
Ongerechtvaardigde (overheids)verrijking in de btw

Door: mr. H.G.J. Teeuwsen
Post-Master Indirecte Belastingen 2013/2014

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
1 Inleiding	1
2 Rechtskader ten onrechte gefactureerde btw	3
2.1 Opsteller van de factuur	3
2.2 Houder van de factuur	4
2.3 Tussenconclusie.....	5
3 Corrigeren ten onrechte gefactureerde btw	6
3.1 Rechtskader correcties.....	6
3.2 Uitreiking creditnota.....	8
3.3 Tussenconclusie.....	8
4 Ongerechtvaardigde verrijking.....	9
4.1 Ongerechtvaardigde verrijking in de btw.....	9
4.2. Ongerechtvaardigde verrijking nader bezien.....	10
4.3 Afwenteling op afnemer.....	10
4.4 Beperkende invloed op omzet	14
4.5 Terugbetaling aan de afnemer.....	16
4.6 Tussenconclusie.....	17
5 Formele aspecten	18
5.1 Termijn waarbinnen teruggaaf moet worden verleend	18
5.2 Rentevergoeding door lidstaat.....	19
5.3 Wie mag btw terugvorderen?.....	19
5.4 Resterende schade na terugbetaling aan afnemer	19
5.5 Tussenconclusie.....	20
6 Toetsing aan rechtsbeginselen.....	21
6.1 Neutraliteitsbeginsel	21
6.2 Doelmatigheidsbeginsel	21
6.3 Tussenconclusie.....	22
7 Conclusie.....	23
Literatuurlijst	25

1 Inleiding

Het is dagelijkse praktijk dat door btw-ondernemers facturen worden uitgereikt. De facturerende ondernemer zal aan de hand van de aard van de prestatie bepalen of hij op zijn factuur ook btw dient te berekenen. Zeer regelmatig wordt door ondernemers ten onrechte btw berekend, bijvoorbeeld doordat een vrijstelling of een lager btw-tarief van toepassing is. De presterende ondernemers worden deze btw desondanks verschuldigd op grond van

artikel 203 van de btw-richtlijn¹ c.q. artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) en kunnen deze slechts onder voorwaarden terugkrijgen van de fiscus. Zeker in een tijd waarin de inkomsten van de staat onder druk staan, zal naar verwachting door diverse Europese landen formeler tegen dergelijke situaties aan worden gekeken. Dit kan voor ondernemers praktische problemen en risico's met zich meebrengen.

In deze verhandeling ga ik in op het begrip ongerechtvaardigde verrijking in relatie met ten onrechte gefactureerde btw. De basis van dit onderzoek is het spanningsveld tussen ongerechtvaardigde verrijking door ondernemers aan de ene kant en de overheid aan de andere kant. Uitgangspunt is een situatie waarbij ten onrechte btw is gefactureerd. Ik ga onderzoeken wat het begrip ongerechtvaardigde verrijking vanuit het oogpunt van de btw inhoudt en welke spelregels de betrokken partijen (leveranciers, afnemers en overheid/fiscus) op dit gebied in acht moeten nemen. Ik zal hierbij met name ingaan op het rechtskader en de grenzen van ten onrechte gefactureerde btw en de invloed van het begrip ongerechtvaardigde verrijking op deze btw. De invloed van het begrip ongerechtvaardigde verrijking zal hierbij in een breder Europees rechtskader worden geplaatst. Daarnaast zal ik aandacht besteden aan de wijze waarop belastingplichtigen hun rechten geldend moeten kunnen maken en de lijnen die de lidstaten in dat verband uit mogen zetten. Tot slot zal ik enkele formele aspecten zoals schadevergoeding en rente bespreken.

¹ Richtlijn van 28 november 2006, 2006/112/EG (hierna: btw-richtlijn)

2 Rechtskader ten onrechte gefactureerde btw

In dit hoofdstuk zal worden besproken onder welke omstandigheden een belastingplichtige ten onrechte gefactureerde btw verschuldigd wordt en wat de positie is van een ontvanger van een factuur met ten onrechte gefactureerde btw.

2.1 Opsteller van de factuur

Op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn is btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Uit de totstandkoming van de btw-richtlijn valt niet op te maken met welk doel deze bepaling is opgenomen. De btw-richtlijn is een herschikking van de Zesde-Richtlijn.² De overwegingen die bij de totstandkoming van de Zesde-Richtlijn zijn gemaakt, zijn dus in beginsel ook relevant voor de uitleg van de btw-richtlijn. Uit de toelichting op het voorstel van de Zesde Richtlijn blijkt dat deze bepaling is geïntroduceerd omdat de ontvanger van een factuur die handelt als ondernemer deze factuur kan gebruiken om aftrek van btw te claimen.³ Met andere woorden: de richtlijngever wilde voorkomen dat een ondernemer die in het bezit is van een factuur aftrek van btw kan vorderen, terwijl de opsteller van de factuur deze btw niet verschuldigd zou zijn omdat hiervoor geen rechtsgrond bestaat. De staat zou hierdoor een gevaar voor verlies van belastinginkomsten leiden. De rechtsgrond voor de verschuldigdheid van de btw die is gefactureerd is daarom bij wijze van fictie opgenomen in de btw-richtlijn en moet worden gezien als een vangnetbepaling. Van Doesum beschouwt verschuldigdheid van btw op grond van artikel 203 btw-richtlijn als een situatie waarbij er geen materiële btw-schuld is, maar wel een formele btw-schuld.⁴ Ik onderschrijf deze visie.

Uit de formulering van artikel 203 van de btw-richtlijn lijkt te volgen dat deze bepaling op iedereen, al dan niet handelend als btw-ondernemer, van toepassing is. Uit de zaak Karageorgou⁵ blijkt dat het toepassingsbereik van de bepaling echter niet onbegrensd is. In deze zaak was sprake van vertalers die voor de Griekse overheid werkten. Zij waren in de veronderstelling dat zij als zelfstandige optraden en daarom btw-ondernemer waren. Achteraf bleek echter dat er sprake was van een gezagsverhouding tussen de overheid en de vertalers, waardoor de vertalers volgens de verwijzende rechter niet zelfstandig waren en derhalve niet als btw-ondernemer optraden. De Griekse fiscus was van mening dat de vertalers de gefactureerde btw op grond van de Griekse equivalent van artikel 203 btw-richtlijn toch verschuldigd waren. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie) deelt deze mening niet en verwijst naar het stelsel van de btw-richtlijn. Het Hof van Justitie verwijst in rechtsoverweging 34 naar artikel 2 van de Zesde Richtlijn en daaruit volgt dat leveringen en diensten van als zodanig handelende belastingplichtigen onderworpen zijn aan de heffing van btw. De diensten van de vertalers vallen niet onder deze reikwijdte omdat zij niet handelden als belastingplichtige. Het Hof van Justitie oordeelt daarom dat de btw die de vertalers bij vergissing op facturen hebben vermeld niet als btw kan worden aangemerkt. Artikel 203 btw-richtlijn kan derhalve in beginsel alleen van toepassing zijn op situaties waarin ondernemers in de zin van de btw op een factuur btw hebben vermeld zonder dat daarvoor een andere rechtsgrond bestaat. De formulering van bij vergissing vermelde btw lijkt evenwel nog enige ruimte open te laten voor de verschuldigdheid van btw als geen sprake is van een vergissing. Van Doesum uit kritiek op de bandering die het Hof van Justitie

² Richtlijn van 17 mei 1977, 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_nl.htm

³ Van Hilten/Van Kesteren – Omzetbelasting, 13^e druk (2012), p. 407.

⁴ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 131.

⁵ HvJ 6 november 2003, C-78/02 tot en met C-80/02, Maria Karageorgou, Katina Petrova en Loukas Vlachos.

in de zaak Karageorgou heeft gekozen.⁶ Hij stelt dat de uitspraak niet in lijn is met het doel van artikel 203 btw-richtlijn, aangezien het gevaar dat de staat belastinginkomsten verliest niet is uitgeschakeld omdat de ontvanger van de factuur mogelijk een recht op aftrek heeft uitgeoefend. Volgens Van Doesum is het doel van artikel 203 btw-richtlijn om ieder gevaar van verlies voor belastinginkomsten uit te schakelen. Ik ben het op dit punt niet met Van Doesum eens en onderschrijf de visie van het Hof van Justitie. Naar mijn mening moet een persoon handelen in de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw voordat artikel 203 btw-richtlijn toepassing kan vinden. Dit is inherent aan de voor de btw gekozen heffingssystematiek. Voor een bredere toepassing van artikel 203 btw-richtlijn is een aanpassing van het systeem van de btw-richtlijn vereist.

De Nederlandse Hoge Raad heeft op basis van de zaak Karageorgou geoordeeld dat artikel 37 Wet op de omzetbelasting 1968⁷ niet van toepassing kan zijn in situaties waarbij de afnemer van een belastingplichtige een particulier is, aangezien in dat geval de factuur niet kan worden gebruikt om aftrek te claimen.⁸ In deze redenering kan ik mij gelet op de functie van artikel 203 btw-richtlijn als vangnetbepaling goed vinden. Er kan immers in deze situatie geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaan. Van Doesum stelt dat de bewoordingen van artikel 203 btw-richtlijn de suggestie wekken dat dit artikel ook van toepassing is indien de afnemer een particulier is.⁹ Met de Hoge Raad ben ik van mening dat artikel 203 btw-richtlijn niet van toepassing kan zijn in situaties waarbij de afnemer een particulier is, aangezien de staat in dat geval niet het gevaar voor verlies van belastinginkomsten loopt.

In het verlengde hiervan zou kunnen worden gesteld dat artikel 203 btw-richtlijn ook niet van toepassing is in situaties waarin de afnemer die handelt als ondernemer in het geheel geen recht op aftrek heeft. Uit de zaak Stadeco volgt echter dat artikel 203 in situaties waarbij de afnemer handelt als ondernemer in beginsel van toepassing is, omdat het voor de lidstaten niet altijd direct duidelijk is in welke mate de afnemer recht op aftrek heeft¹⁰ (zie hierover nader paragraaf 3.2). Gelet op de gedachte om het risico van verlies voor van belastinginkomsten voor de staat te minimaliseren kan ik deze redenering onderschrijven.

2.2 Houder van de factuur

Zoals besproken in paragraaf 2.1 is artikel 203 btw-richtlijn opgenomen omdat de houder van een factuur op grond van (thans) titel X van de btw-richtlijn recht heeft op aftrek van de gefactureerde btw, een en ander voor zover daadwerkelijk recht op aftrek bestaat. In titel X btw-richtlijn wordt niet vereist dat de btw door de opsteller van de btw terecht is berekend. Artikel 168 aanhef en sub a btw-richtlijn vereist wel dat btw moet zijn verschuldigd of zijn voldaan voor goederenleveringen of diensten die een andere ondernemer voor de aftrekgerechtigde heeft verricht. Gelet op redenering die het Hof van Justitie in de zaak Karageorgou heeft toegepast kan a contrario worden geconstateerd dat door een ondernemer ten onrechte gefactureerde btw wel als btw zin van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt en daarom op grond van de gebruikte formuleringen in titel X van de btw-richtlijn voor aftrek in aanmerking komt. Artikel 203 btw-richtlijn lijkt in dit licht een logische tegenhanger te zijn van het recht op aftrek.

