ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

13 maart 2025*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Verkooptransactie die door de belastingdienst wordt geherkwalificeerd als een bedrijfsoverdracht die buiten de werkingssfeer van de btw valt – Geen correctie van de factuur binnen de verjaringstermijn – Onmogelijkheid om de over de bedoelde transactie betaalde btw terug te vorderen – Doeltreffendheidsbeginsel en beginsel van fiscale neutraliteit – Teruggaaf van de belasting

In zaak C-640/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Înaltă Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) bij beslissing van 26 juni 2023, ingekomen bij het Hof op 25 oktober 2023, in de procedure

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

tegen

Greentech SA,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin, kamerpresident, F. Biltgen (rapporteur), president van de Eerste kamer, en S. Gervasoni, rechter,

advocaat-generaal: R. Norkus,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Roemeens.

gelet op de opmerkingen van:

– Greentech SA, vertegenwoordigd door D.-D. Dascălu en A. M. Iordache, avocați,

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door M. Chicu, E. Gane en A. Wellman als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Herold en T. Isacu de Groot als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de beginselen van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen alsmede van de artikelen 2, 19, 168 en 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen, enerzijds, de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [regionaal directoraat-generaal openbare financiën Galați – provinciaal belastingkantoor Vrancea, Roemenië] en de Direcție Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (directoraat-generaal grote belastingplichtigen, Roemenië) en, anderzijds, Greentech SA, betreffende de naheffingen van btw en de daaraan verbonden bijkomende kosten die aan Greentech zijn opgelegd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]"

4 Artikel 19 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op

het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen."

5 Artikel 29 van die richtlijn luidt als volgt:

„Artikel 19 is op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten."

6 In artikel 167 van die richtlijn is het volgende bepaald:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

7 Artikel 168 van de richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen."

8 Artikel 179 van de richtlijn luidt als volgt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen."

9 Artikel 203 van de richtlijn bepaalt:

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

Roemeens recht

Belastingwetboek

10 Artikel 3, onder a), van lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003; hierna: „belastingwetboek") luidt:

„De door dit wetboek geregelde belastingen en heffingen zijn gebaseerd op de volgende beginselen:

a) de neutraliteit van fiscale maatregelen ten aanzien van verschillende categorieën investeerders, kapitaal, en vormen van eigendom, waarbij gelijke voorwaarden worden gewaarborgd voor Roemeense en buitenlandse investeerders en voor Roemeens en buitenlands kapitaal".

11 Artikel 126, lid 1, van het belastingwetboek luidt als volgt:

„Voor btw-doeleinden zijn in Roemenië belastbaar de handelingen die de volgende cumulatieve voorwaarden vervullen:

a) handelingen die, in de zin van de artikelen 128 tot en met 130, leveringen van goederen of diensten of daaraan gelijkgestelde handelingen vormen die belast worden met btw en onder bezwarende titel worden verricht".

12 Artikel 128, lid 7, van het belastingwetboek bepaalt het volgende:

„De overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen die plaatsvindt bij een overgang van activa en/of passiva, naargelang het geval, ongeacht of deze overgang plaatsvindt ten gevolge van een verkoop of ten gevolge van handelingen zoals een splitsing, een fusie, of als inbreng in natura in het kapitaal van een vennootschap, vormt geen levering van goederen indien de verkrijger van de goederen een belastingplichtige is. De verkrijger van de goederen wordt geacht de rechtsopvolger van de overdrager te zijn met betrekking tot de herziening van het door de wet bepaalde recht op aftrek."

