en voor de bijhorende afschriften. De vennootschap had vervolgens in haar aangifte een op de twee betrokken facturen gebaseerd bedrag aan voorbelasting aangegeven.

² [Arrest van 14 februari 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, punt 19\)](#).

³ [Arrest van 22 maart 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, punt 50\)](#).

⁴ [Arrest van 19 juli 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak\)](#).

De belastingdienst had de verlangde aftrek geweigerd omdat volgens de eerste factuur de verkrijger van de onroerende zaak niet de vennootschap zelf was, maar de natuurlijke personen die de zaak, na de oprichting van de vennootschap, als inbreng in natura in de vennootschap hadden ingebracht. Met betrekking tot de tweede factuur had de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat deze was uitgeschreven vóór de inschrijving van de betrokken vennootschap in het handelsregister en dus was opgesteld op naam van een nog niet bestaande vennootschap. Verder hadden de toekomstige vennoten geen recht op aftrek van de over de investeringsuitgaven betaalde btw, aangezien de inbreng van het betrokken investeringsgoed volgens de in het hoofdgeding toepasselijke nationale regeling een vrijgestelde handeling was.

Nadat bij de nationale rechter beroep was ingesteld tegen de weigering om de aftrek te verlenen, heeft deze rechter het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over, ten eerste, de vraag of een uit toekomstige vennoten bestaande entiteit die investeringsuitgaven doet vóór haar formele inschrijving als handelsvennootschap en dus vóór haar registratie voor btw-doeleinden, na haar inschrijving en haar fiscale registratie, overeenkomstig artikel 9 en de artikelen 168 en 169 van richtlijn 2006/112 recht heeft op aftrek van de voorbelasting die is betaald over investeringsuitgaven die zijn gedaan ten behoeve van belaste activiteiten van de vennootschap, en, ten tweede, de vraag of het feit dat de factuur ter zake van de verkrijging van een onroerende zaak op naam van de toekomstige vennoten en niet op naam van de vennootschap is gesteld, aan de uitoefening van dat recht in de weg kan staan.

Onder verwijzing naar zijn vaststellingen in de zaken *Rompelman* (263/83)⁵ en *INZO* (C-110/94)⁶ heeft het Hof in herinnering gebracht dat voorbereidende handelingen, zoals de aankoop van een onroerende zaak, reeds moeten worden gerekend tot de economische activiteiten bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388 en artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, die in verschillende opeenvolgende handelingen kunnen bestaan (punt 28). Voorts vereist het beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Het zou in strijd zijn met dat beginsel indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerende zaak daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan (punt 29). Dit betekent dat eenieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van een onroerende zaak, te beschouwen is als belastingplichtige in de zin van richtlijn 77/388 (punt 30) en dus recht op aftrek van de voorbelasting heeft (punt 31). Bovendien kan ingevolge het beginsel van neutraliteit van de btw een belastingplichtige die als enige statutaire doel heeft om de economische activiteit van een andere belastingplichtige voor te bereiden, en die geen enkele belastbare handeling heeft verricht, een recht van aftrek geldend maken inzake de door de tweede belastingplichtige verrichte belastbare handelingen (punt 33). Hieruit volgt dat, aangezien krachtens de nationale wettelijke regeling de vennoten, hoewel zij kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen voor btw-doeleinden, zich niet op door de betrokken vennootschap verrichte belastbare handelingen kunnen beroepen om de

⁵ Die zaak heeft geleid tot het [arrest van 14 februari 1985, *Rompelman* \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Die zaak heeft geleid tot het [arrest van 29 februari 1996, *INZO* \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

kosten af te trekken van de btw over hun investeringen ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit, ter verzekering van de neutraliteit van de belastingdruk aan de vennootschap de mogelijkheid moet worden geboden die investeringen in aanmerking te nemen voor de btw-aftrek (punt 35).

Volgens het Hof verlangt dat fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw ook dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer niet wordt voldaan aan bepaalde formele vereisten (punt 43). Het feit dat de factuur, opgesteld vóór de inschrijving en identificatie van de betrokken vennootschap voor btw-doeleinden, is uitgeschreven op naam van de toekomstige vennoten en niet op naam van de vennootschap zelf, kan derhalve niet aan de uitoefening van het recht op aftrek in de weg staan wanneer de personen die de voorbelasting hebben moeten voldoen, tevens de personen zijn die de betrokken vennootschap vormen. Een andere benadering zou tot gevolg hebben dat de uitoefening van het recht op aftrek wordt verhinderd en aldus wordt afgedaan aan de neutraliteit van de btw.

[Arrest van 22 maart 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Een Bulgaarse vennootschap die een hotel exploiteerde in Varna (Bulgarije), had in mei 2009 een voor bewoning bestemde tweeverdiepingenflat gekocht in Sofia (Bulgarije). Zij had de btw over deze aankoop in aftrek gebracht, maar geen belastingaangifte voor de betaling van plaatselijke belastingen over die flat ingediend. Aangezien de betrokken vennootschap de bestemming van het pand niet had gewijzigd en evenmin op haar naam een rekening voor de levering van water en elektriciteit had geopend, had de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de flat als woning werd gebruikt en niet voor bedrijfsdoeleinden diende, zodat er geen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting bestond.

In het kader van het door haar bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) ingestelde beroep voerde de vennootschap tegen die benadering aan dat het betrokken pand voor bedrijfsdoeleinden bestemd was omdat zij het wilde gebruiken als kantoor tijdens onderhandelingen met reisorganisatoren. Aangezien artikel 70, lid 1, punt 2, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006) in de Bulgaarse rechtspraak verschillend was uitgelegd, heeft die rechterlijke instantie het Hof onder meer de vraag voorgelegd of volgens richtlijn 2006/112 het recht op aftrek ontstaat tijdens het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd wordt, ongeacht de omstandigheid dat het betrokken goed niet onmiddellijk voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat de toepassing van het btw-stelsel en dus van de aftrekregeling afhankelijk is van de vraag of het goed is verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige (punt 39), en dat een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van richtlijn 2006/112 werkzaamheden verricht (punt 40). Vervolgens heeft het Hof opgemerkt dat indien de belastingplichtige de aftrek van voorbelasting wordt geweigerd voor later belast bedrijfsmatig gebruik, hoewel hij aanvankelijk voornemens was het investeringsgoed volledig voor zijn bedrijf te bestemmen met het oog op latere handelingen, hij niet zou worden ontlast van de volledige belasting met betrekking tot het goed dat hij voor zijn economische activiteit gebruikt. Het

heffen van belasting over zijn bedrijfsactiviteiten zou dan leiden tot dubbele belastingheffing, in strijd met het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggende beginsel van fiscale neutraliteit (punt 42). Het Hof heeft gepreciseerd dat dit beginsel vereist dat de investeringsuitgaven die zijn gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden beschouwd waarvoor recht op onmiddellijke aftrek van de voorbelasting bestaat (punt 43). Een particulier die goederen betreft ten behoeve van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, handelt bijgevolg als een belastingplichtige, ook al worden de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit gebruikt (punt 44).

Arrest van 6 februari 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

De betrokken vennootschap was sinds oktober 2005 op de Roemeense markt actief in de energiesector. Teneinde te voldoen aan de verplichtingen die op in een andere staat dan Roemenië gevestigde belastingplichtigen rustten ingevolge de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (Monitorul Oficial al României, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), had zij een fiscaal vertegenwoordiger aangewezen in Roemenië, alwaar zij voor btw-doeleinden was geïdentificeerd. Aangezien de verplichting om een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen is opgeheven op het tijdstip waarop Roemenië lid van de Unie is geworden, had de vertegenwoordiger van de betrokken vennootschap vanaf 1 januari 2007 geen facturen met toepassing van btw meer opgesteld voor rekening van die vennootschap, maar hij was haar wel blijven vertegenwoordigen in Roemenië, met name jegens de belastingautoriteiten. Met betrekking tot het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 augustus 2007 had de vennootschap verzocht om aftrek van de btw die zij had betaald op basis van facturen die aan haar waren uitgereikt door haar handelspartners, te weten Roemeense rechtspersonen in hun hoedanigheid van dienstverstrekkers. De belastingautoriteiten hadden de vertegenwoordiger van de vennootschap de aftrek betreffende de vanaf 1 januari 2007 verrichte transacties geweigerd omdat de vennootschap in Roemenië niet meer onderworpen was aan btw voor de levering van energie, hetgeen impliceerde dat zij voor die verrichtingen in Roemenië geen facturen meer kon opstellen of btw in rekening kon brengen, aangezien deze verplichting vanaf die datum op de afnemer van de geleverde goederen rustte.

Naar aanleiding van die weigering had de betrokken vennootschap onder meer een verzoek om teruggaaf ingediend krachtens richtlijn 79/1072⁷ en de bepaling van nationaal recht waarbij deze richtlijn is omgezet in Roemeens recht. Dat verzoek was afgewezen met het argument dat die richtlijn gold voor belastingplichtigen die in Roemenië niet voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd en daartoe evenmin verplicht waren, terwijl de vennootschap een beroep was blijven doen op haar fiscaal vertegenwoordiger in Roemenië en daar dus feitelijk voor btw-doeleinden geïdentificeerd was geweest. Nadat het door haar tegen die beslissing ingestelde administratief beroep was afgewezen, stelde de vennootschap hoger beroep in bij de Cuerta de Appel Bucuresti (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië), die het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing.

⁷ Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11).

In deze op de uitlegging van richtlijn 79/1072 betrekking hebbende zaak heeft het Hof onderzocht of de bepalingen van deze richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het feit dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die in een andere lidstaat elektriciteitsleveringen heeft verricht, in laatstgenoemde lidstaat een voor btw-doeleinden geïdentificeerde fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen, ertoe leidt dat deze belastingplichtige zich in die lidstaat niet op genoemde richtlijn kan beroepen om teruggaaf van de door hem betaalde voorbelasting te verkrijgen. De Roemeense regering had betoogd dat de betrokken vennootschap, door haar fiscaal vertegenwoordiger te behouden, een juridische leemte had gecreëerd waardoor zij op geen enkele manier nog teruggaaf van btw kon verkrijgen.

Na erop te hebben gewezen dat volgens richtlijn 79/1072 moet zijn voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden opdat een belastingplichtige als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kan worden beschouwd, en dus voor het recht op teruggaaf in aanmerking komt, heeft het Hof evenwel de tweede voorwaarde – volgens welke de belastingplichtige geen leveringen van goederen of diensten mag hebben verricht waarvan de plaats wordt geacht in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen (punt 42) – onderzocht en eraan herinnerd dat indien de betrokken elektriciteitsleveringen ertoe leiden dat richtlijn 79/1072 niet kan worden toegepast, de aftrek van voorbelasting in beginsel moet worden toegestaan wanneer de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde formele vereisten. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich immers tegen een sanctie die erin bestaat het recht op teruggaaf of aftrek te weigeren (punt 55). Dit recht wordt niet uitgesloten door het enkele feit dat de belastingplichtige in de lidstaat van teruggaaf een voor btw-doeleinden geïdentificeerde fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen (punt 57 en dictum).

[Arrest van 13 maart 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

In deze zaak had de betrokkene 60 % van de aandelen van een burgerrechtelijke vennootschap naar Duits recht in handen, terwijl de twee andere vennoten elk 20 % van de aandelen bezaten. Op 31 december 1994 werd die vennootschap ontbonden, waarbij elke vennoot een deel van de clientèle overnam. Op diezelfde datum richtte de betrokkene een nieuwe burgerrechtelijke vennootschap op, waarin hij een deelneming van 95 % bezat. De clientèle die hij had verworven naar aanleiding van de ontbinding van de vroegere vennootschap, stelde hij kosteloos voor bedrijfsgebruik ter beschikking van de nieuwe vennootschap. Daar de vroegere vennootschap met verdeling van de activa was ontbonden, legde de belastingdienst in 2003 jegens die vennootschap voor 1994 een btw-aanslag op over de overdracht van de clientèle. Na de verschuldigde belasting te hebben voldaan, reikte de betrokkene voor de verdeling van de activa van 1994 een factuur uit met afzonderlijke vermelding van de btw. In zijn btw-aangifte voor 2004 trok de betrokkene ook de btw af die hem in rekening was gebracht voor de verwerving van de clientèle, en gaf hij verrichtingen in het kader van het beheer van de nieuwe vennootschap aan. Daar het bedrijfsactivum bestaande in die clientèle was gebruikt door de nieuwe vennootschap, dat wil zeggen een van de betrokkene te onderscheiden onderneming, stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat de betrokkene geen recht op aftrek van de voorbelasting had.

De betrokkene betoogde met name dat de beginselen die het Hof in zijn arrest *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ heeft geformuleerd met betrekking tot de terugvordering van de voorbelasting over handelingen die zijn verricht met het oog op een toekomstige economische activiteit die zal worden uitgeoefend door een vennootschap onder firma waarvan de toekomstige vennoten de voorbelasting hebben betaald, in casu niet konden worden toegepast, aangezien het in zijn geval niet ging om de aftrek van door een vennootschap onder firma betaalde voorbelasting, maar om de aftrek van voorbelasting betaald door een oprichtend vennoot. Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) heeft daarom besloten het Hof een prejudiciële vraag daarover te stellen.

Het Hof heeft om te beginnen de op het begrip „belastingplichtige” en het recht op aftrek betrekking hebbende bepalingen van richtlijn 77/388 onderzocht in het licht van het beginsel van neutraliteit van de BTW, teneinde vast te stellen of de betrokkene, zonder dat de betrokken clientèle was ingebracht in het vermogen van de nieuw opgerichte vennootschap, aanspraak kon maken op aftrek van de over de verkrijging van die clientèle betaalde voorbelasting. Het Hof heeft in dit verband opgemerkt dat zijn vaststellingen in de zaak *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)*⁹ niet naar analogie toepasselijk waren in de in het hoofdgeding aan de orde situatie, aangezien de aan de twee gedingen ten grondslag liggende feiten wezenlijk van elkaar verschilden.

Zo heeft het Hof niet alleen opgemerkt dat de kosteloze terbeschikkingstelling van de clientèle aan de nieuwe vennootschap niet kon worden aangemerkt als een „economische activiteit” in de zin van richtlijn 77/388, maar ook dat er geen sprake was van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een in een later stadium verrichte handeling waarvoor recht op aftrek bestond in de zin van artikel 17, lid 2, onder a), van die richtlijn (punten 32-37). Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit heeft het Hof eraan herinnerd dat dit tot uitdrukking komt in de aftrekregeling, die tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen. Aangezien de kosteloze terbeschikkingstelling van clientèle aan een vennootschap geen handeling is die valt binnen de werkingssfeer van de btw, is het beginsel van fiscale neutraliteit niet van toepassing op een dergelijke situatie (punten 40-42).

[Arrest van 17 juli 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

In juni 2006 had de vennootschap Equoland een partij goederen van oorsprong uit een derde land ingevoerd in Italië. In de douaneaangifte was vermeld dat de goederen voor btw-doeleinden zouden worden opgeslagen in het belastingentrepot. Op de dag na de invoer had de entrepotbeheerder de goederen geregistreerd in de voorraadadministratie, hoewel de goederen nooit daadwerkelijk in het entrepot waren binnengebracht, maar slechts fictief, door

⁸ [Arrest van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Dit arrest is in dit deel van deze fiche reeds aan de orde geweest.

⁹ [Conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

inschrijving in die administratie. De goederen waren onmiddellijk aan het stelsel van het belastingentrepot onttrokken en de btw was door Equoland voldaan met toepassing van de verleggingsregeling. Aangezien de betrokken goederen niet daadwerkelijk in het belastingentrepot waren binnengebracht, waren volgens de Italiaanse douaneautoriteiten de voorwaarden voor uitstel van betaling van de btw bij invoer niet vervuld. Die douaneautoriteiten stelden zich dan ook op het standpunt dat de belastingplichtige de belasting die volgens hen verschuldigd was geworden op het ogenblik waarop de goederen waren ingevoerd, niet had betaald en dat de betaling van de btw met toepassing van de verleggingsregeling te laat was verricht.

Nadat beroep was ingesteld bij de verwijzende rechter, heeft deze rechter het Hof onder meer de vraag voorgelegd of richtlijn 77/388 zich overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een lidstaat betaling van btw bij invoer verlangt, hoewel deze met toepassing van de verleggingsregeling reeds is voldaan door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en boeking in het register van aan- en verkopen van de belastingplichtige.