⁶ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 135.

⁷ De Nederlandse implementatie van artikel 203 btw-richtlijn.

⁸ Hoge Raad 14 december 2007, nr. 37.748.

⁹ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 135.

¹⁰ HvJ 18 juni 2009, C-566/07, Stadeco BV, r.o. 45 t/m 47.

Uit het arrest Genius Holding¹¹ volgt echter dat het Hof van Justitie aan de aftrekzijde een andere benadering toepast dan aan de afdrachtzijde. In rechtsoverweging 15 overweegt het Hof van Justitie namelijk dat alleen recht op aftrek bestaat voor btw die in het kader van leveringen of diensten verschuldigd is. Het Hof van Justitie vervolgt met de constatering dat het recht op aftrek zich niet uitstrekt tot btw die niet aan een bepaalde handeling is gerelateerd omdat het bedrag van de btw hoger is dan het daadwerkelijk verschuldigde bedrag of omdat de betrokken handeling niet aan btw is onderworpen. Ten onrechte gefactureerde btw is voor de houder van een factuur dus niet aftrekbaar.¹² Uit de redenering van het Hof maak ik op dat hierbij niet van belang is of de presterende leverancier kwalificeert als btw-ondernemer. In rechtsoverweging 18 geeft het Hof wel aan dat de lidstaten dienen te voorzien in een regeling om ten onrechte gefactureerde btw te herzien indien de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn.

De redenering van het Hof van Justitie heeft tot gevolg dat onterecht berekende btw aan de afdrachtzijde is verschuldigd indien door de presterende leverancier als btw-ondernemer leveringen en diensten worden verricht, terwijl aan de aftrekzijde in geen geval recht op aftrek bestaat. In een situatie waarin een niet-belastingplichtige ten onrechte btw factureert is het saldo nihil, geen afdrachtverplichting en geen recht op aftrek. In een situatie waarbij een belastingplichtige ten onrechte btw factureert heeft de staat theoretisch gezien per saldo kans op een voordeel, omdat wel btw moet worden afgedragen maar geen recht op aftrek bestaat. In beginsel mag dit voordeel voor de overheid volgens het Hof alleen optreden indien de opsteller van de factuur te kwader trouw is (zie voor een nuancering op dit punt nader paragraaf 3.1). Naar mijn mening dient de situatie waarbij sprake is van kwade trouw te worden gekwalificeerd als ongerechtvaardigde overheidsverrijking, omdat de overheid hierdoor btw-inkomsten binnenkrijgt zonder dat daar daadwerkelijke prestaties tegenover staan die aan de heffing van btw zijn onderworpen. Deze btw vormt dan een soort strafheffing.

2.3 Tussenconclusie

Indien een btw-ondernemer ten onrechte vermelding maakt van btw op een factuur, is hij deze btw in beginsel toch verschuldigd. Doel van deze regeling is om te voorkomen dat de staat een verlies van belastinginkomsten leidt. Er kan geen verschuldigdheid ontstaan indien de opsteller van de factuur niet handelt in de hoedanigheid van ondernemer. Tevens kan naar mijn mening geen verschuldigdheid ontstaan indien de afnemer een particulier is, aangezien in dat geval geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat. De houder van de factuur heeft geen recht op aftrek van de ten onrechte gefactureerde btw. In het arrest Genius Holding heeft het Hof van Justitie een benaderingswijze gekozen die ertoe kan leiden dat ongerechtvaardigde overheidsverrijking kan ontstaan. Dit is het geval indien de opsteller van de factuur niet te goeder trouw handelt, aangezien in dat geval de btw wel verschuldigd wordt en geen recht op teruggaaf bestaat, terwijl er aan de zijde van de houder van de factuur geen recht op aftrek bestaat. Dit aspect wordt in paragraaf 3.1 nader uitgewerkt.

¹¹ HvJ 13 december 1989, C-342/87, Genius Holding BV.

¹² Uit HvJ 15 maart 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH volgt dat ten onrechte gefactureerde btw ook niet voor teruggaaf op grond van de Achtste richtlijn (thans richtlijn 2008/9) in aanmerking komt.

3 Corrigeren ten onrechte gefactureerde btw

In dit hoofdstuk worden de mogelijkheden besproken om ten onrechte gefactureerde btw te corrigeren. Ook wordt aandacht besteed aan de eisen die de lidstaten in dit kader mogen stellen.

3.1 Rechtskader correcties

In hoofdstuk 2 is geconstateerd dat ten onrechte gefactureerde btw door een als btw-ondernemer handelende persoon toch verschuldigd wordt aan de overheid. Onder omstandigheden kan de overheid hierdoor ongerechtvaardigd worden verrijkt. Hoewel men dit als rechtsbescherming voor belastingplichtigen zou verwachten, voorziet de btw-richtlijn niet in een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw. Het is echter vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat lidstaten gehouden zijn om in strijd met het gemeenschapsrecht geheven heffingen terug te geven. Het Hof van Justitie ziet dit als het gevolg en het complement van de rechten die belastingplichtigen rechtstreeks ontleen aan het gemeenschapsrecht.¹³

In het arrest Genius Holding heeft het Hof van Justitie met betrekking tot de heffing van btw aangegeven dat de lidstaten gelet op het beginsel van de neutraliteit in hun nationale recht de mogelijkheid op moeten nemen om ten onrechte gefactureerde btw te herzien indien de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn. Dit lijkt te duiden op een subjectieve toets, aangezien de wil van de opsteller van de factuur hierdoor leidend wordt. Een subjectieve toets zou naar mijn mening niet passen in het licht van de rechtspraak dat lidstaten in beginsel gehouden zijn om ten onrechte geïnde heffingen terug te betalen. Daarvoor is immers een objectieve beoordeling van de feiten en omstandigheden noodzakelijk. Als objectief blijkt dat een heffing ten onrechte is geïnd, dient in beginsel recht op teruggaaf te bestaan. Voor de btw is in dit kader het neutraliteitsbeginsel van groot belang. De btw dient strikt evenredig aan de prijs te worden geheven en het is derhalve niet neutraal om btw te heffen terwijl deze materieel niet verschuldigd is (zie hierover nader paragraaf 6.1). Uiteraard dienen daarbij wel waarborgen te worden ingebouwd om te voorkomen dat de staat een financieel nadeel leidt als gevolg van frauduleus handelen. Bij de beoordeling van de mogelijkheden om aan een belastingplichtige een boete of strafmaatregel op te leggen indien opzettelijk ten onrechte btw is berekend dient naar mijn mening wel een subjectieve toets te worden aangelegd.

Het Hof van Justitie lijkt de lijn van het arrest Genius Holding in het arrest Schmeink & Cofreth en Strobel¹⁴ aanzienlijk te nuanceren. In deze zaak was sprake van ondernemers die facturen stuurden voor leveringen en diensten die in werkelijkheid nooit waren verricht. In het geval van Schmeink had de ontvanger van de facturen geen recht op aftrek van btw geldend gemaakt en de factuur na verloop van tijd aan Schmeink teruggegeven. In het geval van Strobel werd de door de ontvangers van de facturen in aftrek gebrachte btw door de fiscus teruggevorderd nadat Strobel zichzelf had aangegeven. Het Hof herdefinieerde de vragen van de Duitse rechter tot de vraag of voor herziening van ten onrechte gefactureerde btw, goede trouw van de opsteller van de factuur vereist is. De Duitse regering was gelet op het arrest Genius Holding van mening dat de opsteller van de factuur te goeder trouw moet zijn. In het geval dat de opsteller van een factuur niet te goeder trouw is, zou de btw in deze visie toch verschuldigd blijven ook indien de afnemer geen aftrekrecht (meer) heeft en dient dit te worden gezien als een sanctie.¹⁵

¹³ Zie hiervoor bijvoorbeeld HvJ 10 april 2008, C-309/06, Marks & Spencer plc, r.o. 35.

¹⁴ HvJ 19 september 2000, C-454/98, Scheink & Cofreth AG & Co. KG en M. Strobel.

¹⁵ HvJ 19 september 2000, C-454/98, Scheink & Cofreth AG & Co. KG en M. Strobel, r.o. 46.

Het Hof van Justitie overweegt dat het in beginsel aan de lidstaten is om te bepalen onder welke voorwaarden ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. Vervolgens wordt uitgewerkt dat in het geval van Genius Holding sprake was van een situatie waarin de afnemer de btw in aftrek had gebracht en deze vervolgens door de fiscus werd nageheven. In het geval van Schmeink & Cofreth en Strobel was sprake van een situatie waarin geen aftrek was gepleegd c.q. deze aftrek reeds was teruggenomen. Het Hof beschouwt dit als een situatie die niet vergelijkbaar is met de situatie van Genius Holding omdat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door de opsteller van de factuur is uitgeschakeld. In het geval van Schmeink komt mij dit logisch voor, aangezien de houder geen aftrek had gepleegd, de factuur heeft teruggekregen en Schmeink de factuur heeft vernietigd. Het Hof van Justitie maakt naar mijn mening in het geval van Strobel echter een wat bijzondere sprong.¹⁶ Het Hof concludeert namelijk dat Strobel als opsteller van de factuur het gevaar van verlies heeft uitgeschakeld door het btw-bedrag dat afzonderlijk op de facturen was vermeld te voldoen. Het Hof lijkt hiermee te doelen op het feit dat de ten onrechte gefactureerde btw bij Strobel is nageheven. De overheid kon hierdoor in ieder geval geen financieel nadeel meer leiden, zelfs als naheffing bij de houder van de factuur niet zou slagen. Het Hof stelt echter het uitschakelen van het verlies van belastinginkomsten niet afhankelijk van een correctie bij de houder van de factuur, maar slechts van de afdracht door de opsteller van de factuur. Deze opsteller zou hiermee naar mijn mening dus relatief eenvoudig zijn recht op teruggaaf kunnen effectueren door de ten onrechte gefactureerde btw af te dragen en vervolgens direct om teruggaaf te verzoeken.

Hoe het ook zij, het Hof van Justitie vervolgt door te overwegen dat wanneer de opsteller van een factuur het gevaar van verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het niet noodzakelijk is dat hij zijn goede trouw aantoot. De ten onrechte gefactureerde btw moet in dat geval derhalve kunnen worden herzien, zelfs als sprake was van kwade trouw. In dat geval kan artikel 203 btw-richtlijn derhalve niet worden toegepast als sanctie. Het Hof merkt daarbij wel op dat de lidstaten het opstellen van facturen kunnen beschouwen als een poging tot belastingfraude en daarvoor krachtens nationaal recht boetes op kunnen leggen.