13 Artikel 145, lid 2, van het belastingwetboek luidt als volgt:

„Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over zijn verwervingen voor zover deze worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belastbare handelingen;

b) handelingen die voortvloeien uit economische activiteiten waarvoor de plaats van de levering of dienst wordt geacht zich in het buitenland te bevinden, ingeval de belasting aftrekbaar zou zijn indien deze handelingen in Roemenië werden verricht;

c) handelingen die overeenkomstig de artikelen 143, 144 en 144^1 zijn vrijgesteld;

d) handelingen die overeenkomstig artikel 141, lid 2, onder a), punten 1 tot en met 5, en onder b), zijn vrijgesteld, wanneer de afnemer buiten de [Europese] Gemeenschap gevestigd is of wanneer deze handelingen rechtstreeks verband houden met goederen die bestemd zijn om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd, alsmede voor handelingen verricht door tussenpersonen die in naam en voor rekening van een ander handelen, wanneer zij bij die handelingen betrokken zijn;

e) de in artikel 128, lid 7, en artikel 129, lid 7, bedoelde handelingen indien de belasting op die overdracht van toepassing was."

Wetboek fiscaal procesrecht

14 Artikel 84 van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbesluit nr. 92/2003 inzake het wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht") bepaalt het volgende:

„1) Een belastingaangifte kan door de belastingplichtige op eigen initiatief worden verbeterd tijdens de verjaringstermijn van het recht op vaststelling van fiscale verplichtingen.

2) Wanneer de belastingplichtige in de oorspronkelijke belastingaangifte fouten vaststelt, kan die aangifte worden verbeterd door een rectificerende aangifte in te dienen.

3) In het geval van de [btw] worden fouten in belastingaangiften verbeterd volgens het belastingwetboek. Materiële fouten in een aangifte voor de [btw] worden verbeterd volgens de bij besluit van de voorzitter van de [Agenție Națională de Administrare Fiscală (nationaal bureau van de belastingdienst; ANAF)] vastgestelde procedure.

4) Belastingaangiften kunnen slechts worden ingediend of verbeterd zolang het voorbehoud van de controle achteraf geldt, tenzij de verbetering noodzakelijk is door de vervulling of de niet-vervulling van een wettelijke voorwaarde waardoor de maatstaf van heffing en/of de desbetreffende belasting moet worden verbeterd.

5) Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚fouten' verstaan, fouten met betrekking tot het bedrag van de belastingen, heffingen en bijdragen, belastbare goederen en inkomsten alsook andere elementen van de maatstaf van heffing.

6) Indien de belastingplichtige tijdens de belastingcontrole belastingaangiften indient of verbetert die verband houden met de tijdvakken en de belastingen, heffingen, bijdragen en andere inkomsten waarop de belastingcontrole betrekking heeft, worden die belastingaangiften niet in aanmerking genomen door de belastingdienst."

15 Artikel 90 van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„1) Het bedrag van de fiscale verplichtingen wordt vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.

2) De belastingaanslag die onder voorbehoud van de controle achteraf is vastgesteld, kan worden geannuleerd of gewijzigd op initiatief van de belastingdienst of op verzoek van de belastingplichtige, op basis van de bevindingen van de bevoegde belastingdienst.

3) Het voorbehoud van de controle achteraf wordt alleen opgeheven bij het verstrijken van de verjaringstermijn of naar aanleiding van een belastingcontrole die binnen de verjaringstermijn is uitgevoerd.

4) Indien de belastingplichtige de fiscale aangiften verbetert overeenkomstig artikel 84, lid 4, geldt het voorbehoud van de controle achteraf opnieuw."

16 Artikel 91 van het wetboek fiscaal procesrecht luidt als volgt:

„1) Tenzij de wet anders bepaalt, verjaart het recht van de belastingdienst om fiscale verplichtingen vast te stellen na vijf jaar.

2) Tenzij de wet anders bepaalt, begint de verjaringstermijn van het in lid 1 bedoelde recht te lopen op 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de fiscale vordering overeenkomstig artikel 23 is ontstaan.

3) Het recht om fiscale verplichtingen vast te stellen, verjaart na tien jaar wanneer deze voortvloeien uit het plegen van een strafbaar feit.