In dit verband heeft het Hof in herinnering gebracht dat wanneer de lidstaten bij de uitoefening van de hun bij artikel 16, lid 1, van richtlijn 77/388 verleende bevoegdheden maatregelen invoeren, zoals de verplichting om de ingevoerde goederen daadwerkelijk in het belastingentrepot op te slaan, zij bij gebreke van een sanctieregeling ook de sancties kunnen blijven kiezen die zij passend achten (punt 32). Teneinde de juiste heffing van de btw bij invoer te waarborgen en fraude te voorkomen, is een lidstaat dus gerechtigd om in zijn nationale wettelijke regeling passende sancties op te nemen ter bestraffing van de niet-nakoming van de verplichting om ingevoerde goederen daadwerkelijk in het belastingentrepot op te slaan (punt 33).

Wat de methode voor de bepaling van de hoogte van de sanctie betreft, heeft het Hof echter vastgesteld dat het feit dat de belastingplichtige de btw bij invoer nogmaals moet voldoen, zonder dat rekening wordt gehouden met de reeds gedane betaling, in wezen erop neerkomt dat hem zijn recht op aftrek wordt onzegd. Wanneer over een en dezelfde handeling dubbele btw wordt geheven, terwijl het recht op aftrek van die belasting slechts één keer wordt toegekend, blijft de resterende btw immers voor rekening van de belastingplichtige (punt 40). In dit verband heeft het Hof eraan herinnerd dat, gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek inneemt in het gemeenschappelijke btw-stelsel, een sanctie bestaande in de weigering van het recht op aftrek niet in overeenstemming is met richtlijn 77/388 in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld (punt 41). Het Hof heeft tevens in herinnering gebracht dat de in richtlijn 77/388 opgenomen verleggingsregeling op zichzelf helpt om de bij bepaalde soorten handelingen vastgestelde belastingfraude en -ontwijking aan te pakken (punt 42). Wanneer er geen sprake is van fraude of poging tot fraude, kan de betrokken sanctie echter niet worden geacht in overeenstemming te zijn met het beginsel van btw-neutraliteit, voor zover daarbij nogmaals betaling van de reeds voldane btw wordt verlangd, zonder dat deze tweede betaling recht geeft op aftrek (punt 43).

Arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

Tijdens een belastingcontrole in 2013 had de Guardia di Finanza (fiscale opsporingsdienst, Italië) vastgesteld dat de wettelijk vertegenwoordiger van een btw-plichtige Italiaanse vennootschap niet in staat was de boekhouding over te leggen. Bij die controle was tevens aan het licht gekomen dat die vennootschap facturen had opgemaakt, maar de desbetreffende btw-aangifte niet had ingediend en dus btw had ontdoken. Voorts was gebleken dat de betrokkene de verplichting tot registratie van de opgestelde facturen niet was nagekomen. In de strafrechtelijke procedure had de betrokkene facturen overgelegd die door derde ondernemingen waren opgemaakt ten aanzien van de vennootschap en, met inbegrip van de btw, door deze laatste waren betaald, maar niet in haar boekhouding waren opgenomen.

In deze context heeft de rechterlijke instantie waarbij de betrokken strafrechtelijke procedure aanhangig was gemaakt, het Hof onder meer gevraagd of de bepalingen van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen nationale bepalingen die, ook voor de toepassing van de strafwet, de mogelijkheid uitsluiten om voor de btw-aftrek rekening te houden met facturen die de belastingplichtige heeft betaald, maar niet geregistreerd. De verwijzende rechter bracht in dit verband in herinnering dat de nationale regeling het recht op btw-aftrek afhankelijk stelde van de naleving van formele vereisten, met name dat op het ogenblik waarop de belastingplichtige het btw-tegoed claimde, de betrokken aangiftes waren ingediend en dat de betrokken facturen waren vermeld in het daartoe bestemde register. Volgens die rechterlijke instantie mocht de belastingplichtige de btw over de aankopen – ook al was die betaald – niet aftrekken wanneer die btw niet naar behoren was geregistreerd. De verwijzende rechter legde uit dat, voor het geval dat geen btw-aangifte werd ingediend, het Italiaanse recht bepaalde dat de ontdoken belasting de volledige verschuldigde belasting omvatte, zonder dat, wat de btw betrof, rekening kon worden gehouden met de btw die aan leveranciers was betaald, indien de formele eisen van de wet niet in acht waren genomen.

Het Hof heeft om te beginnen onderzocht of richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn van twee jaar voor de uitoefening van het recht op aftrek. Onder verwijzing naar enerzijds de in zijn rechtspraak geformuleerde regel dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt, en anderzijds het rechtszekerheidsbeginsel, dat in de weg staat aan de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking, heeft het Hof eraan herinnerd dat een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die heeft nagelaten aanspraak te maken op zijn recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van dat recht, niet als onverenigbaar met het stelsel van richtlijn 2006/112 kan worden beschouwd, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en bovendien de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (punt 34). Ook heeft het Hof erop gewezen dat het recht op aftrek een basisbeginsel van het btw-stelsel is, dat dit recht een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te waarborgen, dat het in beginsel niet kan worden beperkt en dat het direct wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in een vorig stadium verrichte handelingen hebben gedrukt (punt 44).

II. Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

Wat het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek betreft, verwijst het Hof in het algemeen naar zijn vaste rechtspraak volgens welke er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald.¹⁰ Volgens het Hof heeft de belastingplichtige niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.¹¹

[Arrest van 16 februari 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

De betrokken vennootschap exploiteerde een casino op basis van een op 14 december 2001 gesloten concessieovereenkomst voor de exploitatie van kansspelen in de permanente speelzone van Póvoa de Varzim (Portugal). Op grond van die overeenkomst verrichte zij tegelijkertijd van btw vrijgestelde werkzaamheden in de sector kansspelen, aan btw onderworpen werkzaamheden in de sectoren restauratie en animatie, en werkzaamheden in de sectoren administratie en financiën waarvoor een gedeeltelijk recht op btw-aftrek bestond. In de aan btw onderworpen sectoren werd de aftrek van betaalde btw overeenkomstig de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde) verricht volgens de methode van het werkelijke gebruik. Op grond van de toepasselijke regelgeving en de concessieovereenkomst moest de betrokken vennootschap een instapvergoeding betalen aan de Portugese Staat, maar ook een jaarlijkse tegenprestatie, die werd berekend op basis van de inkomsten uit de sector kansspelen. Zij mocht een gedeelte van de kosten die zij maakte om aan haar verplichtingen inzake animatie en bevordering van het toerisme te voldoen, aftrekken van het bedrag van die jaarlijkse tegenprestatie. Het bedrag van die aftrek hing af van zowel het bedrag van de gemaakte kosten als het bedrag van de inkomsten uit de sector kansspelen. Naar aanleiding van een inspectie door de belastingdienst kreeg de betrokken vennootschap voor de jaren 2002 tot en met 2004 aanvullende belastingaanslagen opgelegd. Die correcties waren gebaseerd op de stelling dat een verkeerde methode was gehanteerd bij de berekening van het bedrag dat kon worden afgetrokken van de btw die was betaald in de sectoren restauratie en animatie. De Portugese overheid was van mening dat, aangezien de aftrek die ter compensatie van de lasten inzake animatie en promotie op de jaarlijkse tegenprestatie werd toegepast, als exploitatiesubsidie in de zin van het btw-wetboek moest worden gekwalificeerd, die subsidie niet aan btw was onderworpen, en dat de restauratie- en animatieactiviteiten als gemengde werkzaamheden moesten worden behandeld.

¹⁰ Zie onder meer arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 24); 22 februari 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 26), en 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, punt 23).

¹¹ Zie onder meer arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 31) en 26 mei 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36).

Zij stelde dat de in die sectoren betaalde btw pro rata moest worden afgetrokken, waarbij rekening kon worden gehouden met zowel vrijgestelde als belastbare werkzaamheden.

In het kader van een bij de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) ingesteld beroep betoogde de betrokken vennootschap onder meer dat de gevolgde redenering tot een verstoring op het gebied van de btw-aftrek leidde, wat volgens haar in strijd was met richtlijn 77/388, zoals uitgelegd door het Hof in de arresten Commissie/Spanje¹² en Commissie/Frankrijk¹³. Dit was voor de verwijzende rechter aanleiding om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

Volgens het Hof verzet richtlijn 77/388 zich ertegen dat wanneer een lidstaat gemengd belastingplichtigen toestaat de in deze richtlijn geregelde aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, deze lidstaat bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies” opneemt in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek (punt 43 en dictum).

Na te hebben opgemerkt dat volgens richtlijn 77/388 voor gemengd belastingplichtigen het recht op aftrek wordt berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata, heeft het Hof gepreciseerd dat artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn de lidstaten echter toestaat een van de andere in deze alinea genoemde methoden voor de berekening van het recht op aftrek vast te leggen, waaronder de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit (punt 38). Het Hof heeft er tevens op gewezen dat volgens artikel 11, A, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388 subsidies die rechtstreeks met de prijs van een goed of een dienst verband houden, op dezelfde voet als dit goed of deze dienst belastbaar zijn. Aangaande subsidies die niet rechtstreeks met de prijs verband houden, bepaalt artikel 19, lid 1, van richtlijn 77/388 dat de lidstaten deze kunnen opnemen in de noemer voor de berekening van het pro rata dat van toepassing is wanneer een belastingplichtige zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen die zijn vrijgesteld (punt 39). Aangezien de betrokken belastingplichtige toestemming had gekregen om de aftrek te verrichten volgens een andere methode dan die van het overeenkomstig artikel 19 van richtlijn 77/388 vastgestelde pro rata, te weten volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit (punt 40), maar zijn werkzaamheden in de sectoren restauratie en animatie aan btw waren onderworpen, betrof het recht op aftrek volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen had gedrukt (punt 41). Daar de belastingplichtige toestemming had gekregen om de aftrek toe te passen volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik, waren de bepalingen van artikel 19 van richtlijn 77/388 niet van toepassing, zodat zij het in deze richtlijn neergelegde recht op aftrek in de genoemde sectoren niet konden beperken (punt 42).

Wat ten slotte de aard van het „rechtstreekse en onmiddellijke verband” betreft dat tussen een handeling in een eerder stadium en een handeling in een later stadium moet bestaan, heeft het

¹² [Arrest van 6 oktober 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Arrest van 6 oktober 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Hof geoordeeld dat het niet realistisch is om te trachten die samenhang nauwkeuriger te formuleren. Gelet op de verscheidenheid van de handels- en bedrijfstransacties is het immers onmogelijk om de wijze waarop in elk geval het voor de aftrekbaarheid van de voorbelasting vereiste verband tussen de handelingen in een eerder stadium en die in een later stadium moet worden vastgesteld, nauwkeuriger te definiëren.

[Arrest van 22 maart 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Zoals in deel I van deze fiche („Neutraliteitsbeginsel”) is opgemerkt, betreft deze zaak de weigering van het recht op aftrek van de btw over de aankoop van een appartement (punt 2).

In dit verband heeft het Hof opgemerkt dat een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 werkzaamheden verricht (punt 40). Is dat het geval, dan heeft de belastingplichtige recht op volledige en onmiddellijke aftrek van de btw over een goed dat volledig tot zijn bedrijf behoort, ook al wordt dit goed niet onmiddellijk ten behoeve van zijn economische activiteit gebruikt (punt 45). Zodra het recht op aftrek is ontstaan, blijft het verworven, behalve wanneer er sprake is van fraude of misbruik. Het recht op aftrek blijft dus verworven wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot aftrek van voorbelasting hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken voor belastbare handelingen, omdat in dat geval geen gevaar van fraude of misbruik bestaat dat een latere terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan rechtvaardigen (punt 47).

Het Hof heeft derhalve voor recht verklaard dat een als zodanig handelende belastingplichtige die een investeringsgoed heeft aangeschaft en voor zijn bedrijfsvermogen heeft bestemd, recht heeft op aftrek van de btw over de aanschaf van dit goed tijdens het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden, ongeacht de omstandigheid dat dit goed niet onmiddellijk voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt (punt 52).

[Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid \(C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

In de eerste gevoegde zaak had de leverancier in het kader van een tussen twee Hongaarse vennootschappen gesloten overeenkomst voor de levering van onbehandelde acaciastammen zestien facturen op naam van de koper opgemaakt. Bij zes van de facturen was de leveringsbon gevoegd. De leverancier had alle facturen in zijn belastingaangifte opgenomen en bevestigd dat de betrokken leveringen hadden plaatsgevonden. De verschuldigde btw was door de leverancier betaald en de koper had de btw-bedragen in aftrek gebracht. Bij een controle van de door de leverancier verrichte aankopen en leveringen kwam de belastingdienst echter tot de conclusie dat deze geen acaciastammen in stock had en dat de in het relevante jaar aangekochte hoeveelheid onvoldoende was om de aan de koper in rekening gebrachte leveringen te verrichten. De belastingdienst stelde bij beschikking dan ook vast dat de koper belasting was verschuldigd en legde hem een geldboete en vertragingsrente op, op grond dat hij geen recht op aftrek van de voorbelasting had omdat de facturen niet als authentiek konden worden beschouwd.

Het bezwaar van de koper tegen die beschikking werd door de belastingdienst afgewezen, met name omdat de leverancier geen enkel document had overgelegd tot staving van de betrokken transacties, en omdat de koper niet de nodige voorzorgsmaatregelen had genomen in de zin van artikel 44, lid 5, van de általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (wet nr. LXXIV van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (Magyar Közlöny 1992/128), aangezien hij niet was nagegaan of de leverancier de hoedanigheid van belastingplichtige had en over de goederen beschikte.

De koper wendde zich daarop tot de Baranya Megyei Birosag (provinciale rechter in eerste aanleg Baranya, Hongarije) met een verzoek om kwijtschelding van de belastingschuld, de geldboete en de verdragingsrente. Die rechterlijke instantie heeft het Hof de vraag voorgelegd of artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 220, punt 1, en artikel 226 van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting over te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken, op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten of een van zijn dienstverrichters onregelmatigheden heeft begaan, zonder dat deze dienst aantoonde dat de betrokken belastingplichtige op de hoogte was van dit onregelmatig handelen of zelf eraan heeft deelgenomen.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat het recht op aftrek waarin de richtlijn voorziet, een integrerend deel is van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Of de over de eerdere of latere verkopen van de betrokken goederen of diensten verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting (perscommuniqué). De lidstaten kunnen het recht op aftrek echter weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Dit is met name het geval wanneer de belastingplichtige aan wie de goederen of diensten zijn geleverd waarop het recht op aftrek is gebaseerd, wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer in een eerder stadium. Het Hof stelt vast dat het aan de belastingdienst staat om te bewijzen dat de belastingplichtige van het bestaan van een dergelijke fraude op de hoogte was of had moeten zijn (perscommuniqué).

In de tweede gevoegde zaak had een natuurlijke persoon zich krachtens een aannemingsovereenkomst ertoe verplicht om verschillende bouwwerkzaamheden uit te voeren, waarbij een beroep zou worden gedaan op onderaannemers (punt 24). Na de uitvoering van de overeenkomst was uit belastingcontroles gebleken dat noch de genoemde natuurlijke persoon, noch zijn onderaannemer of de onderaannemer van deze laatste over arbeiders of de nodige materiële middelen beschikte om de in rekening gebrachte werkzaamheden uit te voeren. De belastingdienst stelde zich daarom op het standpunt dat de door de natuurlijke persoon opgestelde facturen geen werkelijke economische handeling weergaven en dus fictieve facturen waren. De betrokken persoon had ook nagelaten de volgens de toepasselijke wetgeving vereiste voorzorgsmaatregelen te treffen. In die omstandigheden besloot de belastingdienst de natuurlijke persoon het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen omdat de betrokken handelingen als verdacht moesten worden beschouwd (punt 27) wegens facturen die niet konden worden geacht de daarin vermelde economische handeling te bewijzen. De belastingdienst stelde dan ook vast dat de betrokken persoon btw was verschuldigd en legde hem een geldboete en verdragingsrente op (punt 29).

De natuurlijke persoon ging tegen die beslissing in beroep bij de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (provinciale rechter in eerste aanleg Jász-Nagykun-Szolnok, Hongarije). Die rechterlijke instantie heeft het Hof de vraag voorgelegd of artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 273 van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting over te zijnen behoefte verrichte diensten af te trekken, op grond dat die belastingplichtige zich niet ervan heeft vergewist dat de opsteller van de facturen voor de goederen waarvoor om uitoefening van het recht op aftrek wordt verzocht, belastingplichtig was en regelmatig handelde (perscommuniqué en punt 51 van het arrest).

Het Hof heeft zich uitgesproken over de verplichting van de belastingplichtige om zich ervan te vergewissen dat zijn handelspartner regelmatig handelt. Het heeft geoordeeld dat een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval ertoe verplicht kan zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten af te nemen, teneinde zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid. De belastingdienst kan echter niet op algemene wijze eisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium (perscommuniqué).