Dit is anders indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door de opsteller van de factuur niet volledig is uitgeschakeld. In dat geval kunnen de lidstaten de mogelijkheid om ten onrechte gefactureerde btw te herzien afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de opsteller van een factuur aantoot dat hij te goeder trouw heeft gehandeld. Als blijkt dat de ontvanger van een factuur niet meer kan worden verplicht om reeds in aftrek gebrachte btw terug te betalen, kan de opsteller van een factuur ter waarborging van de belastingneutraliteit voor deze btw aansprakelijk worden gesteld.

Uit deze redenering van het Hof volgt naar mijn mening dat een situatie denkbaar is waarbij de opsteller van de factuur met ten onrechte berekende btw te goeder trouw heeft gehandeld, de ontvanger van de factuur deze btw definitief in aftrek heeft gebracht en de overheid alsnog gehouden kan zijn om de ten onrechte berekende btw aan de opsteller van de factuur terug te betalen. Hierdoor zou een overheidsverarming optreden.

Hiervoor heb ik betoogd dat bij de mogelijkheden om ten onrechte gefactureerde btw te herzien een objectieve toets zou moeten worden aangelegd. Uit het arrest Schmeink & Cofreth en Strobel volgt echter dat voor de mogelijkheden om ten onrechte gefactureerde btw te herzien in een situatie dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet volledig is uitgeschakeld een gesubjectieerde toets moet worden aangelegd. Allereerst dient in dat geval te worden vastgesteld of een belastingplichtige te goeder of te kwader trouw heeft

¹⁶ HvJ 19 september 2000, C-454/98, Scheink & Cofreth AG & Co. KG en M. Strobel, r.o. 57.

gehandeld. Vervolgens kunnen pas de mogelijkheden van een correctie worden vastgesteld. In een situatie waarin het gevaar voor verlies van belastinginkomsten wel volledig is uitgeschakeld, geldt wel een objectieve toetsing.

Het is opmerkelijk dat de btw-richtlijn niet voorziet in een correctiemechanisme voor onrechte gefactureerde btw. Met Van Doesum¹⁷ ben ik van mening dat het gelet op de rechtszekerheid voor belastingplichtigen (zie hierover nader paragraaf 6.3) wenselijk is om een dergelijke regeling in de btw-richtlijn op te nemen.

3.2 Uitreiking creditnota

In de zaak Stadeco¹⁸ was sprake van ten onrechte gefactureerde Nederlandse btw. Na vaststelling van het feit dat Stadeco ten onrechte btw had gefactureerd bleek dat de afnemer deze btw niet in aftrek had gebracht omdat geen recht op aftrek bestond. De Nederlandse fiscus eiste niettemin dat Stadeco een herstelfactuur of een creditnota zou uitreiken voordat de btw zou worden terugbetaald. Het Hof van Justitie overweegt dat voor de fiscus niet altijd direct inzichtelijk is of een afnemer recht op aftrek heeft, bijvoorbeeld vanwege een ingewikkeld feitencomplex. Lidstaten mogen daarom indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door een belastingplichtige nog niet volledig is uitgeschakeld aan de teruggaaf van btw de voorwaarde verbinden dat de belastingplichtige een herstelfactuur zonder vermelding van btw of een creditnota uitreikt. Hiermee wordt bereikt dat een afnemer weet dat hij geen recht op aftrek kan of had mogen effectueren.

3.3 Tussenconclusie

Omdat de btw-richtlijn niet voorziet in een rechtskader voor de correctie van ten onrechte gefactureerde btw, dienen lidstaten in dit kader zelf een regeling te treffen. Het Hof van Justitie heeft in dit kader voor de lidstaten wel de lijnen uitgezet. Indien een belastingplichtige het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, dient in beginsel recht op teruggaaf van ten onrechte gefactureerde btw te bestaan, zelfs als sprake is van kwade trouw. In dat geval vindt derhalve een objectieve toetsing plaats. Als het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet volledig is uitgeschakeld, mogen de lidstaten de teruggaaf afhankelijk stellen van de goede trouw van de belastingplichtige. Voor de mogelijkheden om ten onrechte gefactureerde btw te herzien moet derhalve in dergelijke omstandigheden een gesubjectieerde toets worden aangelegd. Naar mijn mening is gelet op de rechtszekerheid voor belastingplichtigen gewenst om in de btw-richtlijn een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw op te nemen.

¹⁷ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 144.

¹⁸ HvJ 18 juni 2009, C-566/07, Stadeco BV.

4 Ongerechtvaardigde verrijking

In dit hoofdstuk zal worden besproken hoe het begrip ongerechtvaardigde verrijking zich in de Europese fiscale jurisprudentie heeft ontwikkeld en welke gevolgen dit heeft toegepast op de btw.

4.1 Ongerechtvaardigde verrijking in de btw

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet dat teruggaaf van een ten onrechte geheven belasting wordt geweigerd in omstandigheden waarin dit zou uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden.

Zo overwoog het Hof bijvoorbeeld in de zaak Just¹⁹ met betrekking tot de heffing van een accijns op alcoholproducten:

“26 Te dezen zij erop gewezen dat de bescherming van de door de communautaire rechtsorde ter zake gewaarborgde rechten niet vergt dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden.”

In het arrest Marks & Spencer II²⁰ heeft het Hof expliciet bevestigd dat het leerstuk van ongerechtvaardigde verrijking van toepassing is op de btw. Marks & Spencer verkocht zogenaamde ‘teacakes’. De Britse fiscus had deze teacakes jarenlang ten onrechte geschouwd als koekjes (belast tegen het normale btw-tarief) en niet als gebak (belast met een nultarief). Uiteindelijk gaf de Britse fiscus na jaren toe dat de teacakes toch kwalificeerden als gebak, waarna Marks & Spencer btw terugvorderde over alle jaren waarin ten onrechte btw was afgedragen. De Britse fiscus verweerde zich met de stelling dat Marks & Spencer 90% van de betaalde btw op haar klanten had afgewenteld en dat daarom slechts 10% van de btw terugbetaald hoefde te worden. De Britse fiscus stelde dat Marks & Spencer door terugbetaling van een hoger bedrag ongerechtvaardigd zou worden verrijkt. Marks & Spencer was daarentegen van mening dat op grond van de algemene gemeenschappelijke beginselen, met name het neutraliteitsbeginsel, recht op teruggaaf van de btw bestond.

Het Hof van Justitie overweegt dat het vaste rechtspraak is dat belastingplichtigen recht op teruggaaf hebben van heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd. Indien als gevolg van een onjuiste uitleg van wetgeving door een lidstaat ten onrechte btw is geïnd, bestaat op grond van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht recht op teruggaaf van deze btw. Het Hof verwijst hierbij onder andere naar het neutraliteitsbeginsel (zie hierover nader paragraaf 6.1). Het Hof nuanceert dit recht op teruggaaf voor belastingplichtigen vervolgens door te verwijzen naar eerdere rechtspraak op het gebied van ongerechtvaardigde verrijking. Het gemeenschapsrecht verzet zich er niet tegen dat teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd in omstandigheden waarin dit zou uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden. Het leerstuk van ongerechtvaardigde verrijking kan echter alleen worden toegepast indien daarbij wordt gehandeld in overeenstemming met het gemeenschapsrecht. Derhalve moeten beginselen zoals het gelijkheidsbeginsel worden geëerbiedigd.²¹

Uit de bewoordingen van het Hof leidt ik af dat toepassing van het leerstuk van ongerechtvaardigde verrijking voor de lidstaten geen verplichting is. Het Hof stelt immers dat het gemeenschapsrecht zich niet verzet tegen toepassing van dit leerstuk. Als lidstaten kiezen voor toepassing van het beginsel, moeten zij echter wel de beginselen van het

¹⁹ Hof van Justitie 27 februari 1980, C-68/79, Just.

²⁰ Hof van Justitie 10 april 2008, C-309/06, Marks & Spencer plc.

²¹ Hof van Justitie 10 april 2008, C-309/06, Marks & Spencer plc, r.o. 41.

gemeenschapsrecht eerbiedigen. De lidstaten zijn dus in belangrijke mate beperkt in de mogelijkheden om het begrip naar eigen inzicht in te vullen. Op dit aspect zal ik hierna nader ingaan.

4.2. Ongerechtvaardigde verrijking nader bezien

Wat moet nu worden verstaan onder ongerechtvaardigde verrijking? Net Nederlandse Burgerlijk Wetboek omschrijft ongerechtvaardigde verrijking als volgt:²²

'Hij die ongerechtvaardigd is verrijkt ten koste van een ander, is verplicht, voor zover dit redelijk is, diens schade te vergoeden tot het bedrag van zijn verrijking.'

In deze optiek dient dus sprake te zijn van een verrijking en daartegenover staat een corresponderende verarming. Het burgerlijk recht creëert in situaties waarin dit redelijk is een plicht voor de verrijkte persoon om de schade van de verarmde persoon te vergoeden. Dit betreft derhalve een schadevergoedingsplicht die in beginsel slechts werking heeft tussen twee partijen die in het civiele rechtsverkeer actief zijn.

Het Hof van Justitie heeft het begrip ongerechtvaardigde verrijking een andere insteek gegeven. Zoals hiervoor is geciteerd, heeft het Hof in de zaak Just bepaald dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet dat een ten onrechte geheven belasting wordt terugbetaald indien terugbetaling van deze belasting zou uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbende. Het Hof heeft hierbij ook de kaders van het begrip ongerechtvaardigde verrijking geschetst. Aan de ene kant moet hierbij acht worden geslagen op het feit dat een belastingplichtige ten onrechte toegepaste belastingen in de prijzen van haar producten heeft verdisconteerd en op haar afnemers heeft afgewenteld. Aan de andere kant moet echter worden meegewogen dat een belastingplichtige ook schade kan hebben geleden doordat de toegepaste fiscale maatregelen een beperkende invloed hebben gehad op de omzet van de belastingplichtige.