4) De in lid 3 bedoelde termijn gaat in op de datum van het plegen van het strafbare feit dat als zodanig bij een definitieve rechterlijke beslissing is bestraft."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17 In de periode van 23 november 2015 tot 15 juli 2016 werd bij Greentech een belastingcontrole uitgevoerd die resulteerde in de vaststelling van een aanslag waarbij haar voor een bedrag van 4 388 720 Roemeense leu (RON) (ongeveer 882 352 EUR) naheffingen aan btw en daaraan verbonden bijkomende kosten werden opgelegd. Deze naheffingen werden opgelegd omdat de Roemeense belastingdienst de verkoop van apparatuur door Greenfiber International SA (hierna: „Greenfiber") aan Greentech, die aanvankelijk werd beschouwd als een aan btw onderworpen levering van goederen die Greentech recht gaf op aftrek van voorbelasting, had geherkwalificeerd als een overgang van een gedeelte van een algemeenheid van goederen tussen twee verbonden ondernemingen, die krachtens artikel 128, lid 7, van het belastingwetboek een handeling is die niet aan btw is onderworpen.

18 Daarnaast werd in de periode van 28 mei tot 17 november 2015 ook bij Greenfiber een belastingcontrole uitgevoerd die resulteerde in de vaststelling van een aanslag op 26 november 2015. In het kader van die controle heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de door Greenfiber en Greentech toegepaste fiscale behandeling van de handeling bestaande in de overgang van goederen – namelijk de onderwerping ervan aan btw – correct was, en dat Greenfiber derhalve de over die handeling verschuldigde btw correct had geïnd en aan de schatkist had afgedragen.

19 Greentech heeft klacht ingediend tegen de naheffingsaanslag in de btw. Nadat deze klacht gedeeltelijk werd afgewezen, heeft Greentech beroep ingesteld bij de Curte de Apel Ploiești (belastingrechter in eerste aanleg Ploiești, Roemenië).

20 Op 26 november 2018 heeft die rechter het beroep van Greentech toegewezen en de beslissing tot afwijzing van die klacht gedeeltelijk vernietigd (hierna: „vonnis van 26 november 2018").

21 Daarnaast heeft de Curte de Apel Ploiești op 12 maart 2019 de aanslag en het belastingcontroleverslag betreffende de bij Greentech uitgevoerde controle gedeeltelijk nietig verklaard.

22 De Roemeense belastingdienst heeft tegen het vonnis van 26 november 2018, zoals aangevuld door het vonnis van 12 maart 2019, hoger beroep ingesteld bij de Înaltă Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië), de verwijzende rechter.

23 Op 23 november 2021 heeft die rechter het hoger beroep toegelaten, het vonnis van 26 november 2018 gedeeltelijk vernietigd en, opnieuw rechtdoende, het beroep van Greentech gedeeltelijk toegewezen, in die zin dat de bestreden fiscale bestuurshandelingen slechts nietig werden verklaard voor zover deze betrekking hadden op de naheffingen die voor het jaar 2009 waren vastgesteld (hierna: „arrest van 23 november 2021”). Het beroep van Greentech is voor het overige ongegrond verklaard en het eerder aan haar toegewezen bedrag aan kosten werd verlaagd.

24 Greentech heeft een beroep tot herziening van dat arrest ingesteld bij de Înaltă Curte de Casație și Justiție, op grond dat het genoemde arrest in strijd was met de rechtspraak van het Hof, met name de arresten van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), en 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327). Volgens die rechtspraak moet het recht op btw-aftrek ook worden erkend in de gevallen waarin de betrokken handelingen niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, indien uit de specifieke omstandigheden van het geval blijkt dat de terugvordering van het voldane btw-bedrag door degene die de btw heeft betaald onmogelijk of uiterst moeilijk zou zijn, omdat anders afbreuk zou kunnen worden gedaan aan het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel.

25 Op 31 januari 2023 heeft de Înaltă Curte de Casație și Justiție het beroep tot herziening van Greentech gegrond verklaard en het arrest van 23 november 2021 gedeeltelijk vernietigd wat betreft het middel van het hoger beroep inzake de herkwalificatie van de transactie betreffende de verkoop van apparatuur als een overgang van goederen. Die rechter heeft geoordeeld dat op dit middel opnieuw diende te worden beslist en heeft daartoe de partijen ter zitting van 9 mei 2023 gehoord.