Het staat immers aan de belastingautoriteiten om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd. Die autoriteiten kunnen dus niet hun eigen controletaken doorschuiven naar de belastingplichtigen en hun het recht op aftrek ontfangen met het argument dat zij in die taken zijn tekortgeschoten (perscommuniqué).

Het Hof heeft derhalve geoordeeld dat richtlijn 2006/112 zich verzet tegen de praktijk van de Hongaarse belastingdienst waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van de betaalde btw wordt geweigerd wegens onregelmatigheden die zijn begaan door de opsteller van de factuur op grond waarvan om uitoefening van dat recht wordt verzocht, zonder dat er bewijs voorhanden is dat de belastingplichtige kennis had of had moeten hebben van in een eerder stadium van de toeleveringsketen gepleegde fraude. Die richtlijn verzet zich ook tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst het recht op aftrek weigert op grond dat de belastingplichtige zich niet ervan heeft vergewist dat zijn handelspartner voldeed aan zijn wettelijke verplichtingen, met name ter zake van de btw, ook al beschikte de belastingplichtige niet over aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude, of op grond dat de belastingplichtige behalve over de factuur niet over andere documenten beschikt waaruit blijkt dat zijn handelspartner regelmatig handelde (perscommuniqué).

[Arrest van 6 september 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

In deze zaak verstrekte een holdingvennootschap naar Portugees recht technische beheers- en managementdiensten aan vennootschappen waarin zij een belang had. In het kader daarvan betrok die vennootschap onder de btw-regeling een aantal diensten bij consultants, die zij aan haar dochterondernemingen in rekening bracht tegen dezelfde prijs als de prijs waartegen zij de diensten had verkregen, vermeerderd met btw. In een bepaald belastingjaar trok de

holdingvennootschap het volledige bedrag aan voldane btw af van de in rekening gebrachte btw op grond dat de belaste handelingen objectief gezien waren verricht met gebruikmaking van de overeenkomstige ontvangen diensten.

Aangezien de belastingdienst naar aanleiding van een controle oordeelde dat de holdingvennootschap de btw over de diensten die zij in een eerder stadium had ontvangen, niet volledig in aftrek kon brengen, maar gebruik moest maken van de pro rata-aftrek, kreeg die vennootschap een aanslag betekend waarin was vastgesteld welk percentage van de voorbelasting aftrekbaar was. De vennootschap stelde tegen die aanslag beroep in bij de rechter in eerste aanleg, de Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (bestuurs- en belastingrechter Lissabon, Portugal), die het beroep verwierp.

De vennootschap vocht de beslissing van de rechter in eerste aanleg aan bij de verwijzende rechter, de Tribunal Central Administrativo Sul (centrale bestuursrechter voor het zuiden van Portugal), die zich in deze context tot het Hof heeft gewend met de vraag of artikel 17, leden 2 en 5, van richtlijn 77/388 aldus moet worden uitgelegd dat een holdingvennootschap die bijkomstig bij haar hoofdactiviteit bestaande in het bezit van het geheel of een deel van het maatschappelijk kapitaal van dochterondernemingen, goederen en diensten verwerft die zij vervolgens aan deze vennootschappen in rekening brengt, het volledige bedrag aan betaalde voorbelasting kan aftrekken overeenkomstig artikel 17, lid 2, van genoemde richtlijn, dan wel door de belastingdienst ertoe kan worden verplicht enkel het gedeelte van de btw af te trekken dat evenredig is aan het bedrag van de belaste handelingen, overeenkomstig artikel 17, lid 5, van dezelfde richtlijn.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat volgens vaste rechtspraak een holdingvennootschap wier enig doel de deelneming in andere ondernemingen is, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen, onverminderd haar rechten als aandeelhouder of vennoot, niet de hoedanigheid van btw-plichtige bezit en geen recht op aftrek heeft. De inmenging van een holdingvennootschap in het beheer van de vennootschappen waarin zij deelnemingen heeft genomen, vormt echter een economische activiteit in de zin van richtlijn 77/388, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die aan btw zijn onderworpen (punt 34).

Vervolgens heeft het Hof onder verwijzing naar zijn vaste rechtspraak benadrukt dat het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (punt 35). Voor dit recht op aftrek is echter vereist dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat (punt 36), of dat de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten (punt 37).

Het Hof heeft in dit verband drie situaties onderscheiden: ten eerste de situatie waarin de in een eerder stadium verworven diensten moeten worden geacht in hun geheel rechtstreeks en onmiddellijk verband te houden met economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat; ten tweede de situatie waarin die diensten worden gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op

aftrek bestaat, en ten derde de situatie waarin de diensten worden gebruikt zowel voor economische activiteiten als voor andere dan economische activiteiten. In de eerste situatie heeft de betrokken belastingplichtige recht op aftrek van het volledige bedrag van de btw die rust op de verwerving in een eerder stadium. Dit recht op aftrek kan niet worden beperkt louter op grond dat de belaste handelingen volgens de nationale regeling wegens het statutaire doel of de algemene activiteit van de betrokken vennootschappen aan te merken zijn als bijkomstig bij hun hoofdactiviteit. In de tweede situatie is aftrek slechts toelaatbaar voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen en mogen de lidstaten een van de methoden voor vaststelling van het recht op aftrek toepassen. In de derde situatie is richtlijn 77/388 niet van toepassing en worden de methoden voor aftrek en verdeling bepaald door de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn. Ook moeten zij daarbij een berekeningsmethode bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van de twee activiteiten (punten 45-47). Het Hof kwam tot de slotsom dat voor de omvang van het aan de holdingvennootschap toekomende recht op aftrek van de voorbelasting bepalend was onder welke situatie of situaties de activiteit van die vennootschap moest worden geacht te vallen.

[Arrest van 21 februari 2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Een persoon die voor eigen rekening als ondernemer actief was en meerderheidsaandeelhouder was van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, waarvan het statutaire doel bestond in de uitvoering onder bezwarende titel van aan btw onderworpen bouwwerkzaamheden, was als zaakvoerder en hoofdvennoot van die vennootschap betrokken in een strafrechtelijke procedure. De ondernemer en de vennootschap vormden een fiscale eenheid en werden dus beschouwd als één enkele belastingplichtige, waarbij op de ondernemer, als zogeheten „integrerende” onderneming, de belastingverplichtingen rustten van de ondernemingsgroep, bestaande uit de eenmanszaak en de vennootschap. Omdat de ondernemer werd verdacht van corruptie in verband met een aan de vennootschap gegunde bouwopdracht, startte het bevoegde parket een strafrechtelijke procedure tegen hem. In die procedure werd de ondernemer vertegenwoordigd door een advocaat. Volgens de overeenkomst betreffende het honorarium van die advocaat waren diens cliënten de ondernemer, als verdachte, alsmede de vennootschap. De advocaat stelde de facturen ter betaling van zijn honorarium op naam van de vennootschap op. Als integrerende onderneming van de vennootschap bracht de ondernemer voor het litigieuze belastingjaar de op die facturen in rekening gebrachte btw in aftrek.

De ondernemer kreeg een naheffingsaanslag opgelegd door het Finanzamt Köln-Nord (belastingdienst Keulen-Noord, Duitsland), dat van oordeel was dat de betrokken btw niet aftrekbaar was. Nadat zijn bezwaar tegen die aanslag door dat Finanzamt was afgewezen, stelde de ondernemer beroep in bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland), dat zijn beroep gegrond verklaarde.

Aangezien het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), waarbij het Finanzamt Köln-Nord beroep in „Revision” had ingesteld, twijfels had over de vaststelling van het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de handelingen in een eerder stadium en die in een later stadium, heeft het zich tot het Hof gewend met de vraag of bij de beoordeling van

het rechtstreeks verband dat volgens de rechtspraak van het Hof voor de uitoefening van het recht op aftrek in de zin van artikel 17, lid 2, onder a), van richtlijn 77/388 moet bestaan, dient te worden uitgegaan van de objectieve inhoud van de verkregen dienst, dan wel van de oorzaak van de verkrijging van deze dienst. Voor het geval dat de oorzaak van de verkrijging van de dienst bepalend zou zijn, wenste het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of een belastingplichtige die samen met een van zijn werknemers opdracht geeft tot het verrichten van een prestatie, recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting dan wel slechts op proportionele aftrek ervan.

Onder verwijzing naar zijn eerdere rechtspraak over het vereiste van het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband heeft het Hof met name vastgesteld dat bij de toepassing van dat criterium rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden, en alleen met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige (punt 22). De verplichting om uitsluitend de objectieve inhoud van de betrokken verrichting in aanmerking te nemen, sluit immers het nauwst aan bij het met het gemeenschappelijke btw-stelsel nagestreefde doel om de rechtszekerheid te garanderen en de belastingheffing te vergemakkelijken (punt 23). Bovendien moet ook aan de hand van hun objectieve inhoud worden nagegaan of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de gebruikte goederen of diensten en een belastbare handeling in een later stadium of, bij wijze van uitzondering, een belastbare handeling in een eerder stadium (punt 24). Het Hof heeft erop gewezen dat de verplichting om aan de hand van de objectieve inhoud van een dienst te bepalen of tussen deze dienst en de gehele belastbare economische activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, niet uitsluit dat eveneens rekening wordt gehouden met de uitsluitende oorzaak van de betrokken handeling, die moet worden beschouwd als een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud. Wanneer vaststaat dat een handeling niet ten behoeve van de belastbare activiteit van een belastingplichtige is verricht, kan niet worden aangenomen dat tussen deze handeling en deze activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtspraak van het Hof, ook al is deze handeling gelet op de objectieve inhoud ervan aan btw onderworpen (punt 29).

In casu heeft het Hof geoordeeld dat de kosten van de advocatendiensten, gelet op de objectieve inhoud van die diensten, niet konden worden geacht te zijn gemaakt ten behoeve van de gehele belastbare activiteit van de vennootschap. Zoals uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie bleek, waren de advocatendiensten immers rechtstreeks en onmiddellijk gericht op de bescherming van de particuliere belangen van de verdachte die wegens aan hem persoonlijk gedrag te wijten strafbare feiten werd vervolgd. Het strafonderzoek was bovendien uitsluitend tegen de verdachte persoonlijk ingesteld en niet tegen de vennootschap, hoewel het juridisch mogelijk was geweest ook tegen deze laatste een onderzoek in te stellen (punt 30).

Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat de omstandigheid dat naar nationaal burgerlijk recht een onderneming als die in het hoofdgeding de kosten voor de verdediging in een strafgeding van de belangen van haar organen moet dragen, niet relevant is voor de uitlegging en de toepassing van de bepalingen betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel. Gelet op de met dit stelsel ingevoerde objectieve btw-regeling is immers uitsluitend de objectieve verhouding tussen de verrichte diensten en de belastbare economische activiteit van de belastingplichtige doorslaggevend (punt 32). De diensten van een advocaat, waarmee wordt beoogd strafsancities af te weren voor de zaakvoerders van een btw-plichtige onderneming die natuurlijke personen

zijn, geven deze onderneming dan ook niet het recht de voorbelasting over de verrichte diensten af te trekken (punt 33).

[Arrest van 18 juli 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

In deze zaak had een belastingplichtige op basis van nationale pensioenwetgeving ten behoeve van het waarborgen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers een pensioenfonds opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit. Een dochteronderneming van de belastingplichtige sloot met dienstverleners overeenkomsten af inzake de administratie van de pensioenen en het vermogensbeheer van het pensioenfonds, waarvan de kosten werden betaald door die dochteronderneming en niet werden doorberekend aan het pensioenfonds. De belastingplichtige trok de btw die in een bepaalde periode ter zake van die kosten in rekening was gebracht, als voorbelasting in aftrek.

De belastingplichtige kreeg vervolgens over diezelfde periode een naheffingsaanslag opgelegd. Nadat zijn bezwaar tegen die aanslag door de Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen (Nederland) was afgewezen, stelde de belastingplichtige tegen die beslissing beroep in bij de Rechtbank te Leeuwarden (Nederland), dat het beroep ongegrond verklaarde.

De belastingplichtige ging tegen die uitspraak in hoger beroep bij het Gerechtshof te Leeuwarden (Nederland), dat zich tot het Hof heeft gewend met de vraag of artikel 17 van richtlijn 77/388 een belastingplichtige die een afgescheiden pensioenfonds heeft opgericht, toestaat om de btw in aftrek te brengen die hij ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds heeft betaald.

Na te hebben herinnerd aan de in zijn rechtspraak geformuleerde voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting toe te kennen, heeft het Hof met betrekking tot de vaststelling van het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband geoordeeld dat voor het bestaan van een dergelijk verband de kosten van de handelingen in een eerder stadium moeten zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (punt 23).

In het kader van het onderzoek of, ondanks de omstandigheid dat het door de belastingplichtige opgerichte fonds een juridisch van deze laatste afgescheiden entiteit vormde, het bestaan van bedoeld verband uit het geheel van de omstandigheden van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties naar voren kwam, heeft het Hof om te beginnen vastgesteld dat de belastingplichtige de betrokken diensten had afgenomen ten behoeve van de administratie van de pensioenen van zijn werknemers en het vermogensbeheer van het pensioenfonds dat was opgericht om deze pensioenen zeker te stellen. Door het fonds op te richten was de belastingplichtige een wettelijke verplichting nagekomen die op hem als werkgever rustte, en voor zover de kosten van de door de belastingplichtige in dat kader afgenomen diensten deel uitmaakten van zijn algemene kosten, waren zij als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van de belastingplichtige (punt 25).

Het Hof heeft daaruit vervolgens afgeleid dat de belastbare activiteiten van de belastingplichtige de uitsluitende oorzaak van de in een eerder stadium afgenomen diensten vormden en dat er

een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestond (punt 26). Het heeft in dit verband gepreciseerd dat indien geen recht op aftrek van de voorbelasting bestond, niet alleen de belastingplichtige het uit de aftrekregeling voortvloeiende belastingvoordeel zou worden onthouden doordat de wetgever ervoor heeft gekozen pensioenen door een juridische scheiding tussen de werkgever en het pensioenfonds te beschermen, maar bovendien de neutraliteit van de btw niet meer gegarandeerd zou zijn.

Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard dat een belastingplichtige die ten behoeve van het waarborgen van de pensioenrechten van zijn werknemers en gewezen werknemers een pensioenfonds heeft opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, het recht heeft de btw die hij heeft betaald ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen, mits uit het geheel van de omstandigheden van de betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt (dictum).

[Arrest van 6 februari 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Twee belastingplichtigen hadden een kaderovereenkomst gesloten betreffende bouwwerkzaamheden, het bouwen van een varkensstal en de modernisering van een varkensbedrijf. In verband met die overeenkomst had de verrichter van de betrokken diensten in het kader van de verleggingsregeling verschillende facturen uitgereikt voor de betaling van voorschotten. Vervolgens had hij met toepassing van de gebruikelijke regels inzake btw een factuur uitgereikt voor het totaalbedrag van de uitgevoerde werkzaamheden, inclusief btw. De ontvanger van de diensten had die btw aan de dienstverrichter betaald. De dienstverrichter was daarna failliet gegaan en had de btw niet aan de belastingdienst kunnen afdragen.

De belastingdienst willigde bij besluit een door de ontvanger van de diensten ingediend verzoek tot teruggaaf van de op de betrokken factuur vermelde btw in. Na een tweede belastingcontrole stelde de Roemeense belastingdienst vast dat de vereenvoudigingsmaatregelen inzake de verleggingsregeling niet in acht waren genomen. De ontvanger van de diensten kreeg bijgevolg een belastingaanslag opgelegd waarbij het betrokken btw-bedrag, vermeerderd met vertragingsrente, van hem werd teruggevorderd. Nadat het Tribunal Bihor (rechter in eerste aanleg Bihor, Roemenië) het beroep tot nietigverklaring van het terugvorderingsbesluit en de belastingaanslag ongegrond had verklaard, het hoger beroep tegen het vonnis van die rechterlijke instantie was verworpen en het verzoek tot herziening ervan niet-ontvankelijk was verklaard, vocht de ontvanger van de diensten die laatste beslissing bij de Curtea de Appel Oradea (rechter in tweede aanleg Oradea, Roemenië) aan.

De Curtea de Appel Oradea heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit zich in het kader van een aan de verleggingsregeling onderworpen verrichting ertegen verzetten dat de ontvanger van de diensten het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw die hij onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op basis van een verkeerd opgestelde factuur, ook wanneer die fout wegens het faillissement van die dienstverrichter niet kan worden verholpen.

Het Hof heeft eraan herinnerd dat een belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de btw daarover gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele

voorwaarden van richtlijn 2006/112 opgestelde factuur behoeft te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, en enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten dient te vervullen wanneer hij gebruikmaakt van de mogelijkheid die artikel 178, onder f), van deze richtlijn hem biedt (punt 33). De omvang van de formaliteiten die aldus door de betrokken lidstaat zijn vastgesteld en die door de belastingplichtige in acht moeten worden genomen om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, mag niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de verleggingsregeling te controleren en de heffing van de btw te waarborgen (punt 34).