Het begrip ongerechtvaardigde verrijking moet in Europees fiscaal verband derhalve anders worden bezien dan in het Nederlandse civiele recht. Fiscaal is feitelijk bepalend of een belastingplichtige zelf de last van een onterechte heffing heeft moeten dragen. Dit moet worden bezien in de relatie tussen een belastingplichtige en diens afnemer. Indien wordt vastgesteld dat een belastingplichtige zelf deze last niet hoeft te dragen, hoeft de lidstaat de onterecht geheven belasting niet terug te betalen. Dit creëert een merkwaardige driepartijenverhouding. De lidstaat heeft onterecht geheven belasting ontvangen en mag deze houden omdat de belastingplichtige de fiscale last zelf niet heeft gedragen, terwijl de afnemer die de belasting heeft betaald hierdoor feitelijk de last draagt. Dit komt neer op een ongerechtvaardigde verrijking van de lidstaat ten laste van een ongerechtvaardigde verarming van de afnemer. Ook Advocaat-Generaal Tesouro²³ is van mening dat sprake is van een ongerechtvaardigde overheidsverrijking. Hij acht het met name onjuist dat een overheid die jarenlang ongerechtvaardigd is verrijkt door inning van een ten onrechte toegepaste heffing zich tegen teruggaaf van deze heffing verzet door te stellen dat de belastingplichtige door teruggaaf ongerechtvaardigd zou worden verrijkt. In dit verband lijkt het Nederlandse spreekwoord 'De pot verwijt de ketel dat hij zwart ziet' erg toepasselijk. Met Tesouro ben ik van mening dat deze ongerechtvaardigde overheidsverrijking ongewenst is.

4.3 Afwenteling op afnemer

Op het eerste gezicht is men geneigd te zeggen dat btw per definitie op een afnemer wordt afgewenteld. De maatstaf van heffing voor de btw is immers alles wat de leverancier of dienstverrichter voor hun prestaties als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde (artikel 73 btw-richtlijn). Een ondernemer die aan zijn

²² Artikel 6:212, lid 1 Burgerlijk Wetboek.

²³ Conclusie A-G van 27 juni 1996 bij HvJ C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a., r.o. 21.

afnemer btw in rekening brengt heeft dan ook per definitie btw verwerkt in de prijs van zijn producten. Dit is met name van belang in situaties waarbij de afnemer geen of gedeeltelijk aftrekrecht heeft of wanneer de afnemer een particulier is omdat de btw in dat geval een kostenpost vormt. Gesteld kan worden dat een belastingplichtige de btw per definitie in zijn prijzen heeft verdisconteerd en op zijn afnemers heeft afgewenteld omdat btw immers per definitie aan een afnemer in rekening wordt gebracht. Van Doesum stelt dat de ondernemer in het geval van de btw feitelijk de belasting van iemand anders, de afnemer, aan de staat betaalt.²⁴ Hiermee zou dan vastgesteld zijn dat de ondernemer de btw op diens afnemer heeft afgewenteld. In het kader van de beoordeling of sprake is van ongerechtvaardigde verrijking zou dan slechts nog moeten worden beoordeeld of de ondernemer door het berekenen van btw ook omzetschade heeft geleden. Ik zal hierna bespreken dat deze vlieger echter niet zomaar opgaat.

De Europese jurisprudentie op het gebied van ongerechtvaardigde verrijking is na het arrest Just verder geëvolueerd. Hierbij zijn ook de nodige nuanceringen aangebracht. Een belangrijke nuancing is te vinden in het arrest San Giorgio.²⁵ San Giorgio exploiteerde een melkfabriek en had in de periode van 1974 tot en met 1977 in strijd met het gemeenschapsrecht keuringsrechten betaald over de invoer van zuivelproducten. De Italiaanse wetgever had bij besluit bepaald dat de ten onrechte geheven rechten niet konden worden teruggevorderd indien de last op enigerlei wijze was afgewenteld op derden. Daaraan was een dwingendrechtelijk vermoeden gekoppeld dat de last, behoudens schriftelijk tegenbewijs, werd geacht te zijn afgewenteld op derden indien de goederen tegen vergoeding aan derden waren verkocht.

Het Hof overweegt met verwijzing naar vaste jurisprudentie dat het recht op terugbetaling van heffingen die in strijd met Europees recht zijn geheven een door de communautaire rechtsorde verleend recht is en dat uitoefening van dit recht niet praktisch onmogelijk gemaakt mag worden. Het past niet in deze lijn indien door dwingende bewijsregels of vermoedens de bewijslast dat een heffing niet op een derde is afgewenteld bij de belastingplichtige komt te liggen. Ook de uitsluiting van niet-schriftelijke bewijsmiddelen is niet toegestaan. Het Hof geeft aan dat een nationale rechter in situaties waarbij een recht in strijd met het gemeenschapsrecht is geheven vrij moet zijn in de beoordeling of de last van het geheven recht daadwerkelijk op derden is afgewenteld.

Het Hof merkt op dat het in een economie die is gebaseerd op vrije marktwerking de vraag blijft of een last daadwerkelijk op een derde is afgewenteld. Op dit punt bestaat steeds enige onzekerheid die niet per definitie aan de belastingplichtige mag worden toegerekend. Naar mijn mening doelt het Hof hier op omstandigheden waarbij een belastingplichtige zijn prijzen niet één op één heeft kunnen verhogen met de ten onrechte geheven heffing. De belastingplichtige kan daardoor feitelijk gezien zelf geheel of gedeeltelijk deze heffing hebben gedragen door genoeg te nemen met een lagere winstmarge.

Als sprake is van een daadwerkelijke afwenteling, druk de last van de ten onrechte geheven heffing niet op de belastingplichtige maar op diens afnemer. Het Hof ziet terugbetaling van de heffing aan de belastingplichtige in dat geval als een dubbele betaling hetgeen als een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige kan worden aangemerkt.²⁶ Het Hof merkt hierbij op dat indien de uiteindelijke afnemer van de belastingplichtige terugbetaling

²⁴ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 132.

²⁵ HvJ 9 november 1983, C-199/82, SpA San Giorgio.

²⁶ HvJ 14 februari 1997, C-192/95 t/m C-218/95, Société Comete e.a., r.o. 22.

van de ten onrechte geheven heffing kan vorderen, de belastingplichtige deze heffing op zijn beurt van de overheid moet kunnen terugvorderen.

In de zaak *Dilexport*²⁷ heeft het Hof van Justitie belangrijke aanwijzingen gegeven met betrekking tot de bewijslastverdeling. In deze zaak waren partijen verdeeld over de uitleg van een Italiaanse nationale bepaling over de bewijslastverdeling. Het Hof achtte zichzelf niet bevoegd om deze bepaling uit te leggen, dit stond aan de nationale rechter. Het Hof merkt daarom in algemene termen op dat een bepaling waaruit volgt dat het vermoeden bestaat dat een belastingplichtige een ten onrechte toegepaste heffing op derden heeft afgewenteld en waarbij het aan een belastingplichtige staat om het tegendeel aan te tonen, deze bepaling in strijd is met het gemeenschapsrecht. Indien het echter aan de fiscus staat om door middel van alle toegelaten bewijsmiddelen aan te tonen dat de heffing op een andere partij is afgewenteld, is de bepaling niet in strijd met het gemeenschapsrecht.²⁸ In het dictum van dit arrest is in nog algemenere bewoordingen bepaald dat het gemeenschapsrecht in de weg staat aan een bepaling op grond waarvan het bewijs dat de heffing niet op derden is afgewenteld door de belastingplichtige die om teruggaaf van de heffing verzoekt moet worden geleverd. Hieruit concludeer ik dat de bewijslast dat een belastingplichtige een ten onrechte geheven belasting op zijn afnemers heeft afgewenteld primair bij de fiscus ligt. Ook Advocaat-Generaal Tesaro is deze mening toegedaan. Hij spreekt in dit verband van een omkering van de bewijslast.²⁹

Onderbouwing van de omgekeerde bewijslast is ook te vinden in de zaak *Michaïlidis*.³⁰ In deze zaak oordeelde het de Hof dat het gemeenschapsrecht de toepassing van vermoedens en bewijsregels uitsluit die de betrokken belastingplichtige belasten met het bewijs dat een ten onrechte geheven heffing niet op anderen is afgewenteld.

In het arrest *Bianco en Girard*³¹ stelde de Franse regering dat het vermoeden dat belastingen op een derde zijn afgewenteld in het geval van indirecte belastingen gerechtvaardigd is, omdat deze belastingen per definitie uiteindelijk ten laste van de consument komen en derhalve door verstandige ondernemers in de verkoopprijzen worden doorberekend. Het Hof erkent dat een indirecte belasting onder normale omstandigheden geheel of gedeeltelijk op een eindverbruiker worden afgewenteld. Van afwenteling is volgens het Hof echter niet per definitie sprake. Of een belasting daadwerkelijk is afgewenteld, is afhankelijk van diverse omstandigheden die bij een handelstransactie een rol spelen. Het staat aan de nationale rechter om te bepalen of een indirecte belasting daadwerkelijk is afgewenteld. Het Hof benadrukt dat er in het geval van een indirecte belasting geen vermoeden is dat deze belasting is afgewenteld op een afnemer. De betrokken lidstaat zal dus moeten bewijzen dat van afwenteling sprake is.

Het bewijs daarvan zal overtuigend moeten zijn. Ik verwijs in dit licht naar de overwegingen van het Hof in de zaak *Weber's Wine World*.³² Het recht op teruggaaf van een in strijd met het gemeenschapsrecht geheven heffing is een communautair recht. De enige uitzondering op het recht op teruggaaf van deze heffing is dat teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Omdat deze uitzondering het aan het communautaire recht ontleende subjectieve recht op teruggaaf beperkt, moet deze

²⁷ HvJ 9 februari 1999, C-343/96, *Dilexport Srl*.

²⁸ HvJ 9 februari 1999, C-343/96, *Dilexport Srl*, r.o. 52 en 53.

²⁹ Conclusie A-G van 27 juni 1996 bij HvJ C-192/95 t/m 218/95, *Société Comateb e.a.*, r.o. 24.

³⁰ HvJ 21 september 2000, C-441/98 en C-442/98, *Kapniki Michaïlidis e.a.*

³¹ HvJ 25 februari 1988, C-331/85, 376/85 en 378/85, *SA Les Fils de Jules Bianco en SA J. Girard Fils*.

³² HvJ 2 oktober 2003, C-147/01, *Weber's Wine World e.a.*, r.o. 95.

uitzondering strikt worden uitgelegd. Advocaat-Generaal Geelhoed spreekt in dit verband van een zware bewijslast voor de lidstaat.³³

In de zaak Comateb³⁴ was sprake van een Franse heffing bij invoer die in strijd bleek te zijn met het gemeenschapsrecht. De eisende partijen vorderden in deze procedure terugbetaling van de heffing en schadevergoeding. De verwijzende Franse rechter merkte op dat vaststond dat de heffing door de eisende partijen was afgewenteld op hun afnemers, aangezien de Franse wet voorschreef dat de heffing door de leverancier verplicht moest worden doorberekend in de aankoopprijs van diens producten en daardoor ook onderdeel werd van de kostprijs van de verkochte producten. In dit verband speelde ook het gegeven dat er een verbod gold om de betreffende producten onder de kostprijs door te verkopen. De Franse rechter wilde weten of Frankrijk de teruggaaf van de heffing mocht weigeren, omdat deze heffing op de kopers was afgewenteld, terwijl deze afwenteling wettelijk was voorgeschreven.