26 De verwijzende rechter merkt met name op dat, aangezien in het vonnis van 26 november 2018 is bevestigd dat de door Greenfiber en Greentech toegepaste fiscale behandeling van de betrokken handeling correct was, die vennootschappen geen geldige reden hadden om de factuur waarmee deze handeling werd vastgesteld te corrigeren vóór de uitspraak van het arrest van 23 november 2021. Voorts kon Greenfiber deze factuur pas na de uitspraak van dit laatste arrest corrigeren. Op de datum van dat arrest was het recht om die factuur te corrigeren echter al verjaard, aangezien de verjaringstermijn in mei 2021 was verstreken.

27 Volgens de verwijzende rechter is de hem voorgelegde situatie vergelijkbaar met de situatie in de zaak die heeft geleid tot het vonnis van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), gelet op het bestaan van de – althans schijnbare – objectieve onmogelijkheid om de btw terug te vorderen, aangezien Greenfiber de factuur en de btw-aangifte niet kan corrigeren na het verstrijken van de daarvoor geldende verjaringstermijn. Deze situatie is ook vergelijkbaar met die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), aangezien de terugvordering van de btw bij de opsteller van de factuur onmogelijk of uiterst moeilijk is. Ten eerste was de verjaringstermijn op fiscaal gebied immers

verstreken, zodat Greenfiber de facturen niet meer kon corrigeren. Ten tweede had de Roemeense belastingdienst, naar aanleiding van de belastingcontrole bij Greenfiber, bevestigd dat laatstgenoemde de betreffende btw correct in rekening had gebracht en afgedragen.

28 De verwijzende rechter vraagt zich ook af of het in het licht van de uitlegging van de btw-richtlijn relevant is dat de Roemeense belastingdienst dezelfde handelstransactie met betrekking tot apparatuur, waarvan de overdracht aanleiding heeft gegeven tot de heffing van btw, op twee totaal verschillende manieren heeft behandeld. Enerzijds werd deze transactie voor Greenfiber, bij wie de apparatuur werd aangekocht en aan wie Greentech btw had betaald, als een aan btw onderworpen handeling beschouwd. Anderzijds werd dezelfde transactie voor Greentech als een niet aan btw onderworpen handeling aangemerkt.

29 Daarop heeft de Înaltă Curte de Casație și Justiție de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten de beginselen van neutraliteit, rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen, die zijn neergelegd in de artikelen 2, 19 en 168 juncto artikel 203 van [de btw-richtlijn], zich ertegen dat het recht op aftrek wordt geweigerd van de btw die is betaald over een verkooptransactie die later door de belastingdienst is geherkwalificeerd als een bedrijfsoverdracht die buiten de werkingssfeer van de btw valt, wanneer die btw reeds aan de schatkist is afgedragen en naar nationaal recht niet kan worden teruggegeven?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

30 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak is van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen indien nodig te herformuleren. Voorts kan het Hof bepalingen en beginselen van het Unierecht in aanmerking nemen waarvan de nationale rechter in de formulering van zijn vraag geen melding heeft gemaakt (zie in die zin arrest van 7 september 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat een essentieel kenmerk van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie gelegen is in het feit dat Greentech zich volgens de verwijzende rechter thans in de materiële onmogelijkheid bevindt om teruggaaf te verkrijgen van de btw die de verkoper, Greenfiber, hem ten onrechte in rekening heeft gebracht en ten gunste van de schatkist heeft afgedragen. In een dergelijke situatie moet in het bijzonder rekening worden gehouden met het doeltreffendheidsbeginsel en niet met het rechtszekerheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel.

32 Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, moet de vraag van die rechter daarom aldus worden begrepen dat hij in wezen wenst te vernemen of de artikelen 168 en 203 van de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of administratieve praktijk die het een belastingplichtige niet mogelijk maakt aftrek van voorbelasting te verkrijgen voor een handeling die na een belastingcontrole door de belastingdienst is geherkwalificeerd als

een handeling die niet aan de btw is onderworpen, zelfs al is het voor deze belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk om van de verkoper teruggaaf van de aldus ten onrechte betaalde btw te verkrijgen.