Het Hof heeft in casu vastgesteld dat in strijd met de in de toepasselijke nationale wetgeving geformuleerde eisen op de betrokken factuur niet de vermelding „verleggingsregeling” voorkwam, en dat de ontvanger van de diensten niet de in die wetgeving bedoelde maatregelen had getroffen die nodig waren om het ontbreken van die vermelding te verhelpen. Voorts had de ontvanger van de diensten de ten onrechte op die factuur vermelde btw verkeerdelijk aan de dienstverrichter betaald, terwijl hij krachtens genoemde regeling als ontvanger van de diensten de btw aan de belastingautoriteiten had moeten betalen overeenkomstig richtlijn 2006/112. Naast het feit dat de litigieuze factuur niet voldeed aan de formele vereisten van de nationale wettelijke regeling, was derhalve niet voldaan aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling (punt 37).

Volgens het Hof leverde die situatie voor de betrokken lidstaat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten op (punt 38). Aangezien de door de ontvanger van de diensten aan de dienstverrichter betaalde btw niet verschuldigd was en die betaling niet voldeed aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling, kon de ontvanger van de diensten zich bovendien niet beroepen op een recht op aftrek van die btw (punt 40). Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat de weigering van het recht op aftrek in casu niet in strijd was met het Unierecht (dictum 1).

[Arrest van 27 juni 2018, SGI en Valériane \(C-459/17 en C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Deze zaken betreffen op Réunion (Frankrijk) gevestigde vennootschappen die activiteiten verrichten die bestaan in het realiseren van investeringen die in aanmerking komen voor de in een nationale bepaling geregelde belastingvermindering. De Franse belastingdienst betwistte dat die twee belastingplichtigen recht hadden op aftrek van de btw die werd vermeld op verschillende facturen betreffende de aanschaf van kapitaalgoederen, onder meer omdat die facturen op geen enkele daadwerkelijke levering betrekking hadden. Elk van de vennootschappen kreeg voor bepaalde perioden btw-navorderingsaanslagen opgelegd.

De vennootschappen vochten die btw-navorderingsaanslagen in rechte aan. Na een arrest van de cour administrative d'appel de Bordeaux (bestuursrechter in tweede aanleg Bordeaux, Frankrijk) waarbij het in eerste aanleg gewezen vonnis was bevestigd, stelden zij bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) beroep in cassatie in.

De Conseil d'État heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of artikel 17 van richtlijn 77/388 aldus moet worden uitgelegd dat het voor de ontzegging aan de belastingplichtige voor wie een factuur is bestemd, van het recht op aftrek van de op deze factuur vermelde btw volstaat dat de belastingdienst aantoonbaar dat de handelingen waarop die factuur betrekking heeft, niet

daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, dan wel of de belastingdienst tevens moet aantonen dat die belastingplichtige niet te goeder trouw was.

Het Hof heeft om te beginnen vastgesteld dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt en dat dit tijdstip het tijdstip is waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (punt 34). Het recht op aftrek is dus gekoppeld aan de daadwerkelijke levering van de betrokken goederen of de daadwerkelijke verrichting van de betrokken diensten (punt 35). In zoverre strekt de uitoefening van het recht op aftrek zich niet uit tot een belasting die uitsluitend verschuldigd is omdat zij wordt vermeld op een factuur (punt 37). De goede of kwade trouw van de belastingplichtige die om de aftrek van btw verzoekt, is niet van invloed op de vraag of de levering heeft plaatsgevonden in de zin van richtlijn 77/388. Het begrip „levering van een goed” is namelijk objectief van aard en moet los van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen worden uitgelegd, zonder dat de belastingdienst de bedoeling van de belastingplichtige hoeft te onderzoeken of rekening hoeft te houden met het oogmerk van een andere marktdeelnemer dan deze belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen (punt 38).

Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard dat het voor de ontzegging aan de belastingplichtige voor wie een factuur is bestemd, van het recht op aftrek van de op deze factuur vermelde btw volstaat dat de belastingdienst aantoont dat de handelingen waarop die factuur betrekking heeft, niet daadwerkelijk hebben plaatsgevonden (dictum).

[Arrest van 5 juli 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Een holding met als doel het beheer van deelnemingen in verschillende dochterondernemingen van het concern, waaraan zij een gebouw verhuurde, ging in het kader van een herstructurering over tot de verkoop en aankoop van effecten. De btw ter zake van de herstructureringskosten bracht zij volledig in aftrek. De belastingdienst betwistte die aftrek op grond dat de kosten waarvoor de vennootschap om aftrek van de btw verzocht, waren teweeggebracht door kapitaalverrichtingen die buiten de werkingssfeer van het recht op aftrek vallen. De vennootschap kreeg daarom een naheffingsaanslag opgelegd. Haar bezwaar tegen die aanslag werd in twee instanties ongegrond verklaard.

In het kader van het bij hem ingestelde cassatieberoep heeft de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) zich tot het Hof gewend met de vraag of de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een inmenging vormt in het beheer van deze onderneming die moet worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van richtlijn 77/388, zodat er recht ontstaat op aftrek van de btw over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, en zo ja, onder welke voorwaarden.

Wat het aan een holding toekomende recht op aftrek betreft, heeft het Hof om te beginnen in herinnering gebracht dat wanneer de deelneming gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, die inmenging een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van artikel 2 van deze richtlijn aan btw zijn onderworpen (punten 29 en 30). Het Hof heeft er ook op gewezen dat de in zijn rechtspraak

genoemde voorbeelden van activiteiten die inmenging van de holding in het beheer van haar dochterondernemingen opleveren, geen limitatieve opsomming vormen (punt 31).

Na te hebben vastgesteld dat de enige diensten die de holding in casu had verstrekt aan de dochterondernemingen waarvoor zij uitgaven had gedaan ter verwerving van hun effecten, bestonden in de verhuur van een gebouw dat door een operationele dochteronderneming werd gebruikt als nieuwe productielocatie, en na te hebben herinnerd aan de speelruimte die aan de lidstaten is gelaten ten aanzien van de belastingheffing op verpachting en verhuur (punt 33), heeft het Hof geoordeeld dat de verhuur van een gebouw door een holding aan haar dochteronderneming een inmenging in het beheer van deze onderneming vormt, die moet worden beschouwd als een economische activiteit op grond waarvan recht op aftrek van de btw ontstaat over de door de holding gemaakte kosten ter verwerving van deelnemingen in deze dochteronderneming, mits deze dienstverlening duurzaam van aard is, zij wordt verricht onder bezwarende titel en zij wordt belast, wat betekent dat deze verhuur niet is vrijgesteld, en er een rechtstreeks verband bestaat tussen de door de dienstverrichter verleende dienst en de van de begunstigde ontvangen tegenprestatie (punt 35).

Wat meer in het bijzonder de omvang van het recht op aftrek betreft, heeft het Hof eraan herinnerd dat de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die dochterondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van die holding, en dat de over die kosten voldane btw in beginsel volledig in aftrek moet worden gebracht (punt 36). Dit onbeperkte recht geldt echter niet voor de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die slechts aan het beheer van bepaalde van deze dochterondernemingen deelneemt en met betrekking tot de andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verricht. In dat geval kunnen deze kosten slechts voor een deel worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van de holding, zodat enkel de btw die is voldaan over kosten die inherent zijn aan de economische activiteit, in aftrek kan worden gebracht. Welk gedeelte van de totale kosten inherent is aan de economische activiteit, wordt bepaald aan de hand van verdeelcriteria die worden vastgelegd door de lidstaten volgens een methode die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteit en welk deel aan de niet-economische activiteit (punt 37).

[Arrest van 17 oktober 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

In deze zaak had een vennootschap een openbaar bod uitgebracht op alle aandelen van een andere vennootschap en daarbij kosten gemaakt voor adviesdiensten en andere diensten in samenhang met de geplande overname. Die transactie was echter niet volledig verwezenlijkt, zodat de eerste vennootschap slechts een deel van het maatschappelijk kapitaal van de tweede vennootschap had kunnen verwerven (punt 8). De eerste vennootschap had verzocht om aftrek van de voorbelasting over de genoemde uitgaven met als argument dat zij voornemens was zich, na overname van de zeggenschap over de doelvennootschap, te mengen in het beheer ervan door aan deze vennootschap aan btw onderworpen managementdiensten te leveren. Nadat de bevoegde belastingdienst de aftrek van de betrokken btw had geweigerd, en nadat de vennootschap die om die aftrek had verzocht, tegen die weigering was opgekomen, heeft de

met de behandeling van de zaak belaste nationale rechter zich tot het Hof gewend met de vraag of richtlijn 77/388 de aftrek toestaat wanneer een vennootschap voornemens is om alle aandelen van een andere vennootschap te verwerven met het oog op een economische activiteit die bestaat in het leveren van aan btw onderworpen managementdiensten aan de overgenomen vennootschap.

Het Hof heeft om te beginnen de voorwaarden voor het verkrijgen van de hoedanigheid van belastingplichtige onderzocht. Het heeft daarbij met name verwezen naar zijn vaststellingen in de zaak Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14)¹⁴, waaruit volgt dat er sprake moet zijn van directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschap waarin wordt deelgenomen, om het recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen (punten 16 en 17). Vervolgens heeft het Hof eraan herinnerd dat voorbereidende handelingen reeds tot de economische activiteit moeten worden gerekend, zodat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft zelfstandig een economische activiteit aan te vangen en hiertoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd (punt 18). Het Hof heeft op grond daarvan geoordeeld dat een vennootschap die voorbereidende handelingen verricht die passen in het kader van een voorgenomen verwerving van aandelen van een andere vennootschap, met de bedoeling een economische activiteit uit te oefenen die erin bestaat zich te mengen in het beheer van de overgenomen vennootschap door aan btw onderworpen managementdiensten te leveren, moet worden beschouwd als belastingplichtige in de zin van richtlijn 77/388.

Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat uit het arrest INZO¹⁵ volgt dat het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, in stand blijft, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot belaste handelingen heeft geleid. Volgens de arresten Midland Bank¹⁶ en Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ geldt hetzelfde wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen (punt 25).

Voorts kan de voorbelasting slechts volledig worden afgetrokken indien de gemaakte kosten in beginsel hun oorzaak uitsluitend vinden in de geplande economische activiteit, te weten de levering van aan btw onderworpen managementdiensten aan de doelvennootschap. Ingeval deze kosten ook voor een deel betrekking hebben op een vrijgestelde of niet-economische activiteit, kan de btw over deze kosten slechts gedeeltelijk worden afgetrokken (punt 30).

Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard dat richtlijn 77/388 een vennootschap die voornemens is alle aandelen van een andere vennootschap te verwerven met het oog op een economische activiteit die bestaat in het leveren van aan btw onderworpen managementdiensten aan de overgenomen vennootschap, het recht toekent de voorbelasting over de uitgaven voor adviesdiensten in het kader van een openbaar overnamebod integraal af te trekken, zelfs als is komen vast te staan dat deze economische activiteit niet van de grond is gekomen, voor zover deze uitgaven hun oorzaak uitsluitend vinden in de geplande economische activiteit (dictum).

¹⁴ Die zaak heeft geleid tot het arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ [Arrest van 29 februari 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [Arrest van 8 juni 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Arrest van 15 januari 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

[Arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

In deze zaak bood een financieringsmaatschappij financieringen aan die uitsluitend dienden voor de aankoop van motorvoertuigen van de merken van het concern waarvan zij deel uitmaakte. Zo bood zij onder meer leasing van de betrokken motorvoertuigen aan. Dit hield in dat zij het voertuig aankocht bij een distributeur en het ter beschikking stelde van de klant, met dien verstande dat de klant geen eigenaar van het voertuig werd zolang niet alle uit hoofde van de overeenkomst verschuldigde betalingen waren gedaan. De aan de financieringsmaatschappij betaalde prijs voor de aankoop van het voertuig omvatte geen winstmarge. Wanneer de financieringsmaatschappij de rentevoet voor het deel „financiering” van de transactie bepaalde, bracht zij daarentegen boven op haar financieringskosten een marge voor de algemene kosten, een winstmarge en een provisie voor dubieuze vorderingen in rekening. Om die reden was het rentegedeelte van de aflossingen, anders dan het gedeelte dat overeenstemde met de aflossing van de aankoopprijs van het voertuig, inbegrepen in de omzet.

Volgens het op leasecontracten toepasselijke nationale btw-recht vormde een leaseovereenkomst weliswaar één handelstransactie, maar bestond zij uit verschillende afzonderlijke prestaties, waaronder de terbeschikkingstelling van een voertuig (een belastbare handeling) enerzijds en de verlening van een krediet (een vrijgestelde handeling) anderzijds. De door de financieringsmaatschappij over al haar werkzaamheden voldane voorbelasting had ten dele uitsluitend betrekking op belastbare handelingen dan wel op vrijgestelde handelingen en ten dele op beide typen handelingen. Laatstbedoelde btw werd „residuele btw” genoemd en omvatte algemene kosten in verband met het dagelijks beheer.

Aangezien de financieringsmaatschappij een gedeeltelijk vrijgestelde marktdeelnemer was, waren partijen het oneens over de vraag in hoeverre zij die residuele btw in aftrek mocht brengen. De betrokken vennootschap stelde namelijk voor om de residuele btw aan haar activiteitensectoren toe te rekenen in verhouding tot met name de omzet in iedere sector, die echter zou worden berekend zonder rekening te houden met de waarde van de verkochte voertuigen. Vervolgens stelde zij een bijzondere methode voor ter berekening van de voor iedere sector aftrekbare residuele btw. Die methode was gebaseerd op de verhouding tussen het aantal belastbare handelingen en het totale aantal handelingen in de genoemde sector, waarbij het aantal handelingen niet was gekoppeld aan het aantal overeenkomsten, maar aan het aantal betalingen dat in het kader van die overeenkomsten werd uitgevoerd. De belastingdienst was daarentegen van mening dat de residuele btw moest worden omgeslagen over belastbare handelingen en vrijgestelde handelingen naargelang de waarde van deze handelingen, maar zonder rekening te houden met de oorspronkelijke waarde van het voertuig bij de levering ervan. Aangezien die waarde in ruime mate toerekenbaar was aan de verlening van de financiering (een vrijgestelde prestatie), betekende dit dat een veel kleiner gedeelte van de residuele btw aftrekbaar was.

Het Hof, dat naar aanleiding van dit geschil om een prejudiciële beslissing werd verzocht, heeft onderzocht of artikel 168 en artikel 173, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zelfs wanneer de algemene kosten betreffende leasingdiensten inzake roerende goederen niet worden doorberekend in het bedrag dat door de klant is verschuldigd voor de terbeschikkingstelling van het betrokken goed – dit is het belastbare deel van de transactie – maar in het rentebedrag dat is verschuldigd op grond van het „financieringsgedeelte” van de transactie – dit is het vrijgestelde deel daarvan –, deze algemene

kosten niettemin voor de toepassing van de btw moeten worden beschouwd als een bestanddeel van de prijs van deze terbeschikkingstelling, en voorts dat de lidstaten een toerekeningsmethode mogen toepassen die geen rekening houdt met de oorspronkelijke waarde van het betrokken goed bij de levering ervan (punt 27).

Na te hebben benadrukt dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, heeft het Hof opgemerkt dat de belastingplichtige niettemin eveneens recht op aftrek heeft, ook al ontbreekt een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van zijn algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten (punt 42). Het Hof heeft in dit verband vastgesteld dat de belastingplichtige had besloten om die kosten niet op te nemen in de prijs van de belastbare handelingen, maar alleen in die van de vrijgestelde handelingen. Aangezien die algemene kosten, althans tot op zekere hoogte, daadwerkelijk waren gemaakt om de voertuigen ter beschikking te stellen, wat een belastbare handeling was, vormden die kosten volgens het Hof als zodanig een bestanddeel van de prijs van deze handelingen (punt 44).

Na eraan te hebben herinnerd dat de omvang van het recht op aftrek varieert naargelang van het gebruik waarvoor de betrokken goederen en diensten zijn bestemd (punt 47), heeft het Hof gepreciseerd dat wanneer algemene kosten betrekking hebben op goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven als voor handelingen die geen recht op aftrek geven, het aftrekbare gedeelte moet worden vastgesteld overeenkomstig de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112. Voor zover van de algemene regel dat dat aftrekbare gedeelte moet worden berekend op basis van de omzet, kan worden afgeweken door een andere methode of verdeelsleutel toe te passen dan de omzetverhouding (punt 51), heeft het Hof benadrukt dat daarvoor als voorwaarde geldt dat het prorata voor de aftrek op die manier nog nauwkeuriger kan worden bepaald, ook al hoeft de gekozen methode niet per se de meest nauwkeurige te zijn (punt 53). In dit verband heeft het Hof opgemerkt dat, gelet op het fundamentele karakter van het recht op aftrek, met name niet kan worden aangenomen dat methoden voor de berekening van de aftrek die geen rekening houden met de omstandigheid dat de algemene kosten ten dele daadwerkelijk en in niet onbelangrijke mate betrekking hebben op handelingen die recht op aftrek geven, objectief weergeven welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik werkelijk toe te rekenen is aan deze verrichtingen. Dergelijke methoden kunnen derhalve niet een nauwkeuriger omslag waarborgen dan die welke voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet (punt 57).