Advocaat-Generaal Tesauro³⁵ zet in dit verband een interessante redenering op. Hij stelde dat de verkoopprijs een product is van het streven om kosten te dekken. Naar zijn mening is het echter te simplistisch om op basis daarvan aan te nemen dat kosten en de beoogde winst kunnen worden opgeteld om tot een prijs te komen. Een prijs wordt immers bepaald op een markt waarop vele factoren een rol spelen. Als gevolg hiervan is het in de visie van de Advocaat-Generaal niet mogelijk om een prijs uit te splitsen en een bepaald gedeelte daarvan uitsluitend toe te rekenen aan een ten onrechte geheven heffing. Als gevolg hiervan kan volgens de Advocaat-Generaal niet zondermeer worden gesteld dat een ten onrechte afgedragen heffing is gecompenseerd door doorberekening van de heffing in de prijs van een product. Dit zou volgens de Advocaat-Generaal slechts het geval kunnen zijn in een situatie waarbij het aanbod van een product elastisch is en de vraag ervan inelastisch. Met andere woorden: alleen als de markt zoveel vraag heeft naar een product dat een prijsverhoging moet worden geaccepteerd, dan zou van een rechtstreekse afwenteling op de afnemers sprake kunnen zijn. De Advocaat-Generaal is van mening dat een dergelijke situatie zich in de economische realiteit niet voordoet. Op dit punt nuanceert Tesauro zichzelf gelijk door te overwegen dat de teruggaaf van een heffing onder omstandigheden voor individuele ondernemers een voordeel kan opleveren. Tesauro is echter van mening dat dit voordeel niet ongerechtvaardigd is. Mede omdat de overheid per definitie ongerechtvaardigd is verrijkt door inning van een onterechte heffing (zie paragraaf 4.2) zag de Advocaat-Generaal hierin voldoende grond om het Hof te adviseren om te beslissen dat een belastingplichtige per definitie recht heeft op teruggaaf van deze heffing.

Het Hof gaat niet zover dat het de visie van de Advocaat-Generaal overneemt. Het hof verwijst naar de overwegingen uit het arrest Bianco en Girard en beslist in het verlengde hiervan dat ook in het geval van een heffing die verplicht moet worden doorberekend in de kostprijs van een product geen sprake kan zijn van een dwingend vermoeden dat deze heffing op de koper is afgewenteld. Ook in dit geval zal de lidstaat derhalve moeten bewijzen dat van daadwerkelijke afwenteling sprake is. Indien de lidstaat dit niet kan bewijzen, moet de heffing worden terugbetaald. Als komt vast te staan dat slechts een gedeelte van de heffing is afgewenteld op een afnemer, moet het gedeelte dat niet is afgewenteld worden terugbetaald.³⁶ Het Hof laat de bevoegdheid om af te wegen of sprake is van ongerechtvaardigde verrijking dus bij de nationale rechter en gaat niet zover om te stellen

³³ Conclusie A-G van 3 juni 2003 bij HvJ C-129/00, Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Italiaanse Republiek, r.o. 89.

³⁴ HvJ 14 januari 1997, C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a.

³⁵ Conclusie A-G van 27 juni 1996 bij HvJ C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a.

³⁶ HvJ 14 januari 1997, C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a., r.o. 28.

dat teruggaaf van een ten onrechte toegepaste heffing per definitie niet kan leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van een belastingplichtige.

Toegepast op de btw blijkt dat een lidstaat zeker niet per definitie kan stellen dat een belastingplichtige de ten onrechte geheven btw heeft afgewenteld op diens afnemers doordat de btw is opgenomen in de totale prijs die de afnemer heeft betaald voor de producten. In relaties tussen een ondernemer en een particulier zal dit over het algemeen een prijs zijn waarin de btw is verwerkt, in relaties tussen ondernemers onderling zal dit over een algemeen een prijs zijn waarin de btw is berekend over de netto prijs. Zeker in gevallen waarbij de afnemer geen of gedeeltelijk aftrekrecht heeft, is het naar mijn mening goed voorstelbaar dat een prijs is overeengekomen waarin de btw is verwerkt.

Ook al maakt btw uiteindelijk deel uit van het totale bedrag dat een afnemer voor een product betaalt, de lidstaat zal op basis van de naar nationaal recht toegelaten bewijsmiddelen moeten aantonen dat een belastingplichtige ten onrechte geheven btw daadwerkelijk op diens afnemer heeft afgewenteld. Naar mijn mening is van afwenteling in ieder geval sprake indien een ondernemer in staat is om prijzen aan te bieden exclusief eventueel verschuldigde omzetbelasting. Dit komt neer op de situatie waarbij het aanbod van een product elastisch is en de vraag inelastisch. De ondernemer weet in dat geval dat een afnemer de btw altijd als extra kostenpost dient te accepteren. Deze redenering is ook van toepassing op situaties waarbij de afnemer volledig recht op aftrek van de btw heeft, aangezien de btw in dat geval voor de afnemer geen kostenpost vormt en dus ook niet direct een punt van onderhandeling zal vormen. In situaties waarbij de afnemer geen of gedeeltelijk recht op aftrek heeft, is een nadere beoordeling noodzakelijk. In dat geval dient namelijk beoordeeld te worden in hoeverre de ondernemer in staat is de btw daadwerkelijk door te berekenen aan zijn afnemers. In Nederland bleek bijvoorbeeld bij de verhoging van het btw-tarief in 2012 dat sommige ondernemers hun prijzen vrijwel ongewijzigd lieten en hierdoor feitelijk de btw-verhoging (deels) voor eigen rekening namen. In een dergelijke situatie is naar mijn mening geen sprake van (gehele) afwenteling op de afnemer.

Uitgangspunt is dat de belastingplichtige recht heeft op teruggaaf van de ten onrechte geheven btw, tenzij de betrokken lidstaat aantoont dat de belastingplichtige de btw op diens afnemer heeft afgewenteld. Daarbij moet worden bedacht dat het recht op teruggaaf van ten onrechte geheven belasting een communautair recht is. De beperking van dit recht dient strikt te worden uitgelegd en vergt naar mijn mening dat een lidstaat overtuigend bewijst dat de btw afzonderlijk in rekening is gebracht en door de afnemer is betaald. De belastingplichtige kan als gevolg hiervan bij het indienen van een verzoek om teruggaaf in de basis een afwachtende houding aannemen. De lidstaat zal deugdelijk onderbouwd met feiten en omstandigheden moeten stellen dat teruggaaf van de btw zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking. Het is vervolgens aan de belastingplichtige om daarop inhoudelijk te reageren en waar mogelijk dit vermoeden te weerleggen met alle beschikbare relevante gegevens.

4.4 Beperkende invloed op omzet

Heffing van btw heeft niet per definitie een beperkende werking op de omzet van een belastingplichtige. Met name in situaties waarin de afnemer volledig recht heeft op aftrek van btw vormt de btw geen kostenpost en zullen de presterende ondernemer en zijn afnemer zich vooral focussen op de netto prijs van een levering of dienst. Dit wordt anders indien een belastingplichtige handelt met niet- of beperkt aftrekgerechtigden zoals ondernemers die vrijgesteld presteren of particulieren. In dat geval zal de btw (gedeeltelijk) een kostenpost vormen en zal de afnemer met name de bruto prijs van een levering of dienst als uitgangspunt nemen.

In de zaak Comateb heeft het Hof in aanvulling op het arrest Just een nadere invulling gegeven met betrekking tot de mogelijkheden die een belastingplichtige heeft om omzetschade mee te laten wegen bij de beoordeling van de vraag of sprake is van ongerechtvaardigde verrijking door teruggaaf van een ten onrechte toegepaste heffing. Het Hof volgt de Advocaat-Generaal in diens visie dat een handelaar als gevolg van een ten onrechte toegepaste heffing die heeft geleid tot een prijsverhoging last kan hebben gehad van een dalende omzet. Indien een handelaar door de stijging van de prijs van zijn producten is geconfronteerd met een omzetsdaling, kan een ongerechtvaardigde verrijking waartoe een teruggaaf van de heffing zou leiden geheel of gedeeltelijk ongedaan worden gemaakt. De nationale rechter moet in een geval waarin aantoonbaar schade is ontstaan door de prijsverhoging dan ook het schade element meewegen.

Advocaat-Generaal Geelhoed schetst in zijn conclusie bij de zaak Commissie tegen Italië³⁷ uitvoerig de problematiek die speelt bij de vaststelling van schade. Prijzen zijn niet statisch en staan onder sterke invloed van marktverhoudingen. Ondernemers passen onder invloed van de markt regelmatig hun prijzen aan, bijvoorbeeld gebaseerd op verwachtingen omtrent de ontwikkeling van de markt en op basis van de gewenste positionering van een product in de markt. Een heffing die de kostprijs van een product verhoogd is dan ook slechts één schakel in het prijsvormingsproces. De Advocaat-Generaal concludeert hieruit dat een rechtstreeks verband tussen een kostprijsverhogende heffing en de prijs van een product in het algemeen moeilijk aantoonbaar zal zijn. Net als Advocaat-Generaal Tesauro in de zaak Comateb deed, kijkt Geelhoed naar de prijselasticiteit van producten. Hij signaleert dat slechts bij primaire levensbehoeften een directe afwenteling van een heffing op een afnemer mogelijk is, omdat de hoogte van de prijs in dat geval niet van invloed is op de afzet. In alle overige situaties is er volgens Geelhoed ten hoogste sprake van een gedeeltelijke afwenteling op de afnemers. Geelhoed wijst tevens op de inkrimping van de commerciële speelruimte van een ondernemer. Een ondernemer die een heffing moet doorberekenen in zijn prijzen wordt beperkt in een optimale keuze van zijn marktstrategie. Op basis hiervan concludeert Geelhoed dat het praktisch onmogelijk is om de mate van afwenteling van een last als gevolg van een heffing aan te tonen. Er moet namelijk rekening worden gehouden met een groot aantal variabelen zoals de structuur van de markt en de aanwezigheid van substitutiemogelijkheden voor het product. Ook moet worden gekeken naar de dynamiek van de markt en naar de invloed van vraag en aanbod op de prijzen. Al deze factoren moeten worden meegewogen om te bepalen welke invloed een heffing heeft gehad op de verkoopprijs. Geelhoed concludeert dan ook dat afwenteling van een heffing in de markt geen automatisme is en dat doorberekening van een heffing niet steeds zal leiden tot verrijking. Sterker nog, een ondernemer zal bijna altijd schade leiden van een onterechte heffing omdat in de eerste plaats zijn omzet en daardoor winst zullen dalen en in de tweede plaats omdat hij een deel van de heffing voor eigen rekening heeft moeten nemen.³⁸

In de zaak Weber's Wine World³⁹ heeft het Hof van Justitie een nadere invulling gegeven op het aspect van schade die een marktdeelnemer kan leiden als gevolg van een onterecht toegepaste heffing. Oostenrijk had een onterechte heffing op alcoholhoudende dranken toegepast. Diverse restaurants hadden deze heffing op aangifte voldaan. Toen bleek dat de heffing onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht verzochten de restaurants om teruggaaf van de afgedragen heffing. Oostenrijk stelde dat de heffing definitief was afgewenteld

³⁷ Conclusie A-G van 3 juni 2003 bij HvJ C-129/00, Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Italiaanse Republiek.