33 In dit verband zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt (arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 42). De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arresten van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 24, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 43).

34 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de handeling tussen Greenfiber en Greentech door de Roemeense belastingdienst ten aanzien van laatstgenoemde belastingplichtige definitief is gekwalificeerd als een handeling die niet aan btw is onderworpen en dat Greenfiber de factuur en de btw-aangifte met betrekking tot die handeling niet kan corrigeren na het verstrijken van de daarvoor geldende verjaringstermijn.

35 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige ten onrechte in rekening gebrachte btw heeft betaald, in beginsel de taak is van de opsteller van de factuur om deze te herzien, met dien verstande dat het bij gebreke van een bepaling in de btw-richtlijn inzake de herziening door de opsteller van de factuur van de ten onrechte in rekening gebrachte btw, in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden deze btw kan worden herzien (arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Het staat immers aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is, alle ten onrechte in rekening gebrachte belasting te herzien (arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat een nationale regeling op grond waarvan enerzijds de dienstverrichter die de btw bij vergissing heeft afgedragen aan de belastingdienst om teruggaaf daarvan kan verzoeken, en anderzijds de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt. Een dergelijk stelsel biedt de dienstontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen (arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Indien, zoals in casu, de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk is geworden, vereisen het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel dat de lidstaten voorzien in de middelen die nodig zijn om de dienstontvanger in staat te stellen de ten onrechte in rekening gebrachte en betaalde btw terug te krijgen, met name door zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst te richten (arrest van 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aangezien de verkoper de factuur met betrekking tot de betrokken handeling niet langer kan verbeteren en de koper zich daardoor in de

onmogelijkheid bevindt om de ten onrechte in rekening gebrachte btw van de verkoper terug te krijgen, moet de koper bijgevolg, overeenkomstig de hierboven vermelde rechtspraak, zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst kunnen richten.

39 Evenwel moet worden vastgesteld dat, zoals blijkt uit punt 45 van het arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), een dergelijke vordering tot terugbetaling moet worden onderscheiden van een vordering tot aftrek van de btw, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

40 De aftrekregeling heeft immers tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw en het recht op aftrek bestaat alleen voor belasting die verschuldigd is – dat wil zeggen die verband houdt met een aan btw onderworpen handeling – of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was (arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg kan een belastingplichtige bij een handeling die niet aan de btw is onderworpen geen aanspraak maken op een recht op aftrek van de betreffende btw (zie in die zin arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 37). Aan deze vaststelling wordt afgedaan door het feit dat er, in een situatie zoals die in het hoofdgeding, geen risico bestaat op verlies van belastinginkomsten.

41 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling definitief is aangemerkt als een handeling die niet aan de btw is onderworpen, was de door Greentech aan de opsteller van de factuur, Greenfiber, betaalde btw niet „verschuldigd” in de zin van de rechtspraak van het Hof.

42 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 168 en 203 van de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling of administratieve praktijk die het een belastingplichtige niet mogelijk maakt aftrek van voorbelasting te verkrijgen voor een handeling die na een belastingcontrole door de belastingdienst is geherkwalificeerd als een handeling die niet aan de btw is onderworpen, zelfs al is het voor deze belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk om van de verkoper teruggaaf van de aldus ten onrechte betaalde btw te verkrijgen. Die beginselen vereisen evenwel dat de belastingplichtige in een dergelijke situatie zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.

Kosten

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

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 168 en 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en het doeltreffendheidsbeginsel

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling of administratieve praktijk die het een belastingplichtige niet mogelijk maakt aftrek van voorbelasting te verkrijgen voor een handeling die na een belastingcontrole door de belastingdienst is geherkwalificeerd als een handeling die niet aan de btw is onderworpen, zelfs al is het voor deze belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk om van de verkoper teruggaaf van de aldus ten onrechte betaalde btw te verkrijgen. Die beginselen vereisen evenwel dat de belastingplichtige in een dergelijke situatie zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.

ondertekeningen