Het Hof kwam tot de slotsom dat zelfs wanneer de algemene kosten betreffende leasetransacties inzake roerende goederen niet worden doorberekend in het bedrag dat door de klant is verschuldigd voor de terbeschikkingstelling van het betrokken goed – dit is het belastbare deel van de transactie – maar in het rentebedrag dat is verschuldigd op grond van het „financieringsgedeelte” van de transactie – dit is het vrijgestelde deel daarvan –, deze algemene kosten voor de toepassing van de btw toch moeten worden beschouwd als een bestanddeel van de prijs van deze terbeschikkingstelling, en voorts dat de lidstaten geen toerekeningsmethode mogen toepassen die geen rekening houdt met de oorspronkelijke waarde van het betrokken goed bij de levering ervan, daar deze methode niet een nauwkeuriger

toerekening kan waarborgen dan die welke het resultaat zou zijn van de toepassing van de verdeelsleutel op basis van de omzet (dictum).

1. Rechtstreeks en onmiddellijk verband

[Arrest van 30 mei 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Vennootschap X bezat 30 % van de aandelen in vennootschap A en verrichte tegen een vergoeding werkzaamheden als manager van A. In 1996 verkochten X en de overige aandeelhouders hun aandelen aan vennootschap D en werden de managementwerkzaamheden van X voor A beëindigd. In verband met de verkoop van die deelneming werden verschillende diensten ten behoeve van X verricht, waarvoor facturen met vermelding van btw werden uitgereikt. X bracht die btw in aftrek bij haar btw-aangiften, omdat zij van mening was dat de overdracht van haar deelneming de overgang van een algemeenheid van goederen en diensten vormde en dat de door haar in verband met die transactie gemaakte kosten aan te merken waren als algemene kosten die verband hielden met haar economische activiteit in haar geheel, en dus volledig aftrekbaar waren.

De verwijzende rechter heeft het Hof in wezen gevraagd of de overdracht van 30 % van de aandelen in een vennootschap waarvoor de overdrager aan btw onderworpen diensten verricht, de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen of diensten in de zin van richtlijn 77/388 vormt, en zo niet, of het feit dat de overige aandeelhouders nagenoeg tegelijkertijd aan dezelfde persoon alle andere aandelen in deze vennootschap overdragen en dat deze overdracht nauw samenhangt met de voor diezelfde vennootschap verrichte managementwerkzaamheden, enige invloed heeft.

Het Hof heeft om te beginnen opgemerkt dat de enkele aankoop, het enkele bezit en de enkele verkoop van aandelen op zich geen economische activiteiten in de zin van de richtlijn 77/388 vormen, aangezien de financiële deelneming in andere ondernemingen niet is aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (punt 39). Bijgevolg kan de overdracht van aandelen in een vennootschap, ongeacht de omvang van de deelneming, slechts worden gelijkgesteld met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wanneer de deelneming deel is van een zelfstandige eenheid waarmee het mogelijk is een autonome economische activiteit uit te oefenen, en deze activiteit door de verkrijger wordt voortgezet. Een aandelenoverdracht zonder meer die niet gepaard gaat met de overdracht van activa, maakt het de verkrijger evenwel niet mogelijk een autonome economische activiteit voort te zetten als rechtsverkrijgende van de overdrager (punt 38). De aandeelhouders zijn immers geen eigenaar van de activa van de onderneming waarin zij een deelneming bezitten, maar zij zijn eigenaar van hun deelneming en in die hoedanigheid hebben zij recht op een dividend, op mededeling van informatie en zijn zij betrokken bij de vaststelling van voor het management belangrijke beslissingen. Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat een deelneming van 30 % in een vennootschap slechts in beperkte mate een recht op deze vennootschap belichaamt (punt 39) en dat de overdracht van 30 % van de aandelen in een vennootschap niet kan worden gelijkgesteld met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van richtlijn 77/388 (punt 40). Het Hof heeft tevens vastgesteld dat elke handeling individueel en autonoom moet worden beoordeeld (punt 47).

Vervolgens heeft het Hof in herinnering gebracht dat recht op aftrek bestaat wanneer de handelingen in een eerder stadium rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Is dat niet het geval, dan moet worden nagegaan of de kosten voor het betrekken van de goederen of diensten in een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel. Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moeten in beide gevallen de kosten van de handelingen in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (punt 55).

Het Hof kwam tot de slotsom dat de overdracht van 30 % van de aandelen in een vennootschap waarvoor de overdrager aan btw onderworpen diensten verricht, geen overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen of diensten in de zin van richtlijn 77/388 vormt, ongeacht of de overige aandeelhouders nagenoeg tegelijkertijd aan dezelfde persoon alle andere aandelen in deze vennootschap overdragen en deze overdracht nauw samenhangt met de voor dezelfde vennootschap verrichte managementwerkzaamheden (dictum).

[Arrest van 8 november 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods was de moedermaatschappij van Arovit Holding A/S, die eigenaar was van Arovit Petfood. Vóór 1 maart 2007 was C&D Foods hoofdzakelijk actief als moedermaatschappij van Arovit Holding. Op die datum sloot zij met haar kleindochteronderneming Arovit Petfood een managementovereenkomst ter zake van de levering van diensten van beheer en IT. In augustus 2008 werd een kredietinstelling eigenaar van de Arovit-groep tegen betaling van één euro omdat de toenmalige eigenaar van de groep zijn betalingsverplichtingen uit een hem toegekende lening niet nakwam. Die instelling sloot tussen december 2008 en maart 2009 voor rekening van C&D Foods consultancyovereenkomsten ter voorbereiding van de verkoop van alle aandelen in Arovit Petfood, waartoe zij wilde overgaan om niet langer de schuldeiser van die groep te zijn. Nadat C&D Foods de kosten in verband met die voorgenomen verkoop had betaald, bracht zij de bijbehorende btw in aftrek. Bij gebreke van een potentiële koper werd het verkoopproces in 2009 beëindigd.

De verwijzende rechter heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of een holdingmaatschappij recht heeft op aftrek van voorbelasting over de kosten van een voorgenomen maar niet gerealiseerde verkoop van aandelen in een kleindochteronderneming ten behoeve waarvan deze holdingmaatschappij diensten op het gebied van beheer en IT verricht.

Het Hof heeft in de eerste plaats opgemerkt dat een vennootschap wier enig doel erin bestaat een deelneming te nemen in andere vennootschappen, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die vennootschappen, geen recht op aftrek geniet en evenmin de hoedanigheid van btw-plichtige heeft, aangezien de enkele aankoop en het enkele aanhouden van aandelen op zich geen economische activiteit in de zin van richtlijn 2006/112 vormen (punt 30). Dit ligt evenwel anders wanneer een financiële deelneming in een andere vennootschap gepaard gaat met een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschap waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelneming als aandeelhouder of vennoot heeft, daar een dergelijke inmenging gepaard gaat

met handelingen die aan btw zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten (punt 32).

Het Hof heeft in de tweede plaats geoordeeld dat, wil een aandelenoverdracht binnen de werkingssfeer van de btw kunnen vallen, deze handeling haar uitsluitende directe oorzaak in beginsel moet hebben in een belastbare economische activiteit van de betrokken moedermaatschappij, of het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van die activiteit moet vormen. Dit is het geval wanneer die handeling wordt verricht met het oogmerk om de opbrengst van die verkoop rechtstreeks toe te wijzen aan de belastbare economische activiteit van de betrokken moedermaatschappij of aan de economische activiteit van de groep waarvan zij de moedermaatschappij is (punt 38). Het Hof kwam dan ook tot de slotsom dat een voorgenomen, maar niet gerealiseerde verkoop van aandelen als die in de onderhavige zaak, die zijn uitsluitende directe oorzaak niet vindt in de belastbare economische activiteit van de betrokken vennootschap of die geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van deze economische activiteit vormt, niet binnen de werkingssfeer van de btw valt (punt 42 en dictum).

[Arrest van 22 oktober 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

In deze zaak had een rechtspersoon met winstoogmerk zich ertoe verbonden een recreatief ontdekkingspad aan te leggen in het kader van een economische activiteit in verband met plattelands- en recreatietoerisme en dit gedurende een periode van vijf jaar gratis open te stellen voor het publiek. Zij had de btw voor de verwerving of de vervaardiging van bepaalde investeringsgoederen in het kader van de werkzaamheden voor de uitvoering van het betrokken pad in aftrek gebracht. De belastingdienst, waarbij de rechtspersoon een verzoek om teruggaaf van de betrokken btw had ingediend, was echter van oordeel dat die teruggaaf niet gerechtvaardigd was aangezien niet was aangetoond dat de verworven goederen en diensten bestemd waren om te worden gebruikt voor een aan btw onderworpen activiteit. Op deze grondslag had de belastingdienst de aftrek van de betrokken bedragen geweigerd.

In deze context vroeg de verwijzende rechter zich af of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestond tussen de aan de verrichte werkzaamheden verbonden uitgaven en de door de betrokken rechtspersoon beoogde economische activiteiten, aangezien het recreatief ontdekkingspad rechtstreeks bestemd was voor gratis gebruik door het publiek.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft, en het goed gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (punt 18). Goederen en diensten kunnen door een als belastingplichtige handelende persoon worden verworven ten behoeve van een economische activiteit, ook indien zij niet onmiddellijk voor die economische activiteit worden gebruikt (punt 19). De persoon die investeringsuitgaven doet met de door objectieve factoren bevestigde bedoeling een economische activiteit uit te oefenen, moet als belastingplichtige worden aangemerkt. Als belastingplichtige mag hij de btw die verschuldigd of voldaan is voor investeringsuitgaven die zijn gedaan ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te verrichten en die recht op aftrek geven, onmiddellijk aftrekken (punt 20). De vraag of een belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld ten behoeve van een economische activiteit, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld door de verwijzende rechter

(punt 21). Niettemin heeft het Hof vastgesteld dat uit de door de verwijzende rechter gegeven beschrijving bleek dat het recreatief ontdekkingspad kon worden gezien als een middel om bezoekers aan te trekken teneinde goederen en diensten aan hen te leveren (punt 22). Dit wees erop dat de betrokken rechtspersoon de betrokken investeringsgoederen had verworven of vervaardigd met de bedoeling een economische activiteit uit te oefenen, en bijgevolg had gehandeld als belastingplichtige (punt 23).

Met betrekking tot het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband heeft het Hof eraan herinnerd dat de belastingplichtige ook bij ontbreken van een dergelijk verband niettemin recht heeft op aftrek wanneer de gedane uitgaven deel uitmaken van zijn algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten (punten 27 en 28). Alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden, moeten in de beschouwing worden betrokken en er moet alleen rekening worden gehouden met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige (punt 29).

Het Hof heeft opgemerkt dat het onmiddellijke gratis gebruik van de investeringsgoederen niet wegneemt dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, aangezien de openstelling van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde recreatief ontdekkingspad voor het publiek niet onder een van de vrijstellingen van richtlijn 2006/112 valt en de door de betrokken rechtspersoon voor de aanleg van het pad gedane uitgaven aan de door deze beoogde economische activiteit kunnen worden gekoppeld (punten 33-35).

[Arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

In deze zaak had een Bulgaarse vennootschap verschillende terreinen in een vakantiedorp gekocht teneinde er gebouwen met vakantieappartementen te bouwen. Zij had een overeenkomst gesloten met de gemeente die beschikte over een bouwvergunning voor het herstel van een pompstation voor afvalwater van dat op haar grondgebied gelegen vakantiedorp. De vennootschap die de terreinen had aangekocht, had bouwwerkzaamheden laten uitvoeren door een derde vennootschap. Volgens eerstgenoemde vennootschap bestond er een verband tussen de uitgaven voor het herstel van het pompstation en de diensten die zij na de bouw van de vergunde gebouwen op haar terreinen moest verrichten.

De verwijzende rechter heeft het Hof in wezen gevraagd of een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerende zaak die eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichtingen moet worden bepaald of er een rechtsreeks en onmiddellijk verband bestaat (punt 31). Wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van belastingheffing in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (punt 30).

In casu moest dus worden bepaald of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestond tussen enerzijds de dienst bestaande in het herstel van het pompstation voor afvalwater, en anderzijds een in een later stadium door de betrokken vennootschap verrichte belaste handeling of de economische activiteit van die vennootschap (punt 32). Uit de omstandigheden van de onderhavige zaak bleek dat de aansluiting op het pompstation van de gebouwen die de vennootschap van plan was te bouwen, onmogelijk zou zijn geweest zonder het herstel van dat station. Zonder dat herstel had de vennootschap haar economische activiteit niet kunnen uitoefenen (punt 33). Wanneer het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband vaststond, kon volgens het Hof het feit dat de betrokken dienst ook ten goede kwam aan de gemeente, niet rechtvaardigen dat het recht op aftrek aan de vennootschap werd ontzegd (punt 35).

Voorts heeft het Hof erop gewezen dat het aan de verwijzende rechter stond om na te gaan of de hersteldienst beperkt was gebleven tot hetgeen noodzakelijk was om de aansluiting van de door de vennootschap opgetrokken gebouwen op het pompstation voor afvalwater in het hoofdgeding te waarborgen, dan wel of die dienst verder was gegaan dan daartoe noodzakelijk was (punt 37). Het Hof heeft in dit verband opgemerkt dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerende zaak die eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt, voor zover die diensten niet verder reiken dan noodzakelijk is om die belastingplichtige in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten, en de kosten ervan zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen (punt 40 en dictum). Zo de bouw- of verbouingswerkzaamheden verder mochten reiken dan noodzakelijk voor de door de belastingplichtige opgetrokken gebouwen alleen, zou slechts een recht op aftrek moeten worden toegekend voor de voorbelasting die drukt op het deel van de bouw- of verbouingskosten dat objectief noodzakelijk was om de belastingplichtige in staat te stellen zijn belaste handelingen te verrichten (punt 39).

2. Gevolgen van fraude voor het recht op aftrek

[Arrest van 6 december 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

In deze zaak had de Bulgaarse belastingdienst naar aanleiding van een belastingcontrole vastgesteld dat er geen bewijs voorhanden was van de uitvoering van de intracommunautaire leveringen van tarwe en zonnebloem die een Bulgaarse vennootschap had aangegeven als leveringen aan een vennootschap naar Roemeens recht. De belastingdienst had controles verricht bij twee leveranciers van verzoekster in het hoofdgeding, alsmede bij drie leveranciers van die twee ondernemingen. Aangezien aan de hand van die controles niet kon worden vastgesteld of de drie laatstgenoemde leveranciers de goederen daadwerkelijk hadden geleverd aan de twee eerstgenoemde leveranciers, had de Bulgaarse belastingdienst daaruit afgeleid dat de leveranciers van verzoekster in het hoofdgeding niet over de noodzakelijke hoeveelheden goederen beschikten om de leveringen aan deze laatste te verrichten, en geconcludeerd dat tussen die ondernemingen en verzoekster in het hoofdgeding geen daadwerkelijke leveringen hadden plaatsgevonden. In deze context is een prejudiciële vraag gesteld over de definitie van het begrip „fraude” en de grenzen van dit begrip.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat volgens zijn vaste rechtspraak ter zake – met name de arresten Halifax e.a.¹⁸, Kittel en Recolta Recycling¹⁹, en Mahagében en Dávid²⁰ – een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling waarmee btw-fraude werd gepleegd, voor de toepassing van richtlijn 2006/112 moet worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen (punt 39).

Het Hof heeft daarentegen geoordeeld dat het niet verenigbaar is met de in richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude inhield (punt 41).

Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het bijgevolg aan de bevoegde belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (punt 43).