³⁸ Zie in dezelfde zin A-G Jacobs, conclusie A-G van 20 maart 2003 bij C-147/01, Weber's Wine World e.a.

³⁹ HvJ 2 oktober 2003, C-147/01, Weber's Wine World e.a.

op de klanten van de restaurants, zodat teruggaaf van de heffing tot ongerechtvaardigde verrijking van de restaurants zou leiden.

Het Hof haalt de zaken Comateb en Michailidis aan en overweegt dat zelfs bij een volledige verdiscontering van een heffing in de prijs van een product een belastingplichtige een financieel nadeel kan leiden van deze heffing door een verminderde verkoop. Het bestaan en de mate van een eventuele ongerechtvaardigde verrijking als gevolg van teruggaaf van de heffing kunnen daarom slechts worden vastgesteld na een economische analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden. Er mag derhalve geen sprake zijn van een wettelijk vermoeden dat sprake is van ongerechtvaardigde verrijking. Het Hof merkt hierbij op dat de fiscus deze economische analyse niet kan maken zonder informatie van de belastingplichtige. Voor zover de fiscus deze informatie wettelijk op kan eisen zal deze informatie door de belastingplichtige dan ook moeten worden verstrekt.

4.5 Terugbetaling aan de afnemer

In het reeds aangehaalde arrest Stadeco eiste de Nederlandse fiscus naast uitreiking van een herstellfactuur of creditnota dat Stadeco de ten onrechte gefactureerde btw aan diens afnemer zou terugbetalen. Het Hof merkt in dit verband in lijn met Weber's Wine World op dat de nationale rechter met inachtneming van alle relevante omstandigheden een analyse zal moeten maken om te bepalen of Stadeco zonder vergoeding van de btw aan de afnemer ongerechtvaardigd zou worden verrijkt. Het Hof geeft hierbij aan dat met name relevant kan zijn of tussen Stadeco en diens afnemer vaste vergoedingen inclusief btw waren afgesproken of dat sprake was van vergoedingen exclusief eventuele btw. In het eerste geval zou mogelijk geen sprake kunnen zijn van ongerechtvaardigde verrijking door Stadeco. Betekent dit nu dat Nederland kan eisen dat Stadeco in het geval dat prijzen exclusief btw zijn overeengekomen de btw volledig aan de afnemer vergoedt? Naar mijn mening niet. Ook al zou worden geconcludeerd dat Stadeco in beginsel door teruggaaf ongerechtvaardigd wordt verrijkt, dan zal in de economische analyse nog steeds moeten worden meegewogen dat de berekening van btw voor Stadeco mogelijk een beperkende invloed heeft gehad op diens omzet. Indien wordt vastgesteld dat er sprake is van een beperkende invloed op de omzet, zal dit er derhalve toe leiden dat een ongerechtvaardigde verrijking door Stadeco (gedeeltelijk) wordt weggenomen (zie over terugbetaling ook nader paragraaf 5.4).

Swinkels is in dit verband een andere mening toegedaan.⁴⁰ Hij stelt dat het Hof van Justitie in de zaak Stadeco een nieuwe en vereenvoudigde ongerechtvaardigde verrijkingstest heeft geïntroduceerd voor situaties waarbij een belastingplichtige bij wijze van vergissing btw heeft berekend. Deze situatie wijkt volgens Swinkels af van de situatie waarbij een lidstaat ten onrechte een belasting heeft geheven. De staat kan volgens hem in het geval van btw die bij vergissing is berekend niet verantwoordelijk worden gehouden voor een eventueel verlies van omzet, zodat dit element bij het maken van de economische analyse niet hoeft te worden meegewogen. Volgens Swinkels hoeft de ondernemer in dergelijke gevallen slechts een creditnota uit te reiken aan de afnemer en die hij de afnemer de btw terug te betalen. De lidstaat is vervolgens gehouden om de btw aan de ondernemer terug te betalen zonder dat hoeft te worden getoetst of deze hierdoor ongerechtvaardigd zou worden verrijkt. Naar mijn mening geeft Swinkels hiermee het arrest Stadeco een te ruime uitleg. Het Hof van Justitie geeft onder verwijzing naar hiervoor besproken vaste rechtspraak aan dat de nationale rechter een economische analyse moet maken van alle relevante omstandigheden om te bepalen of teruggaaf van de btw zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van Stadeco. Het Hof van Justitie geeft de nationale rechter in dit kader nuttige aanwijzingen om deze analyse te kunnen maken. Het Hof van Justitie laat het hierbij en daarom kan naar mijn

⁴⁰ J.J.P. Swinkels, Unjust Enrichment under EU VAT, IBFD 2011 no. 4.

mening niet worden gesteld dat het Hof van Justitie hiermee op het gebied van ongerechtvaardigde verrijking een compleet nieuwe toets heeft geïntroduceerd.

4.6 Tussenconclusie

Het is vaste jurisprudentie dat belastingplichtigen recht hebben op teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen. Voor de btw vindt dit recht mede zijn grondslag in het neutraliteitsbeginsel. Teruggaaf van onterecht geheven btw mag niet leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Van ongerechtvaardigde verrijking is sprake indien een belastingplichtige de last van te onterecht geheven btw heeft afgewenteld op diens afnemers. In dat geval ziet het Hof terugbetaling van deze btw als een dubbele betaling die leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Het feit dat btw uiteindelijk per definitie door een afnemer wordt betaald betekent nog niet dat daadwerkelijk sprake is van afwenteling. De lidstaat zal daarom actief moeten bewijzen dat sprake is van afwenteling. Naar mijn mening is van afwenteling sprake indien een leverancier in staat is om prijzen exclusief eventueel verschuldigde omzetbelasting te hanteren. Dit zal bijvoorbeeld aan de orde zijn bij afnemers die volledig recht hebben op aftrek van btw. In andere gevallen zal een feitelijke beoordeling moeten worden gemaakt. Mogelijk heeft een leverancier een gedeelte van de btw voor eigen rekening genomen en daardoor niet afgewenteld op een afnemer. Een vastgestelde ongerechtvaardigde verrijking kan weer (gedeeltelijk) worden weggenomen doordat een belastingplichtige schade heeft geleden als gevolg van de onterechte afdracht van btw. Deze schade kan zijn gelegen in het feit dat de berekening van btw een beperkende invloed heeft gehad op de omzet van de ondernemer. De bewijslast dat sprake is van ongerechtvaardigde verrijking ligt bij de lidstaten. Dit bewijs dient overtuigend te zijn en moet zijn onderbouwd met een economische analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden. In deze analyse kan met name relevant zijn of tussen de leverancier en diens afnemer vaste vergoedingen inclusief btw worden afgesproken of dat sprake is van vergoedingen exclusief eventuele btw. In het eerste geval leidt teruggaaf van de btw volgens het Hof van Justitie mogelijk niet tot ongerechtvaardigde verrijking. Naar mijn mening laat dit onverlet dat nog steeds een volledige economische analyse van de situatie moet worden gemaakt waarbij de overige omstandigheden van het geval worden meegewogen.

5 Formele aspecten

5.1 Termijn waarbinnen teruggaaf moet worden verleend

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat het recht op teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen een aan het communautair recht ontleend subjectief recht is. Hierdoor zou de gedachte kunnen ontstaan dat belastingplichtigen dit recht te allen tijde geldig kunnen maken.

In het arrest *Ecotrade*⁴¹ speelde de vraag of op basis van de Zesde Richtlijn kan worden gesteld dat een belastingplichtige zonder tijdslimiet zijn recht op aftrek van voorbelasting geldend kan maken. Het Hof overweegt dat de Zesde Richtlijn weliswaar geen tijdsbeperking aan het recht op aftrek stelt, maar wel bepaalt dat het recht op aftrek in beginsel moet worden uitgeoefend in het tijdvak waarin dit is ontstaan. Als de belastingplichtige dit heeft nagelaten, kan deze alsnog zijn recht op aftrek uitoefenen, maar moet hij hierbij wel voldoen aan door de lidstaten omschreven voorwaarden. In dit verband verschijnt het rechtszekerheidsbeginsel ten tonele. Uit dit beginsel volgt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse mag blijven.⁴² Op een bepaald moment dient derhalve vast te staan wat de fiscale positie van een belastingplichtige ten opzichte van de staat is. Het Hof overweegt dat lidstaten derhalve een tijdslimiet aan de uitoefening van het recht op aftrek kunnen verbinden. In de gegeven omstandigheden speelde een vervaltermijn van twee jaren. Het Hof kwalificeert deze vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als acceptabel. Het Hof motiveert deze beslissing door te stellen dat een belastingplichtige in beginsel zijn recht op aftrek in het tijdvak waarin dit recht is ontstaan dient uit te oefenen en dat een vervaltermijn van twee jaren de uitoefening van dit recht derhalve niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

Met betrekking tot ten onrechte afgedragen btw heeft het Hof van Justitie in de zaak *Alstom*⁴³ beslist in lijn met de zaak *Ecotrade*. Het Hof past naar analogie het arrest *Ecotrade* toe en overweegt dat de mogelijkheid om zonder tijdsbeperking een verzoek om teruggaaf van ten onrechte afgedragen btw in te dienen indruist tegen het rechtszekerheidsbeginsel. Op basis van het rechtszekerheidsbeginsel dienen zowel de belastingplichtige als de fiscus bescherming te genieten en mogen de lidstaten daarom vervaltermijn hanteren. Letland hanteerde in deze zaak een vervaltermijn van drie jaren. Gelet op het feit dat voor de uitoefening van het recht op aftrek een vervaltermijn van twee jaren acceptabel is, acht het Hof voor de teruggaaf van ten onrechte afgedragen btw een vervaltermijn van drie jaren ook acceptabel. Het Hof stelt dat iedere gemiddeld zorgvuldige belastingplichtige binnen deze termijn in beginsel de mogelijkheid heeft om zijn rechten die voortvloeien uit het gemeenschapsrecht geldend te maken.⁴⁴

Naar mijn mening gaat het Hof hierbij enigszins kort door de bocht. Er zijn situaties denkbaar waarbij een lidstaat jarenlang het standpunt huldigt dat een bepaalde transactie btw-belast is, terwijl vervolgens door jurisprudentie blijkt dat een vrijstelling van toepassing is. In een lidstaat zich in dat geval kan 'verschuielen' achter een verjaringstermijn en daardoor (gedeeltelijk) teruggaaf van de btw kan weigeren, komt mij dit voor als ongerechtvaardigde verrijking van deze lidstaat en gaat ten koste van de neutraliteit.