[Arrest van 13 februari 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Naar aanleiding van de bij verzoekster in het hoofdgeding, een Bulgaarse vennootschap, uitgevoerde belastingcontrole had de Bulgaarse belastingdienst zich afgevraagd of de aftrek van de btw die was vermeld op de facturen van zeven van de personen of ondernemingen die diensten voor deze vennootschap zouden hebben verricht, gegrond was. Voor bepaalde dienstverrichters zelf of voor hun onderaannemers was namelijk uit de hun tijdens die controle gevraagde inlichtingen niet gebleken dat zij over de nodige middelen beschikten om de gefactureerde verrichtingen uit te voeren. Omdat de belastingdienst van mening was dat niet was aangetoond dat bepaalde onderaannemers de verrichtingen hadden uitgevoerd, dan wel dat die verrichtingen niet door de op de facturen vermelde dienstverrichters waren uitgevoerd, had hij een wijzigingsaanslag vastgesteld waarbij hij was teruggekomen van de aftrekbaarheid van de op de facturen van die zeven ondernemingen vermelde btw.

Onder verwijzing naar het arrest Bonik²¹ heeft het Hof in de eerste plaats geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat de voor verzoekster in het hoofdgeding verrichte dienst niet daadwerkelijk door de op de facturen vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer was verricht, met name omdat laatstgenoemden niet beschikten over het personeel, de materiële middelen en de activa die daarvoor noodzakelijk waren, de kosten van hun dienstverrichting niet

¹⁸ [Arrest van 21 februari 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Arrest van 6 juli 2006 \(C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Arrest van 21 juni 2012 \(C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Zie met betrekking tot dit arrest ook deel II („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) en deel V („Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”) van deze fiche.

²¹ [Arrest van 6 december 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

in hun boekhouding waren gerechtvaardigd of de identiteit van de personen die bepaalde documenten hadden getekend als dienstverrichter, onjuist was gebleken, op zichzelf niet volstond om het recht op aftrek uit te sluiten (punt 31). Voor een dergelijke uitsluiting geldt namelijk de tweeledige voorwaarde dat de feiten frauduleus gedrag vormen en het op basis van de door de belastingautoriteiten verstrekte objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van die fraude, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan (punt 32).

Het Hof is in de tweede plaats ingegaan op de procedurele kwestie of de nationale rechter verplicht was om ambtshalve vast te stellen dat er sprake was van belastingfraude. Het heeft in dit verband opgemerkt dat, ook al kwalificeert een nationale rechtsregel belastingfraude als strafbaar feit en is alleen de strafrechter voor die kwalificatie bevoegd, een dergelijke regel zich niet ertegen verzet dat de rechter die de wettigheid moet beoordelen van een wijzigingsaanslag waarbij de door een belastingplichtige toegepaste btw-aftrek ter discussie is gesteld, zich kan baseren op de door de belastingdienst verstrekte objectieve gegevens om aan te tonen dat er in het concrete geval sprake is van fraude, terwijl volgens een andere bepaling van nationaal recht „ten onrechte gefactureerde” btw niet kan worden afgetrokken (punt 38). De nationale autoriteiten en rechterlijke instanties moeten immers overeenkomstig het Unierecht het recht op aftrek weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Voorts moet de nationale rechter, ook al hebben partijen zich niet op het Unierecht beroepen, ambtshalve de aan een dwingende regel van Unierecht ontleende rechtsgronden in het geding brengen indien hij op grond van het nationale recht de verplichting of de mogelijkheid heeft dit te doen met betrekking tot een dwingende regel van nationaal recht (punt 34).

[Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

In deze zaak had verzoekster in het hoofdgeding, een Poolse onderneming, herhaaldelijk dieselbrandstof aangekocht voor verbruik in het kader van haar economische activiteit. Vervolgens had zij de over die brandstofaankopen voldane btw afgetrokken. Na een belastingcontrole weigerde de belastingdienst het recht op aftrek van die btw op grond dat de facturen voor de betrokken brandstofaankopen waren opgesteld door een niet-bestaande marktdeelnemer. De vaststelling dat de marktdeelnemer niet bestond, was gebaseerd op een samenstel van factoren, waaronder het feit dat deze vennootschap niet voor btw-doeleinden was geregistreerd, geen belastingaangiften indiende en geen belasting betaalde.

Met betrekking tot eventuele fraude heeft het Hof om te beginnen herinnerd aan de in de arresten Bonik²² en Maks Pen²³ ontwikkelde rechtspraak en vervolgens gepreciseerd dat wanneer is voldaan aan de in richtlijn 77/388 gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek, het niet verenigbaar is met de in deze richtlijn vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling

²² [Arrest van 6 december 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Arrest van 13 februari 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude inhield (punt 49).

Volgens het Hof is het de taak van de belastingdienst om, na fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de factuur te hebben vastgesteld, aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van de factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan (punt 50).

III. Evenredige aftrek

[Arrest van 16 februari 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

De feiten in deze zaak zijn hierboven in deel II („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) reeds uiteengezet. Hier hoeft dus slechts in herinnering te worden gebracht dat in deze zaak de vraag speelde of de lidstaten, wanneer zij gemengd belastingplichtigen toestaan om aftrek van de voorbelasting toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies” mogen opnemen in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek.

Het Hof heeft onder verwijzing naar het arrest van 6 oktober 2005 in de zaak Commissie/Frankrijk (C-243/03)²⁴ eraan herinnerd dat voor gemengd belastingplichtigen het recht op aftrek weliswaar wordt berekend aan de hand van een vastgesteld pro rata, dat de uitkomst is van een breuk waarvan de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief btw, uit de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388 recht op aftrek bestaat, en de noemer uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief btw, uit de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat, maar dat het de lidstaten is toegestaan een van de andere in artikel 17, lid 5, derde alinea, van die richtlijn genoemde methoden voor de berekening van het recht op aftrek vast te leggen, waaronder de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit (punt 38). Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat subsidies die rechtstreeks met de prijs van een goed of een dienst verband houden, op dezelfde voet als dit goed of deze dienst belastbaar zijn. Subsidies die niet rechtstreeks met de prijs verband houden, kunnen door de lidstaten worden opgenomen in de noemer voor de berekening van het pro rata dat van toepassing is wanneer een belastingplichtige zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen die zijn vrijgesteld (punt 39).

²⁴ [Arrest van 6 oktober 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Het Hof heeft vastgesteld dat, aangezien de belastingplichtige in het hoofdgeding toestemming had gekregen om de aftrek te verrichten volgens een andere methode dan die van een vastgesteld pro rata, te weten volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit (punt 40), en aangezien de werkzaamheden van die belastingplichtige in de sectoren restauratie en animatie aan btw waren onderworpen, het recht op aftrek volgens de methode van het daadwerkelijke gebruik alle belasting betrof die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen had gedrukt (punt 41). Het Hof kwam dan ook tot de slotsom dat richtlijn 77/388 zich ertegen verzet dat wanneer een lidstaat gemengd belastingplichtigen toestaat de in deze richtlijn geregelde aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, deze lidstaat bij de berekening van het aftrekbare bedrag in de sectoren waarin dergelijke belastingplichtigen uitsluitend belastbare handelingen verrichten, niet-belastbare „subsidies” opneemt in de noemer van de breuk die dient ter bepaling van het pro rata van de aftrek (punt 43).

[Arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

In deze zaak had de belastingplichtige, een vennootschap naar Duits recht, een gebouw laten oprichten dat zowel woningen als bedrijfsruimten omvatte. Na oplevering van het gebouw had de belastingplichtige het verhuurd. De verhuur was gedeeltelijk vrijgesteld van btw en gedeeltelijk belast. In haar btw-aangifte had de belastingplichtige vennootschap de voorbelasting die zij voor het gebouw had betaald, gedeeltelijk afgetrokken, waarbij zij voor de berekening van het aftrekbare bedrag een pro rata had gehanteerd op basis van de verhouding tussen de omzet van de verhuur van de bedrijfsruimten en die van de overige verhuurhandelingen.

Na een belastingcontrole stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat de aftrekbare voorbelasting moest worden vastgesteld op basis van de verhouding tussen de oppervlakte van de bedrijfsruimten en die van de woningen, wat ertoe leidde dat het aftrekbare bedrag in het nadeel van de belastingplichtige werd verlaagd.

In deze context heeft de nationale rechter zich tot het Hof gewend met de vraag of de bepaling van richtlijn 77/388 die de berekening van het pro rata voor de toepassing van de btw-aftrek regelt, de lidstaten toestaat om voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting over de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik primair een andere verdeelsleutel dan de omzetverhouding voor te schrijven.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat volgens de algemene regel van richtlijn 77/388 de berekening van het pro rata impliceert dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen als bedoeld in artikel 17, leden 2 en 3, van deze richtlijn, waarvoor recht op aftrek bestaat (punt 13). De lidstaten kunnen evenwel van die regel afwijken en voorzien in een andere methode ter bepaling van het recht op aftrek, te weten de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, of uitsluiting van het recht op aftrek onder bepaalde voorwaarden (punt 15). Zij dienen bij de uitoefening van de hun verleende bevoegdheden het nuttig effect te eerbiedigen van de algemene regel van richtlijn 77/388, alsmede de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel (punt 16). Nationale

wetgeving die in algemene zin afwijkt van die regel, doet afbreuk aan het doel van richtlijn 77/388, te weten dat de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden (punt 17). Het is in dit kader de taak van de lidstaten om met eerbiediging van het recht van de Unie en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria voor de berekening van het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting vast te stellen. De lidstaten moeten deze bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van richtlijn 77/388 (punt 22).

Volgens het Hof moeten de lidstaten ook erop toezien dat de berekening van het pro rata voor de aftrek van voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk is (punt 23). Richtlijn 77/388 verzet zich derhalve niet ertegen dat de lidstaten voor een bepaalde handeling een andere methode of verdeelsleutel toepassen dan de omzetverhouding, bijvoorbeeld de oppervlakteverhouding in het hoofdgeding, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met de gekozen methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de omzetverhouding (punt 24).

[Arrest van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Deze zaak betreft een bankinstelling met hoofdkantoor in Frankrijk en bijkantoren in lidstaten van de Unie en derde landen. Bij een controle stelde de belastingdienst vast dat die instelling als belastingplichtige ten onrechte het bedrag aan rente op de leningen die door haar hoofdkantoor waren verstrekt aan buiten Frankrijk gevestigde bijkantoren, had meegerekend in de teller en de noemer van het pro rata voor aftrek.

De nationale rechter heeft vier vragen over de bepaling van het pro rata voor aftrek voorgelegd aan het Hof, dat om te beginnen heeft onderzocht of richtlijn 77/388 aldus moet worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde vennootschap ter bepaling van dat pro rata de omzet van in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen.

Het Hof heeft vastgesteld dat, aangezien de berekening van het pro rata voor aftrek een onderdeel van de aftrekregeling van richtlijn 77/388 vormt, de wijze waarop dat pro rata moet worden berekend, samen met die aftrekregeling behoort tot de werkingssfeer van de btw-regeling van de staat waar een activiteit of een handeling vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht (punt 30). Het staat namelijk aan de belastingautoriteiten van elke lidstaat om de methode voor de berekening van het recht op aftrek vast te stellen, daar zij volgens die richtlijn kunnen voorzien in de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening of in aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, of het recht op aftrek zelfs onder bepaalde voorwaarden kunnen uitsluiten (punt 31). In zoverre hangt de wijze van teruggaaf van de btw – in de vorm van aftrek of door terugbetaling – uitsluitend af van de „plaats van vestiging” van de belastingplichtige (punt 32). Dat begrip ziet niet alleen op het hoofdkantoor van de belastingplichtige, maar ook op de vaste inrichtingen (punt 33). Aangezien een in een lidstaat gevestigde vaste inrichting en het hoofdkantoor, dat zich in een andere lidstaat bevindt, één en dezelfde btw-plichtige zijn, is die belastingplichtige, behalve aan de regeling van de staat waar zijn hoofdkantoor is gevestigd, onderworpen aan de aftrekregeling van elke lidstaat waar hij een vaste inrichting heeft (punt 34).

Aangezien de wijze van berekening van het pro rata een wezenlijk onderdeel van de aftrekregeling vormt, kan bij de berekening van het pro rata dat van toepassing is op het in een lidstaat gevestigde hoofdkantoor van een belastingplichtige, de omzet die is gerealiseerd door alle vaste inrichtingen van die belastingplichtige in andere lidstaten, niet in aanmerking worden genomen, omdat dat zowel de rationele afbakening van de werkingssfeer van de nationale btw-regelingen als de bestaansreden van dat pro rata in ernstige mate zou ondergraven (punt 35). Ten eerste kan een dergelijke wijze van berekening van het pro rata namelijk niet een betere inachtneming van het beginsel van btw-neutraliteit garanderen dan een regeling waarbij voor elke lidstaat waar de belastingplichtige een vaste inrichting heeft, een afzonderlijk pro rata wordt berekend (punt 37). Ten tweede zou de hoogte van het toepasselijke pro rata voor aftrek worden vertekend (punt 38). Ten derde kan een dergelijke wijze van berekening van het pro rata voor aftrek afbreuk doen aan de nuttige werking van richtlijn 77/388 (punt 39).

[Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt \(C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

In deze zaken hadden twee holdingvennootschappen elk de volledige btw afgetrokken die was voldaan over, in het geval van de eerste vennootschap, de verwerving bij een derde van het kapitaal ter financiering van de deelnemingen in haar dochterondernemingen en van haar diensten, en, in het geval van de tweede vennootschap, de uitgiftekosten in verband met de verhoging van haar kapitaal. Bij de eerste vennootschap had de belastingdienst de aftrek slechts gedeeltelijk toegestaan, aangezien het loutere bezit van aandelen in de dochterondernemingen in zijn ogen geen recht gaf op aftrek. Bij de tweede vennootschap had de belastingdienst de aftrek van de voorbelasting geweigerd.

De nationale rechter waaraan de zaken waren voorgelegd, heeft het Hof een vraag gesteld over de situatie waarin de voorbelasting slechts kan worden afgetrokken voor zover de door de belastingplichtige gemaakte kosten maar gedeeltelijk aan zijn economische activiteit kunnen worden toegerekend. Meer bepaald wenste die rechter van het Hof te vernemen volgens welke methode de voorbelasting die door een holding is voldaan bij de verwerving van kapitaal met het oog op de aankoop van aandelen in dochterondernemingen, moet worden verdeeld tussen de economische en de niet-economische activiteiten van deze holding.

Het Hof heeft om te beginnen in herinnering gebracht dat een holdingvennootschap die als enig doel heeft deelnemingen te nemen in andere ondernemingen, zonder dat zij zich direct of indirect mengt in het beheer van die ondernemingen, geen recht op aftrek geniet (punt 18). De kosten voor de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen die zijn gemaakt door een holding die deelneemt aan het beheer van die dochterondernemingen en aldus een economische activiteit verricht, moeten echter worden geacht te zijn gemaakt voor de economische activiteit van deze holding, en de over die kosten voldane btw mag volledig worden afgetrokken (punt 25).

Vervolgens heeft het Hof gepreciseerd dat de regeling inzake de pro-rata-btw-aftrek enkel bedoeld is voor gevallen waarin een belastingplichtige de goederen en diensten zowel gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (punt 26). Die regeling ziet op de voorbelasting die drukt op kosten die uitsluitend verband houden met economische

handelingen. De vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten (punt 27). Aangezien de betrokken holdings btw moesten betalen in het kader van hun economische activiteit die daarin bestond dat zij tegen betaling prestaties verrichtten ten behoeve van al hun dochterondernemingen, zou de door hen voldane btw over de kosten voor de verwerving van die diensten moeten worden geacht deel uit te maken van hun algemene kosten en volledig moeten worden afgetrokken, tenzij in een later stadium verrichte economische handelingen zijn vrijgesteld van btw, in welk geval het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend volgens de pro rata-regels (punt 28).

[Arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)

In deze zaak had de belastingplichtige, een private vastgoedmaatschappij naar Duits recht, op een aan haar toebehorend perceel een oud pand gesloopt en een gebouw opgericht dat was bedoeld voor bewoning en bedrijfsdoeleinden. Dat gebouw bevatte zes woon- en bedrijfseenheden en tien ondergrondse parkeerplaatsen. Sommige van die eenheden en parkeerplaatsen werden verhuurd.

De belastingplichtige had haar recht op aftrek van de in verband met de sloop- en bouwwerkzaamheden betaalde btw berekend door een verdeelsleutel toe te passen die was vastgesteld op basis van de verhouding tussen de – aan btw onderworpen – omzet uit de verhuur van de bedrijfseenheden of bijbehorende parkeerplaatsen, en de – van btw vrijgestelde – omzet uit de overige verhuur. Bepaalde onderdelen van het gebouw die aanvankelijk bestemd waren geweest voor de verrichting van belaste handelingen, waren echter uiteindelijk vrij van btw verhuurd. De Duitse belastingdienst, die van oordeel was dat de aftrekbare btw moest worden bepaald aan de hand van een nauwkeuriger verdeelsleutel dan de omzetverhouding, namelijk een verdeelsleutel volgens de oppervlakte, had op basis van deze laatste verdeelsleutel het aan de belastingplichtige toegestane aftrekpercentage verlaagd.