⁴¹ HvJ 8 mei 2008, C-95-07 en 96-07, *Ecotrade SpA*.

⁴² HvJ 8 mei 2008, C-95-07 en 96-07, *Ecotrade SpA*, r.o. 44.

⁴³ HvJ 21 januari 2010, C-472/08, *Alstom Power Hydro*.

⁴⁴ HvJ 21 januari 2010, C-472/08, *Alstom Power Hydro*, r.o. 21.

5.2 Rentevergoeding door lidstaat

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Littlewoods⁴⁵ geoordeeld dat lidstaten gehouden zijn om bij de teruggaaf van ten onrechte btw aan de belastingplichtige een rente dienen te betalen. Deze rente moet een passende vergoeding vormen voor het verlies dat de belastingplichtige als gevolg van de onverschuldigde betaling van de btw heeft geleden. De lidstaten zijn in beginsel vrij om te bepalen wat in dit verband een passende rente is. De nationale rechter zal aan de hand van het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten toetsen of deze rentevergoeding passend is. Hierbij dient met name te worden gelet op de rentevergoeding die bij schending van vergelijkbare nationale situaties wordt vergoed.

5.3 Wie mag btw terugvorderen?

Uit het systeem van de btw volgt dat een belastingplichtige die belastbare leveringen of diensten verricht de btw verschuldigd wordt. Dit geldt in beginsel eveneens voor btw die ten onrechte wordt berekend (zie paragraaf 2.1).⁴⁶ Hieruit lijkt te volgen dat alleen deze belastingplichtige degene is die bij een lidstaat een teruggaafverzoek in kan dienen voor ten onrechte afgedragen btw. In het arrest Reemtsma⁴⁷ oordeelde het Hof dat gelet op de systematiek van de btw het uitgangspunt dient te zijn dat uitsluitend de presterende ondernemer als btw-plichtig jegens de fiscus moet worden aangemerkt. De regeling voor het recht op teruggaaf van ten onrechte gefactureerde btw is een zaak voor de lidstaten. Gelet op deze systematiek accordeerde het Hof een Italiaans systeem waarbij uitsluitend de belastingplichtige een verzoek om teruggaaf kon indienen bij de staat en waarbij de afnemer van deze belastingplichtige zich slechts civielrechtelijk tot de belastingplichtige kon richten. Uiteindelijk is hiermee volgens het Hof het recht op teruggaaf voor de afnemer gewaarborgd. Enige uitzondering hierop is dat het voor de afnemer niet onmogelijk of uiterst moeilijk mag worden om de btw terug te krijgen. Dit kan met name het geval zijn indien de dienstverrichter in staat van faillissement verkeert. Slechts onder die omstandigheden moeten de lidstaten een afnemer de mogelijkheden bieden om de ten onrechte gefactureerde btw rechtstreeks van de staat terug te vorderen.

5.4 Resterende schade na terugbetaling aan afnemer

Zoals in paragraaf 5.3 is vastgesteld, kan een afnemer afhankelijk van de omstandigheden civielrechtelijk teruggaaf van ten onrechte gefactureerde van de belastingplichtige vorderen. Dit kan tot gevolg hebben dat een belastingplichtige civielrechtelijk alle ten onrechte gefactureerde btw dient te vergoeden, terwijl de belastingplichtige door de ten onrechte geheven btw schade heeft geleden als gevolg van een verminderde omzet. Uit het arrest Comateb concludeer ik dat een belastingplichtige in een dergelijk geval schadevergoeding kan vorderen van de staat conform de daarvoor bestaande fiscaalrechtelijke of civielrechtelijke mogelijkheden.⁴⁸ Om voor schadevergoeding in aanmerking te komen moet sprake zijn van een schade die is veroorzaakt door een schending van het gemeenschapsrecht die door de nationale wetgever is begaan en daardoor aan de lidstaat is toe te rekenen.⁴⁹ Ik concludeer hieruit dat een actieve handeling van de wetgever vereist is. Naar mijn mening kan derhalve sprake zijn van een schadevergoedingsplicht voor de lidstaat jegens de belastingplichtige indien bijvoorbeeld de btw-richtlijn onjuist is geïmplementeerd in nationale wetgeving of indien de lidstaat een onjuiste uitleg van de toepassing van de btw-richtlijn heeft verdedigd.

⁴⁵ HvJ 19 juli 2012, C-591/10, Littlewoods Retail Ltd e.a.

⁴⁶ Artikel 193 en 203 btw-richtlijn.

⁴⁷ HvJ 15 maart 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH.

⁴⁸ HvJ 14 januari 1997, C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a., r.o. 34.

⁴⁹ HvJ 5 maart 1996, C-46/93 en C-48/93, Brasserie du pêcheur en Factortame.

5.5 Tussenconclusie

Lidstaten mogen op grond van het rechtszekerheidsbeginsel een termijn vaststellen waarbinnen een belastingplichtige mag verzoeken om teruggaaf van ten onrechte geheven btw. Het Hof acht een termijn van drie jaren in ieder geval acceptabel, maar lijkt ook de deur open te houden voor een termijn van twee jaren. Naar mijn mening kan deze relatief korte termijn ongerechtvaardigde overheidsverrijking tot gevolg hebben. Lidstaten dienen bij de teruggaaf van ten onrechte geheven btw een passende rente te vergoeden. Uit het systeem van de btw vloeit voort dat in beginsel alleen de belastingplichtige een vordering tot terugbetaling van ten onrechte geheven btw kan instellen. Slechts als teruggaaf voor een afnemer hierdoor onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, kan deze afnemer zich rechtstreeks tot de lidstaat wenden. In het geval waarin een belastingplichtige de btw op grond van het civiele recht volledig aan zijn afnemer moet vergoeden, kan een belastingplichtige de schade die hij heeft geleden als gevolg van de onterechte heffing verhalen op de lidstaat indien de onterechte heffing het gevolg is van een actieve handeling van de lidstaat.

6 Toetsing aan rechtsbeginselen

In de hoofdstuk zal ik het begrip ongerechtvaardigde verrijking toetsen aan het neutraliteitsbeginsel, het doelmatigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

6.1 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel wordt algemeen beschouwd als het belangrijkste beginsel in de btw.⁵⁰ De btw bezit het karakter van een algemene verbruiksbelasting⁵¹ en dient daarom strikt evenredig aan de prijs van goederen en diensten te worden geheven. Hieruit kan worden afgeleid dat heffing van btw neutraal dient te verlopen.⁵² Het is niet neutraal indien btw wordt geheven terwijl geen sprake is van een belastbare handeling. Het Hof van Justitie heeft dan ook geoordeeld dat een belastingplichtige mede op grond van het neutraliteitsbeginsel recht heeft op teruggaaf van ten onrechte afgedragen btw.⁵³ Dit oordeel acht ik juist.

Ter voorkoming van ongerechtvaardigde verrijking door teruggaaf van ten onrechte geheven btw heeft het Hof een spanningsveld gecreëerd. Aan de ene kant moet worden beoordeeld of een belastingplichtige de btw op zijn afnemers heeft afgewenteld, aan de andere kant moet worden beoordeeld of een belastingplichtige schade heeft geleden door de onterechte heffing. Een juiste toepassing van deze criteria leidt ertoe dat een belastingplichtige economisch gezien door teruggaaf niet in een gunstigere of ongunstigere positie komt te verkeren dan zonder toepassing van de onterechte heffing. Deze uitkomst is naar mijn mening voor de belastingplichtige neutraal.

6.2 Doelmatigheidsbeginsel

Uit het doelmatigheidsbeginsel volgt dat lidstaten de uitoefening van krachtens het gemeenschapsrecht verleende rechten door belastingplichtigen niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.⁵⁴ In het arrest *Weber's Wine world* heeft het Hof het doelmatigheidsbeginsel toegepast op een situatie waarbij de Oostenrijkse wetgever een wettelijk vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking ingeval van afwenteling van de heffing op een derde had ingevoerd (zie paragraaf 4.4). Het Hof concludeert dat een dergelijk wettelijk vermoeden in strijd is met het doelmatigheidsbeginsel. Hieruit volgt dat een lidstaat actief zal moeten bewijzen dat sprake is van ongerechtvaardigde verrijking en zich niet kan verschuilen achter wettelijke vermoedens. Deze toepassing van het doeltreffendheidsbeginsel voorkomt naar mijn mening dat de overheid ongerechtvaardigd wordt verrijkt, doordat onterecht geheven btw niet wordt terugbetaald in situaties waarbij terugbetaling op grond van een wettelijk vermoeden wordt aangemerkt als een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige zonder dat een economische analyse wordt gemaakt waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden.

6.3 Rechtzekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat belanghebbenden op duidelijk en nauwkeurige wijze in kennis worden gesteld van hun rechten en verplichtingen.⁵⁵ Belastingplichtigen mogen daarom met betrekking tot onderwerpen die door het gemeenschapsrecht worden geregeld niet in onzekerheid verkeren over hun rechtspositie. Zoals reeds is besproken in paragraaf 3.1, voorziet de btw-richtlijn niet in een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw. Om een recht op teruggaaf van deze btw te effectueren, dienen belastingplichtigen daarom hun rechten met een beroep op rechtspraak van het Hof van

⁵⁰ Zie bijvoorbeeld A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw* (2007), p. 258.

⁵¹ Art. 1, lid 2 btw-richtlijn.

⁵² A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (2009), p. 38.

⁵³ Zie bijvoorbeeld HvJ 10 april 2008, C-309/06, *Marks & Spencer plc*.

⁵⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ 2 oktober 2003, C-147/01, *Weber's Wine World*, r.o. 103.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ 21 juni 1988, C-257/86, *Commissie tegen Italië*, r.o. 12.

Justitie veilig te stellen. Van Doesum⁵⁶ is van mening dat de rechtspraak van het Hof van Justitie op dit gebied te gefragmenteerd is, waardoor belastingplichtigen onvoldoende zekerheid hebben over hun rechtspositie. Hij is van mening dat daarom een meer fundamentele benaderingswijze moet worden gekozen waarin middels een duidelijk juridisch raamwerk wordt vastgelegd hoe moet worden omgegaan met ten onrechte gefactureerde btw. Ik ben met Van Doesum van mening dat de huidige regels met betrekking tot ten onrechte gefactureerde btw voor belastingplichtigen onoverzichtelijk zijn. De diversiteit en complexiteit van de rechtspraak die in deze verhandeling besproken is spreekt wat dat betreft boekdelen. Belastingplichtigen worden daarom niet op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis gesteld van hun rechten en verplichtingen. Het is daarom naar mijn mening ter waarborging van de rechtszekerheid van belastingplichtigen wenselijk dat in de btw-richtlijn een correctiemechanisme wordt opgenomen met betrekking tot ten onrechte gefactureerde btw.