Dit geschil was voor de nationale rechter aanleiding om zich tot het Hof te wenden met de vraag of, in het geval dat een gebouw in een later stadium wordt gebruikt ter verrichting van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en van andere waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de lidstaten moeten voorschrijven dat de goederen en diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting of de aanschaf van dit gebouw, in eerste instantie uitsluitend worden bestemd voor het ene dan wel het andere soort handelingen, zodat, in tweede instantie, enkel het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten waaraan aldus geen bestemming kan worden gegeven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte. Daarnaast wenste de nationale rechter te vernemen of het door het Hof op deze vraag gegeven antwoord tevens van toepassing zou zijn op de goederen en de diensten die zijn aangewend bij het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van een gebouw voor gemengd gebruik.

Het Hof heeft vastgesteld dat de lidstaten in beginsel verplicht zijn te bepalen dat belastingplichtigen, ter vaststelling van hun recht op aftrek, in eerste instantie de in een eerder

stadium verworven goederen en diensten moeten bestemmen voor de verschillende handelingen die in een later stadium worden verricht, en voor de uitvoering waarvan zij zijn bedoeld. In tweede instantie moeten de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op deze goederen of diensten de aftrekregeling toepassen die overeenkomt met hun bestemming, met dien verstande dat, met betrekking tot de goederen en diensten die geen verband houden met één enkel type handeling, de in richtlijn 77/388 vastgestelde pro rata-regeling moet worden toegepast (punt 26).

Het Hof heeft in dit verband uitgelegd dat een nationale regeling belastingplichtigen kan toestaan om aan die goederen en diensten geen bestemming te geven, ongeacht het gebruik dat ervan zal worden gemaakt, wanneer die goederen en diensten betrekking hebben op de aanschaf of de oprichting van een gebouw voor gemengd gebruik en de bestemming in de praktijk moeilijk valt te bepalen (punt 28). Wanneer de bestemming daarentegen in de praktijk eenvoudig valt te bepalen, kan het een lidstaat niet zijn toegestaan vast te stellen dat de belastingplichtigen zijn vrijgesteld van het bestemmen van de goederen en diensten voor de verschillende handelingen die in een eerder stadium door middel van dat gebouw zijn verricht (punt 30).

Met betrekking tot de berekening van het bedrag van de aftrek heeft het Hof eraan herinnerd dat, wat betreft de goederen en de diensten die tegelijkertijd zijn gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, dit bedrag in beginsel voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen op basis van een bepaald pro rata wordt berekend (punt 31). De lidstaten kunnen evenwel een andere berekeningsmethode toepassen, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met de gekozen methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van die eerste methode (punt 32).

Het Hof heeft voor recht verklaard dat de lidstaten niet verplicht zijn te bepalen dat de goederen en de diensten die in een eerder stadium zijn gebruikt voor de oprichting, de aanschaf, het gebruik, de instandhouding of het onderhoud van dit gebouw, in eerste instantie voor deze verschillende handelingen worden bestemd, wanneer een dergelijke bestemming moeilijk uitvoerbaar is, zodat, in tweede instantie, alleen het recht op aftrek dat moet worden toegekend over die goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel handelingen die recht op aftrek geven als andere die hierop geen recht geven, wordt vastgesteld door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet of, op voorwaarde dat deze methode waarborgt dat het pro rata van de aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld, volgens de oppervlakte (punt 36).

IV. Beperkingen van het recht op aftrek

Het begrip „beperkingen” in de zin van dit deel moet ruimer worden opgevat dan de beperkingen bedoeld in artikel 176 van richtlijn 2006/112. Het gaat hier namelijk veeleer om de grenzen van het recht op aftrek.

In dit verband zullen drie arresten aan de orde komen, te weten de arresten Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶ en Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16²⁷.

[Arrest van 13 februari 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

In dit arrest heeft het Hof erop gewezen dat de door artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 aan de lidstaten geboden mogelijkheid om andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, volgens de tweede alinea van dat artikel niet mag worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in die richtlijn vastgestelde verplichtingen (punt 42). Volgens het Hof kan namelijk de eventuele omstandigheid dat de dienstverrichter niet voldoet aan bepaalde boekhoudkundige vereisten geen afbreuk doen aan het recht van de ontvanger van de verrichte diensten om de erover voldane btw in aftrek te brengen, wanneer de voor die diensten uitgereikte facturen alle door artikel 226 van richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevatten (punt 47). Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard dat richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale bepaling volgens welke een dienst als verricht wordt beschouwd op het tijdstip waarop de voorwaarden voor de erkenning van de uit de betrokken verrichting voortvloeiende opbrengsten zijn vervuld (punt 48 en dictum 3).

[Arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

In deze zaak had een in Nederland gelegen gemeente met de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van richtlijn 2006/112 panden laten bouwen en deze vervolgens tegen een onder de bouwkosten liggende prijs verkocht aan een koper die een gedeelte van de panden om niet aan een derde in gebruik had gegeven. De overige gedeelten waren onder bezwarende titel verhuurd aan verschillende huurders. De verwijzende rechter heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of de belastingplichtige in een dergelijke situatie recht heeft op volledige aftrek van de voor de bouw van de panden betaalde btw, of slechts op gedeeltelijke aftrek van die belasting naar evenredigheid van de gedeelten van die panden die de koper gebruikt voor economische activiteiten, te weten voor verhuur tegen een vergoeding.

Het Hof heeft in dit verband opgemerkt dat het recht op aftrek in richtlijn 2006/112 niet afhankelijk is gesteld van enige voorwaarde inzake het gebruik van de betrokken goederen of diensten door de persoon die deze goederen of diensten van de belastingplichtige ontvangt, aangezien dat ertoe zou leiden dat elke transactie die een belastingplichtige verricht met een verkrijger of afnemer die geen economische activiteit uitoefent, zoals particulieren, het recht op aftrek van de belastingplichtige beperkt (punt 36).

Verder zou volgens het Hof een voorwaarde die erop neerkomt dat het recht op aftrek van de leverancier of dienstverrichter wordt bepaald door het gebruik dat de verkrijger of afnemer maakt van de betrokken goederen of diensten, tot gevolg hebben dat het recht op aftrek van de

²⁵ [Arrest van 13 februari 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Zie ook, in deel II van deze fiche („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”), rubriek „2. Gevolgen van fraude voor het recht op aftrek”.

²⁶ [Arrest van 22 juni 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Arrest van 14 september 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Zie ook, in deel II van deze fiche („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”), rubriek „1. Rechtstreeks en onmiddellijk verband”.

belastingplichtige afhangt van de verdere activiteiten van de verkrijger of afnemer, die altijd het recht heeft om het goed op korte of lange termijn anders te gaan gebruiken (punt 37).

Het Hof heeft geoordeeld dat de uitkomst van een economische handeling voor het recht op aftrek niet van belang is, mits de activiteit zelf is onderworpen aan btw, zodat de betrokken belastingplichtige recht heeft op volledige aftrek van de voor de bouw van de panden betaalde btw, en niet slechts op gedeeltelijke aftrek van die belasting naar evenredigheid van de gedeelten van die panden die de verkrijger voor economische activiteiten gebruikt (punten 40 en 42).

[Arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Deze zaak heeft primair betrekking op de voorwaarde inzake het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband.²⁸

Met betrekking tot de beperkingen in de zin van artikel 176 van richtlijn 2006/112 heeft het Hof geoordeeld dat, ook al zou de aan de orde zijnde bepaling van Bulgaars recht voorzien in een op de datum van de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie bestaande uitsluiting van het recht op aftrek, op grond van dat artikel dergelijke uitsluitingen slechts mogen worden gehandhaafd voor zover zij niet voorzien in algemene uitsluitingen van de in richtlijn 2006/112, inzonderheid artikel 168 daarvan, neergelegde aftrekregeling. Er zij aan herinnerd dat er volgens de genoemde bepaling van Bulgaars recht geen recht op aftrek bestond wanneer de goederen of diensten bestemd waren voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige (punt 21).

V. Wijze van uitoefening van het recht op aftrek

[Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid \(C-80/11, EU:C:2012:373\)](#)

Aan deze zaak, die al eerder aan de orde is geweest, zitten ook aspecten die verband houden met de wijze van uitoefening van het recht op aftrek.²⁹

In dit verband heeft het Hof met name geoordeeld dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan verlangen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling is nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake is van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt (punt 61).

²⁸ Zie ook deel II van deze fiche („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”), rubriek „1. Rechtstreeks en onmiddellijk verband”.

²⁹ Zie ook deel II van deze fiche („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”).

Het Hof heeft opgemerkt dat het weliswaar niet in strijd is met het Unierecht om van een marktdeelnemer te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude, maar dat de door artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid volgens de tweede alinea van dit artikel niet mag worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen inzake facturering naast de verplichtingen die zijn vastgesteld in hoofdstuk 3 („Facturering”) van titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) van deze richtlijn, in het bijzonder in artikel 226 ervan (punt 56).

Het staat immers in beginsel aan de belastingautoriteiten om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren teneinde onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen, en om sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd (punt 62), en die autoriteiten kunnen hun eigen controletaken niet doorschuiven naar de belastingplichtigen.

[Arrest van 6 februari 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

In deze zaak, die verband houdt met de verleggingsregeling³⁰, is de vraag gerezen of verzoekster in het hoofdgeding, een vennootschap, volgens het Unierecht als dienstontvanger het recht mocht worden ontzegd op aftrek van de btw die zij onverschuldigd aan de dienstverrichter had betaald op basis van een verkeerd opgestelde factuur, ook wanneer die fout wegens het faillissement van die dienstverrichter niet kon worden verholpen.

Het Hof heeft om te beginnen eraan herinnerd dat krachtens de verleggingsregeling geen btw wordt betaald tussen de verrichter en de ontvanger van diensten. Laatstgenoemde is voor de verrichte handelingen tot voldoening van de voorbelasting gehouden en kan die belasting in beginsel aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is (punt 29).

Wat voorts de in artikel 178 van richtlijn 2006/112 opgesomde nadere regels voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek betreft, heeft het Hof geoordeeld dat enkel die van dat artikel, onder f), van toepassing zijn, aangezien het gaat om een onder artikel 199, lid 1, onder a), van die richtlijn vallende verleggingsregeling (punt 32).

In dit verband heeft het Hof erop gewezen dat een belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de btw daarover gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van richtlijn 2006/112 opgestelde factuur behoeft te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, en enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten moet vervullen wanneer hij gebruikmaakt van de mogelijkheid die artikel 178, onder f), hem biedt (punt 33). De omvang van de formaliteiten die aldus door de betrokken lidstaat zijn vastgesteld en die door de belastingplichtige in acht moeten worden genomen om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, mag niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de verleggingsregeling te controleren en de heffing van de btw te waarborgen (punt 34).

³⁰ Zie voor de feiten van de zaak deel II van deze fiche („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”).

Zo heeft het Hof in herinnering gebracht dat in het kader van de verleggingsregeling het beginsel van fiscale neutraliteit eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (punt 35).

Niettemin heeft het Hof met betrekking tot het hoofdgeding vastgesteld dat naast het feit dat de litigieuze factuur niet voldeed aan de formele vereisten van de nationale wettelijke regeling, ook niet was voldaan aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling. Aangezien de door verzoekster in het hoofdgeding aan de dienstverrichter betaalde btw niet verschuldigd was en die betaling niet voldeed aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling, kon eerstgenoemde zich niet beroepen op een recht op aftrek van die btw (punt 40).

[Arrest van 15 september 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

In deze zaak had de Duitse belastingdienst geweigerd om aan verzoekster in het hoofdgeding, een groothandel in textiel, de aftrek toe te staan van de voorbelasting die deze onderneming had voldaan voor de jaren waarin de facturen die zij in haar bezit had, waren opgesteld, op grond dat die facturen, in hun oorspronkelijke versie, niet voldeden aan de door de nationale belastingwetgeving gestelde voorwaarden. Volgens de betrokken regeling had de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, geen terugwerkende kracht, waardoor het recht op btw-aftrek voor de gecorrigeerde factuur geen betrekking had op het jaar waarin deze factuur oorspronkelijk was opgesteld, maar op het jaar waarin zij was gecorrigeerd.

De door genoemde onderneming aan haar handelsagenten uitgereikte provisieafrekeningen en de facturen van een reclameontwerper voor de jaren 2009 tot en met 2011 bevatten niet het fiscaal registratienummer of het btw-identificatienummer van hun geadresseerde. Die afrekeningen en facturen waren tijdens een door de belastingdienst in 2013 uitgevoerde controle ter plaatse gecorrigeerd.

Desondanks had de belastingdienst wijzigingsaanslagen voor de jaren 2008 tot en met 2011 opgesteld, waarbij hij op basis van de vaststellingen naar aanleiding van de controle ter plaatse de bedragen die verzoekster in het hoofdgeding als voorbelasting mocht aftrekken, had verminderd, omdat voor die jaren niet was voldaan aan de voorwaarden voor die aftrek, maar pas op het tijdstip waarop de facturen werden gecorrigeerd, te weten in de loop van 2013.

In deze zaak heeft het Hof zich dan ook moeten uitspreken over de werking in de tijd van een correctie van onjuiste facturen wat de uitoefening van het recht op btw-aftrek betreft.

In dit verband heeft het Hof om te beginnen eraan herinnerd dat uit artikel 179, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 volgt dat het recht op btw-aftrek in principe moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (punt 35). Daarnaast heeft het Hof ook in herinnering gebracht dat het recht op btw-aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt, en dat dit recht onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane

btw. Het Hof is van mening dat een nationale regeling die verplicht tot het betalen van verdragingsrente over btw-bedragen die zij als verschuldigd beschouwt vóór een correctie van de oorspronkelijk opgestelde factuur, een uit de btw voortvloeiende fiscale last oplegt voor deze economische activiteiten waarvoor het gemeenschappelijke btw-stelsel nochtans de neutraliteit van die belasting waarborgt (punt 37).

Voorts heeft het Hof opgemerkt dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Het bezit van een factuur die de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 bedoelde vermeldingen bevat, is een formele en geen materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek (punt 38).

Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat verschillende bepalingen van richtlijn 2006/112, met name die betreffende de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, zich tegen een dergelijke nationale regeling verzetten (punt 43).

[Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

In deze zaak had verzoekster in het hoofdgeding, een in Portugal gevestigde vennootschap, bezwaar gemaakt tegen de weigering van de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal) om de aftrek toe te staan van de btw die zij als afnemer van door een advocatenkantoor verrichte juridische diensten als voorbelasting had voldaan, op grond dat de door dat kantoor uitgereikte facturen niet voldeden aan de in de nationale wetgeving gestelde formele voorwaarden. De door de verwijzende rechter gestelde vraag had ten eerste betrekking op bepaalde verplichte vermeldingen op de facturen, zoals de omvang en de aard van de verrichte diensten, en de datum waarop de diensten waren verricht, en ten tweede op het recht van de belastingdienst om de btw-aftrek te weigeren enkel omdat die vermeldingen op de facturen ontbraken.

Het Hof heeft om te beginnen erkend dat facturen met enkel de vermelding „juridische dienstverlening vanaf [een bepaalde datum] tot op heden”, op het eerste gezicht niet voldeden aan de in punt 6 van artikel 226 van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden, en dat facturen met enkel de vermelding „juridische dienstverlening tot op heden” op het eerste gezicht noch aan de voorwaarden van dat punt 6 noch aan de voorwaarden van punt 7 van dit artikel voldeden, en het heeft daarom de verwijzende rechter verzocht om na te gaan of de door verzoekster in het hoofdgeding overgelegde aanvullende stukken een meer gedetailleerde omschrijving van de betrokken juridische diensten bevatten en krachtens artikel 219 van genoemde richtlijn met een factuur konden worden gelijkgesteld als documenten die wijzigingen aanbrachten in en specifiek en ondubbelzinnig verwezen naar de oorspronkelijke factuur (punt 35).

Voorts heeft het Hof geoordeeld dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet mag weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden, indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht (punt 43). Volgens het Hof mag de belastingdienst zich namelijk niet ertoe beperken de factuur

zelf te onderzoeken, maar moet hij bovendien rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt (punt 44).

[Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

In deze zaak ten slotte had de Portugese belastingdienst na een belastingcontrole in 2011 btw nagevorderd met betrekking tot goederenleveringen tussen februari 2008 en mei 2010 waarop verzoekster in het hoofdgeding, een vennootschap, ten onrechte het verlaagde btw-tarief in plaats van het normale tarief had toegepast. Die vennootschap had de btw daarop herzien en het extra btw-bedrag voldaan, en haar btw-plichtige handelspartner door middel van debetnota's verzocht om dat bedrag te vergoeden. Die handelspartner, die de door verzoekster in het hoofdgeding verkochte goederen had ontvangen, had geweigerd dat extra btw-bedrag te voldoen, met name omdat hij het niet in aftrek kon brengen daar de in de nationale wetgeving bepaalde termijn van vier jaar was verstreken, en omdat hij meende niet de gevolgen te hoeven dragen van een vergissing waarvoor uitsluitend verzoekster in het hoofdgeding verantwoordelijk was.