6.4 Tussenconclusie

Het Hof van Justitie past het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel op een wijze toe die ertoe leidt dat ten onrechte geheven btw in beginsel moet worden teruggegeven aan de belastingplichtige en dat lidstaten geen wettelijke bewijsvermoedens mogen hanteren waaruit volgt dat teruggaaf van ten onrechte afgedragen btw kan leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Naar mijn mening heeft het Hof hiermee een effectief speelveld neergezet om te voorkomen dat aan de zijde van de overheid of aan de zijde van de belastingplichtige ongerechtvaardigde verrijking optreedt.

Naar mijn mening is de huidige behandeling van het ten onrechte gefactureerde btw in strijd met het rechtzekerheidsbeginsel. De rechtspraak met betrekking tot dit onderwerp is divers en complex. Belastingplichtigen kunnen derhalve niet op duidelijke en nauwkeurige wijze kennis nemen van hun rechten en verplichtingen op dit gebied. Het is daarom wenselijk dat in de btw-richtlijn een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw wordt opgenomen.

⁵⁶ A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3, p. 144.

7 Conclusie

In deze verhandeling is het rechtskader van ongerechtvaardigde verrijking in relatie met ten onrechte gefactureerde btw geschetst. Ik ben ingegaan op het spanningsveld tussen ongerechtvaardigde verrijking door een belastingplichtige aan de ene kant en door de overheid aan de andere kant.

Indien een ondernemer in de zin van de btw ten onrechte btw factureert, is deze bij wijze van fictie verschuldigd. De reden hiervoor is dat de staat anders mogelijk een verlies van belastinginkomsten leidt doordat de afnemer de factuur kan gebruiken om zijn recht op aftrek geldend te maken. Met de Hoge Raad ben ik van mening dat hiervan geen sprake kan zijn indien de afnemer een particulier is, aangezien in dat geval geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor de staat bestaat. Voor de afnemer is ten onrechte gefactureerde btw niet aftrekbaar. Belastingplichtigen ontnemen aan de communautaire rechtsorde het recht op teruggaaf van deze btw. Dit vloeit met name voort uit het neutraliteitsbeginsel. Indien de opsteller van een factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten heeft uitgeschakeld dient in beginsel recht op teruggaaf te bestaan. In dat geval wordt een objectieve toets aangelegd. In deze variant kan een overheidsverarming optreden indien de btw niet bij de afnemer kan worden nageheven. Indien de opsteller van een factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet tijdig heeft uitgeschakeld, mogen de lidstaten teruggaaf afhankelijk stellen van de goede trouw van de opsteller, dit betreft een gesubjectieerde toets. Lidstaten mogen in deze laatste situatie ook eisen dat een herstelfactuur of creditnota wordt opgesteld.

Lidstaten mogen de teruggaaf van btw weigeren indien dit zou leiden tot een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Van ongerechtvaardigde verrijking kan sprake zijn als een belastingplichtige de btw heeft afgewenteld op diens afnemers. Het feit dat de btw per definitie is verwerkt in de prijs van een product is hiervoor niet voldoende, er moet worden beoordeeld of sprake is van daadwerkelijke afwenteling, bijvoorbeeld doordat de ondernemer in staat is om prijzen exclusief eventueel verschuldigde btw te hanteren. Dit is over het algemeen het geval indien de afnemer volledig aftrekgerechtigd is. In andere situaties zal een nadere beoordeling moeten worden gemaakt waarbij mogelijk wordt geconcludeerd dat de ondernemer (een deel van) de btw voor eigen rekening heeft genomen en daardoor niet heeft afgewenteld. Indien sprake is van daadwerkelijke afwenteling, ziet het Hof terugbetaling van de btw als een dubbele betaling die moet worden gekwalificeerd als ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige. Op de lidstaten rust een overtuigende bewijslast om aan te tonen dat terugbetaling van de btw tot ongerechtvaardigde verrijking leidt.

Ontrechte heffing van btw kan leiden tot omzetverlies voor een belastingplichtige. Dit omzetverlies kan een vastgestelde ongerechtvaardigde verrijking geheel of gedeeltelijk ongedaan maken. Om vast te stellen of door teruggaaf effectief ongerechtvaardigde verrijking ontstaat moet daarom een economische analyse van de situatie waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden. Het is aan de lidstaat om deze analyse te maken, waarbij een belastingplichtige gehouden is om hiervoor de noodzakelijke gegevens te verstrekken. In deze analyse kan met name relevant zijn of tussen de leverancier en diens afnemer vaste vergoedingen inclusief btw worden afgesproken of dat sprake is van vergoedingen exclusief eventuele btw. In het eerste geval leidt teruggaaf van de btw volgens het Hof van Justitie mogelijk niet tot ongerechtvaardigde verrijking. Naar mijn mening laat dit onverlet dat nog steeds een volledige economische analyse van de situatie moet worden gemaakt waarbij de overige omstandigheden van het geval worden meegewogen.

Lidstaten handelen in strijd met het doelmatigheidsbeginsel indien zij in hun wetgeving een wettelijk vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking opnemen voor gevallen waarin de btw op een afnemer is afgewenteld. Steeds zal dan ook daadwerkelijk een economische analyse moeten worden gemaakt. Lidstaten mogen niet zondermeer eisen dat ten onrechte geheven btw door de belastingplichtige aan diens afnemers wordt terugbetaald. Dit aspect zal ook moeten worden meegewogen bij de economische analyse.

Lidstaten mogen de termijn waarbinnen teruggaaf van ten onrechte afgedragen btw wordt gevraagd beperken in de tijd. Een termijn van drie jaren is in ieder geval toegestaan, een termijn van twee jaren lijkt ook toegelaten. Lidstaten dienen ten onrechte gefactureerde btw met een passende rente terug te betalen. Zij kunnen onder voorwaarden bepalen welke rente passend is.

Uit het systeem van de btw volgt dat de btw in beginsel alleen door de belastingplichtige kan worden teruggevorderd. Slechts onder de omstandigheid dat teruggaaf voor een afnemer onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, bijvoorbeeld door een faillissement van de belastingplichtige, moet een afnemer zich rechtstreeks tot de lidstaat kunnen wenden.

Indien een belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde btw volledig aan diens afnemer moet vergoeden, kan een lidstaat gehouden zijn de schade die de onterechte heffing bij de belastingplichtige heeft veroorzaakt te vergoeden. Daarvoor is vereist dat de onterechte heffing is te wijten aan een actieve handeling van de lidstaat zoals een onjuiste implementatie van de btw-richtlijn of een lidstaat de toepassing van de btw-richtlijn onjuist heeft uitgelegd.

Het is niet neutraal indien btw wordt geheven terwijl deze niet daadwerkelijk is verschuldigd. Ik heb vastgesteld dat het Hof van Justitie een spanningsveld heeft gecreëerd waarbinnen moet worden vastgesteld of teruggaaf van ten onrechte geheven btw leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van de ondernemer. Een juiste toepassing van de criteria leidt ertoe dat belastingplichtigen door teruggaaf economisch gezien niet in een betere of slechtere positie komen te verkeren dan zonder de onterechte btw-heffing het geval zou zijn geweest. Dit acht ik voor de belastingplichtige een neutrale uitkomst.

Het doelmatigheidsbeginsel voorkomt dat lidstaten in hun wetgeving bewijsvermoedens kunnen opnemen die de bewijslast met betrekking tot ongerechtvaardigde verrijking op de belastingplichtige leggen. Lidstaten dienen actief te bewijzen dat sprake is van daadwerkelijke ongerechtvaardigde verrijking indien ten onrechte geheven btw wordt teruggegeven.

Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat belastingplichtigen duidelijk en nauwkeurig kennis kunnen nemen van hun rechten en verplichtingen. Ik heb vastgesteld dat in dit verband in de btw-richtlijn een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw ontbreekt. De rechtspraak op het gebied van ongerechtvaardigde verrijking is divers en complex, waardoor het voor belastingplichtigen lastig is om duidelijk en nauwkeurig van hun rechten en verplichtingen kennis te nemen. Ik acht het daarom wenselijk dat in de btw-richtlijn een correctiemechanisme voor ten onrechte gefactureerde btw wordt opgenomen.

Literatuurlijst

Literatuur

- A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (2009).
- A. van Dongen, De harmonisatie van de btw (2007).
- B. Terra en J. Kajus, Introduction to European VAT 2011
- M.E. Van Hilten en H.W.M. Van Kesteren – Omzetbelasting, 13^e druk (2012).
- A.J. van Doesum, A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT, EC TAX review 2013-3.
- J.H. Germann en B.G.A. Heijnen, Over ten onrechte gefactureerde btw: 'Foutje, bedankt!?', SDU Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/02/02.
- J.J.P. Swinkels, Unjust Enrichment under EU VAT, IBFD 2011 no. 4.

Hof van Justitie

- Hof van Justitie 27 februari 1980, C-68/79, Just.
- HvJ 9 november 1983, C-199/82, SpA San Giorgio.
- HvJ 25 februari 1988, C-331/85, 376/85 en 378/85, SA Les Fils de Jules Bianco en SA J. Girard Fils.
- HvJ 21 juni 1988, C-257/86, Commissie tegen Italië
- HvJ 13 december 1989, C-342/87, Genius Holding BV.
- HvJ 5 maart 1996, C-46/93 en C-48/93, Brasserie du pêcheur en Factortame.
- HvJ 14 februari 1997, C-192/95 t/m C-218/95, Société Comateb e.a.
- HvJ 9 februari 1999, C-343/96, Dilexport Srl.
- HvJ 19 september 2000, C-454/98, Scheink & Cofreth AG & Co. KG en M. Strobel.
- HvJ 21 september 2000, C-441/98 en C-442/98, Kapniki Michaïlidis e.a.
- HvJ 11 juli 2002, C-62/00, Marks & Spencer plc.
- HvJ 2 oktober 2003, C-147/01, Weber's Wine World e.a.
- HvJ 6 november 2003, C-78/02 tot en met C-80/02, Maria Karageorgou, Katina Petrova en Loukas Vlachos.
- HvJ 15 maart 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH.
- HvJ 10 april 2008, C-309/06, Marks & Spencer plc.
- HvJ 8 mei 2008, C-95-07 en 96-07, Ecotrade SpA.
- HvJ 18 juni 2009, C-566/07, Stadeco BV.
- HvJ 21 januari 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro.
- HvJ 19 juli 2012, C-591/10, Littlewoods Retail Ltd e.a.
- Conclusie A-G van 27 juni 1996 bij HvJ C-192/95 t/m 218/95, Société Comateb e.a.
- Conclusie A-G van 20 maart 2003 bij C-147/01, Weber's Wine World e.a.
- Conclusie A-G van 3 juni 2003 bij HvJ C-129/00, Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Italiaanse Republiek.

Hoge Raad

- Hoge Raad 14 december 2007, nr. 37.748.