Het Hof heeft in dit verband geoordeeld dat een belastingplichtige kan worden toegestaan de btw-aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, te weten op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is geworden, op voorwaarde evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (punt 35).

Het Hof heeft eraan herinnerd dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft met het verlies van het recht op btw-aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde regeling, mits die termijn in overeenstemming is met het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel (punt 37).

Volgens het Hof was het voor de handelspartner van verzoekster in het hoofdgeding onmogelijk om zijn recht op aftrek uit te oefenen zolang deze laatste de btw niet had herzien, aangezien hij voordien niet beschikte over de documenten waarbij de oorspronkelijke facturen werden gecorrigeerd en evenmin ervan op de hoogte was dat een extra btw-bedrag verschuldigd was (punt 42).

Het is immers pas nadat die correctie was doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat de handelspartner dus kon verzoeken om overeenkomstig richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Aangezien die handelspartner geen blijk had gegeven van onzorgvuldig gedrag voordat hij de debetnota's ontving en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met verzoekster in het hoofdgeding in het spel was, kon een termijn die was ingegaan bij de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en die, wat bepaalde handelingen betrof, vóór die correctie was verstreken, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat het recht op btw-aftrek niet kon worden uitgeoefend (punt 43).

VI. Herziening van de aftrek

[Arrest van 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

In deze zaak had verweerster in het hoofdgeding, een vennootschap, een onroerende zaak verworven en daarbij geopteerd voor belaste levering, zoals eerder de leverancier van die zaak bij de verwerving ervan ook had gedaan. Die vennootschap had de onroerende zaak vervolgens verhuurd en daarna verkocht, in beide gevallen vrij van btw. De Nederlandse belastingdienst was van oordeel dat de levering aan verweerster in het hoofdgeding niet voldeed aan de in de nationale bepalingen gestelde voorwaarden en dat die levering dus vrijgesteld van btw had moeten zijn, en had die onderneming dan ook een naheffingsaanslag in de btw opgelegd voor een bedrag gelijk aan het bedrag dat was verschuldigd na herziening van de btw die door de leverancier in aftrek was gebracht naar aanleiding van de verwerving van de nadien aan die onderneming geleverde onroerende zaak.

De met de behandeling van de zaak belaste Hoge Raad der Nederlanden heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of de na een herziening van een btw-aftrek verschuldigde bedragen kunnen worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast.

Het Hof heeft in dit verband eraan herinnerd dat de herzieningsregels integrerend deel uitmaken van de regeling voor de btw-aftrek (punt 33). De herzieningsregels hebben immers tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met die regels wordt beoogd een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor nadien belaste handelingen (punt 34).

Het Hof heeft opgemerkt dat de na een herziening van een btw-aftrek verschuldigde bedragen niet kunnen worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast (punt 47 en dictum). Een uitlegging in tegengestelde zin zou volgens het Hof in strijd zijn met het doel van de herzieningsregels. De mogelijkheid om te bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk gehouden is de belasting te voldoen, kan niet aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan een autonome fiscale verplichting ten laste van die persoon kan worden opgelegd (punt 39). Daarenboven kan, in geval van opeenvolgende leveringen van een onroerende zaak, de omstandigheid dat een van de belastingplichtigen zich bij de levering waarbij hij partij was niet heeft gehouden aan de bepalingen voor de uitoefening van het recht om voor belastingheffing te opteren, niet tot gevolg hebben dat deze belastingplichtige gehouden is tot voldoening van de belastingschuld die ontstaat als gevolg van de herziening van de btw die door een andere belastingplichtige in aftrek is gebracht in verband met een van die leveringen, waar de eerstgenoemde belastingplichtige buiten staat (punt 40).

Arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

In deze zaak heeft de verwijzende rechter het Hof onder meer gevraagd of het rechtszekerheidsbeginsel zich verzet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die btw en verdragingsrente van hem te vorderen.

Het Hof heeft voor recht verklaard dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bestuurspraktijk van de Roemeense belastingautoriteiten die erin bestaat om binnen een vervaltermijn een dergelijk besluit te herroepen.

Hoewel het Hof heeft erkend dat het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gezien zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (punt 46), heeft het geoordeeld dat een nationale regeling volgens welke bij wijze van uitzondering binnen een vervaltermijn een bepaalde periode opnieuw kan worden onderzocht indien aan de belastinginspecteurs op de datum van de controle onbekende aanvullende gegevens of rekenfouten aan het licht komen die een invloed hebben op de uitkomst van die controle, aan dat beginsel voldoet (punten 47 en 48).

Aangaande de verdragingsrente heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling bevoegd blijven om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (punten 50 en 51 en dictum 2).

Arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und D'. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

In deze zaak heeft de verwijzende rechter het Hof in verband met een herziening van btw-aftrek in wezen de vraag voorgelegd of richtlijn 77/388 aldus moet worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan een herziening van de btw-aftrek die is toegepast voor de onder artikel 17, lid 5, van deze richtlijn vallende goederen of diensten naar aanleiding van de wijziging, in de loop van het in aanmerking genomen herzieningstijdvak, van de btw-verdeelsleutel die wordt gebruikt bij de berekening van deze aftrek. De verwijzende rechter heeft het Hof ook gevraagd of de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening, in de zin van artikel 20 van richtlijn 77/388, van de voorbelasting ten gevolge van de wijziging van de btw-verdeelsleutel die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling.

³¹ Zie voor de feiten deel V van deze fiche („Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”).

³² Zie voor de feiten deel III van deze fiche („Evenredige aftrek”).

Het Hof heeft geoordeeld dat richtlijn 77/388 vereist dat de btw die is afgetrokken ter zake van goederen of diensten die onder artikel 17, lid 5, van deze richtlijn vallen, wordt herzien naar aanleiding van de vaststelling, in de loop van het in aanmerking genomen herzieningsstijdvak, van een verdeelsleutel van deze belasting die wordt gebruikt ter berekening van deze aftrek, welke afwijkt van de methode voor de vaststelling van het recht op aftrek die in dezelfde richtlijn is bedoeld (punt 47 en dictum 2). De oorspronkelijk toegepaste aftrek moet immers worden herzien wanneer zich na de aangifte die heeft geleid tot de aftrek, wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek (punt 38). De verdeelsleutel en, bijgevolg, de berekeningsmethode voor het bedrag van de toegepaste aftrek vormen elementen die in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek (punt 42).

Het Hof heeft ook opgemerkt dat de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die noch uitdrukkelijk verplicht tot een herziening van de voorbelasting ten gevolge van de wijziging van de btw-verdeelsleutel die is gebruikt ter berekening van bepaalde soorten aftrek, noch voorziet in een overgangsregeling, ofschoon de verdeling van de voorbelasting die door de belastingplichtige is verricht op basis van de verdeelsleutel die vóór deze wijziging van toepassing was, door de hoogste rechter als algemeen redelijk was erkend (punt 65 en dictum 3).

Volgens het Hof volgt daaruit dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel niet aldus mogen worden uitgelegd dat, om een herziening van het recht op aftrek verplicht te kunnen stellen in het geval van een wijziging van de methode voor de berekening van dit recht, in de nationale wettelijke regeling waarin deze wijziging is doorgevoerd, uitdrukkelijk eraan moet zijn herinnerd dat deze herziening verplicht van aard is (punt 54). In bijzondere situaties, waarin het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel dit vereisen, kan de invoering van een overgangsregeling die gezien de omstandigheden passend is, niettemin vereist zijn (punt 57). Zo schendt een nationale wetgever mogelijk het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel wanneer hij plotseling en op niet-voorzienbare wijze een nieuwe wet vaststelt waarbij een recht dat de belastingplichtigen tot dat moment hadden, wordt afgeschaft, zonder hun de nodige tijd te geven om zich aan te passen, terwijl het te bereiken doel dit niet vereiste (punt 58). De belastingplichtigen moeten met name tijd krijgen om zich aan te passen wanneer de afschaffing van het recht dat zij tot dan toe hadden hen verplicht tot de uitvoering van aanzienlijke economische aanpassingen (punt 59).

Het Hof heeft zich echter op het standpunt gesteld dat een wijziging van de berekeningsmethode niet tot gevolg heeft dat de aftrek waarop de belastingplichtigen recht hebben wordt afgeschaft, maar dat de omvang ervan wordt aangepast (punt 61). Het heeft bovendien vastgesteld dat een dergelijke wijziging op zich niet inhoudt dat de belastingplichtigen aanzienlijke economische aanpassingen moeten uitvoeren, zodat het niet strikt noodzakelijk is om hun tijd te verlenen om zich aan te passen (punt 62).

VII. Teruggaaf

Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals dit in richtlijn 2008/9/EG³³ is vastgesteld, is de tegenhanger van het door richtlijn 2006/112 te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia was verschuldigd of voldaan over de aan hen geleverde goederen en voor hen verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.

Arrest van 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

In deze zaak had de nationale belastingdienst de teruggaaf geweigerd van de btw die verweester in het hoofdgeding in de loop van 1999 had betaald. Het teruggaafverzoek was ingediend op 27 juli 2000. De belastingdienst had de teruggaaf geweigerd op grond dat het verzoek te laat was ingediend, daar het uiterlijk op 30 juni 2000 had moeten zijn ingediend.

De verwijzende rechter heeft het Hof gevraagd of de in richtlijn 79/1072 bepaalde termijn voor indiening van een verzoek om btw-teruggaaf door niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen een fatale termijn is.

Het Hof heeft vastgesteld dat de in artikel 7, lid 1, eerste alinea, laatste volzin, van richtlijn 79/1072 bepaalde termijn niet moet worden opgevat als een indicatieve termijn, dat wil zeggen een termijn die niet op straffe van verval is gesteld. Gelet op zowel de bewoordingen van die bepaling als het doel van richtlijn 79/1072, te weten „een eind [maken] aan de verschillen tussen de thans in de lidstaten geldende bepalingen welke soms de oorzaak zijn van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededingingsverhoudingen”, moet de in die richtlijn bepaalde termijn van zes maanden voor indiening van een verzoek om btw-teruggaaf worden opgevat als een termijn die op straffe van verval is gesteld (punten 24, 28 en 34 en dictum).

Arrest van 25 oktober 2012, Daimler en Widex (C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666)

De verzoeken om een prejudiciële beslissing zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen een in Duitsland en een in Denemarken gevestigde onderneming en het Skatteverk (Zweedse belastingdienst) over de rechtmatigheid van de afwijzing door deze belastingdienst van de door die ondernemingen ingediende verzoeken om teruggaaf van de in Zweden over aankopen van goederen of diensten betaalde btw. De belastingdienst had de gevraagde teruggaaf geweigerd op grond dat de ondernemingen een vaste inrichting in Zweden hadden. De onderneming met zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland testte auto's in winteromstandigheden in testinstallaties in Zweden, waar zij een 100 %-dochteronderneming had die aan haar lokalen, testbanen en met de tests samenhangende diensten leverde. Die onderneming had in het kader van de autotests aankopen gedaan. De onderneming met zetel van bedrijfsuitoefening in Denemarken had een onderzoeksafdeling in Stockholm. Ook zij had

³³ Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

goederen en diensten aangekocht voor het in die afdeling verrichte onderzoek. Geen van beide ondernemingen had met haar diensten – technische tests respectievelijk onderzoek – belastbare handelingen in een later stadium verricht in Zweden.

In deze context heeft de verwijzende rechter het Hof onder meer gevraagd of een in een lidstaat gevestigde btw-plichtige die in een andere lidstaat uitsluitend technische tests of onderzoek verricht, met uitzondering van belastbare handelingen, kan worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” in de zin van richtlijn 2008/9.

Het Hof heeft om te beginnen opgemerkt dat het criterium „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” twee cumulatieve voorwaarden omvat, namelijk het bestaan van een „vaste inrichting” en de verrichting van „handelingen” vanuit deze vaste inrichting (punt 32). Recht op teruggaaf kan slechts worden uitgesloten indien de vaste inrichting in de staat waar om teruggaaf is verzocht, werkelijk belastbare handelingen heeft verricht, en niet enkel in staat is om dergelijke handelingen te verrichten (punt 37).

Vervolgens heeft het Hof vastgesteld dat in de hoofdgedingen niet werd betwist dat de betrokken ondernemingen in de lidstaat van de verzoeken om teruggaaf met hun diensten (technische tests en onderzoek) geen belastbare handelingen in een later stadium verrichten (punt 38). In die omstandigheden moest volgens het Hof recht op teruggaaf van de btw worden toegekend, zonder dat overigens hoefde te worden nagegaan of de betrokken ondernemingen over een „vaste inrichting” beschikten, aangezien de twee voorwaarden die zijn vervat in het criterium „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht”, cumulatief zijn (punt 39). Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de belastingplichtige in de lidstaat van zijn verzoek om teruggaaf een 100 %-dochteronderneming heeft die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hem verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten (punt 51 en dictum). Een dergelijke 100 %-dochteronderneming is immers een op autonome wijze belastingplichtige rechtspersoon (punt 48).

[Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

In deze zaak hadden een in Duitsland gevestigde onderneming en twee in Slowakije gevestigde ondernemingen (hierna: „Hella-ondernemingen”) mallen voor de fabricatie van verlichtingsapparatuur voor auto’s geleverd aan Volkswagen AG, met zetel in Duitsland. Op de daarvoor uitgereikte facturen was geen btw vermeld, aangezien de Hella-ondernemingen meenden dat die transacties van btw vrijgestelde „financiële compensaties” waren. In 2010 waren de Hella-ondernemingen er evenwel achter gekomen dat zij niet in overeenstemming met het Slowaakse recht hadden gehandeld, waarop zij facturen hadden opgesteld met vermelding van de btw die Volkswagen AG verschuldigd was voor de betrokken goederenleveringen, aanvullende btw-aangiften hadden ingediend voor de volledige periode van 2004 tot en met 2010, en de btw hadden afgedragen aan de staat. Op 1 juli 2011 had Volkswagen AG de belastingdienst verzocht om teruggaaf van de btw die zij over die leveringen had betaald.

De belastingdienst had dat verzoek deels gehonoreerd door te bepalen dat de btw zou worden teruggegeven die was betaald over de goederenleveringen die waren verricht in de periode van

2007 tot en met 2010. Hij had het verzoek evenwel afgewezen voor zover het betrekking had op de periode van 2004 tot en met 2006 op grond dat de vijfjarige vervaltermijn waarin het Slowaakse recht voorzag, was verstreken. Hij had in dat verband het standpunt ingenomen dat het recht op btw-teruggaaf was ontstaan bij levering van de goederen. De verwijzende rechter heeft zich tot het Hof gewend met de vraag of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden waarin pas verschillende jaren na levering van de betrokken goederen btw aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en reeds vóór de indiening van zijn verzoek om teruggaaf is verstreken.

Het Hof heeft om te beginnen eraan herinnerd dat het recht op btw-aftrek afhankelijk is gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten (punt 40). Het recht op btw-aftrek ontstaat weliswaar op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar kan in beginsel pas worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (punt 43). Een belastingplichtige kan worden toegestaan de aftrek te verrichten ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (punt 45).

Het Hof heeft vastgesteld dat het in de omstandigheden van deze zaak voor Volkswagen AG objectief onmogelijk was geweest om haar recht op teruggaaf uit te oefenen zolang de Hella-ondernemingen niet aan hun btw-verplichtingen hadden voldaan, aangezien zij niet beschikte over de facturen en evenmin wist dat btw moest worden betaald (punt 49). Het was immers pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat Volkswagen AG kon verzoeken om te worden ontlast van de btw. Aangezien Volkswagen AG geen blijk had gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met de Hella-ondernemingen in het spel was geweest, kon een vervaltermijn die inging op het tijdstip waarop de goederen werden geleverd en die voor bepaalde perioden al was verstreken vóór de betrokken rechtzettingen hadden plaatsgevonden, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat Volkswagen AG haar recht op btw-teruggaaf verloor (punt 50).

De mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking, staat volgens het Hof echter haaks op het rechtszekerheidsbeginsel (punt 46). De termijn moet op dezelfde wijze gelden voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht, en mag de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (punt 47). Voorts kunnen de lidstaten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Die maatregelen mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om de genoemde doelen te bereiken, noch op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (punt 48).

* * *

De arresten in deze fiche zijn opgenomen in het Repertorium van de rechtspraak onder de rubrieken xxx.