ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

23 april 2015*

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Beginsel van fiscale neutraliteit — Tot voldoening van de btw gehouden persoon — Onjuiste berekening van de btw door de ontvanger — Onderwerping van de dienstverrichter aan de btw — Weigering van de teruggaaf van de btw aan de dienstverrichter”

In zaak C-111/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Varhoven administrativen sad (Bulgarije) bij beslissing van 24 februari 2014, ingekomen bij het Hof op 7 maart 2014, in de procedure

GST – Sarviz AG Germania

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: S. Rodin, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door G. Arnaudov als gemachtigde,

— de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en M. Georgieva als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en I. Kotsoni als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door S. Petrova en C. Soulay als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

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 artikelen 193 en 194 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB L 326, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen GST – Sarviz AG Germania (hierna: „GST – Sarviz") en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en dagelijks beheer van belastingen en sociale zekerheid" Plovdiv bij het centrale bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Direktor") over de weigering van de Direktor van de teruggaaf van de btw aan GST – Sarviz.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt:

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

4 Artikel 194 van die richtlijn luidt:

„1. In het geval dat de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is, kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht.

2. De lidstaten stellen de voorwaarden voor de toepassing van lid 1 vast."

Bulgaars recht

5 Artikel 82 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, btw-wet), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „ZDDS"), bepaalt de tot voldoening van de btw gehouden persoon in geval van een belastbare handeling.

6 Artikel 82, lid 1, ZDDS bepaalt:

„De belasting is verschuldigd door de volgens deze wet voor de btw geregistreerde persoon die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de in de leden 4 en 5 geregelde gevallen."

7 Artikel 82, lid 2, bepaalt dat „[w]anneer de leverancier respectievelijk de dienstverrichter een belastingplichtige is die niet in het binnenland is gevestigd, de plaats van de verrichting van de goederenlevering of dienst in het binnenland is en die levering of dienst belastbaar is, de belasting verschuldigd is door de ontvanger van:

[...]

3) de dienst wanneer de ontvanger een belastingplichtige volgens artikel 3, leden 1, 5 en 6 is."

8 Volgens artikel 71, lid 1, punt 1, ZDDS „[oefent] de belastingplichtige [...] zijn recht op aftrek van voorbelasting uit wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarde: [...] hij beschikt over een overeenkomstig de vereisten van de artikelen 114 en 115 opgesteld belastingdocument, waarin de btw in een afzonderlijke kolom is vermeld met betrekking tot de leveringen of diensten waarvan hij de verwerver respectievelijk de ontvanger is [...]"

9 Artikel 102, lid 1, ZDDS luidt:

„De belastingdienst registreert de persoon van wie wordt vastgesteld dat hij zijn verplichting tot indiening van een registratieaanvraag niet tijdig is nagekomen, bij registratiebesluit wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor registratie."

10 Artikel 129, leden 1, 5 en 7, van de Danachno osiguritelen protsesualen kodeks (wetboek procedure inzake belastingen en sociale zekerheid) bepaalt:

„1. De belastingdienst kan van ambtswege of op schriftelijk verzoek van de betrokkene tot verrekening of teruggaaf overgaan. Het verzoek tot verrekening of teruggaaf wordt onderzocht wanneer het vóór het verstrijken van vijf jaar – gerekend vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de grond voor de teruggaaf ontstond – wordt ingediend behoudens andersluidende bepalingen in de wet.

[...]

5. De belastingdienst moet binnen een termijn van 30 dagen na overlegging van een bindende rechterlijke beslissing of geldig administratief besluit de daarin aangegeven bedragen en de volgens lid 6 ter zake verschuldigde rente overeenkomstig lid 2, punt 2, volledig teruggeven of verrekenen, wanneer die beslissing respectievelijk dat administratief besluit de schuldenaar recht toekent op betaling van: 1. ten onrechte of onverschuldigd betaalde, voldane of geïnde bedragen inzake belastingen, socialezekerheidsbijdragen, bijdragen, geldboeten en vermogenssancties, die door de belastingdienst zijn vastgesteld, geïnd of opgelegd, met inbegrip van de op schriftelijk bevel of schriftelijke instructie voldane bedragen; 2. onrechtmatig ontzegde bedragen van teruggaaf; 3. toegezegde bedragen, schadeloosstellingen en ontstane kosten.

[...]

7. Tegen besluiten inzake verrekening of teruggaaf kan beroep worden ingesteld volgens de regels voor beroep tegen navorderingsaanslagen."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Van 15 februari tot en met 29 december 2010 heeft GST – Sarviz, gevestigd in Duitsland, voor GST Skafolding Bulgaria EOOD (hierna: „GST Skafolding"), gevestigd in Bulgarije, technische diensten en adviesdiensten verricht. Van mening dat GST – Sarviz toen zij in de betrokken periode haar diensten verrichtte, niet over een vaste inrichting op het Bulgaarse grondgebied beschikte, heeft GST Skafolding op grond van de verleggingsregeling van artikel 82, lid 2, ZDDS de over die diensten

verschuldigde btw betaald. In dit verband heeft GST Skafolding overeenkomstig artikel 117, lid 1, ZDDS bij de door GST – Sarviz uitgereikte facturen nota's opgesteld die in het verkoopregister zijn opgenomen.

12 Bij navorderingsaanslag van 12 maart 2012 heeft de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat GST – Sarviz voor de periode waarin zij haar diensten voor GST Skafolding verrichtte, over een vaste inrichting in de zin van § 1, punt 10, van de aanvullende bepalingen bij de ZDDS beschikte en tot voldoening van de btw over die diensten was gehouden. De belastingdienst is tot de conclusie gekomen dat die vennootschap uiterlijk op 15 februari 2010 om registratie voor de btw had moeten verzoeken. Derhalve heeft die dienst zich op het standpunt gesteld dat die vennootschap was gehouden tot voldoening van de btw over de tussen 15 februari en 29 december 2010 verrichte diensten, ten bedrage van 224 914,89 Bulgaarse lev (BGN), vermeerderd met vertragingsrente.

13 Op 26 maart 2012 heeft GST – Sarviz het door de belastingdienst gevorderde bedrag betaald en op 5 september 2012 heeft zij verzocht om verrekening of teruggaaf van de betaalde belasting op grond van artikel 129, lid 1, van de Danachno osiguritelen protsesualen kodeks.

14 In zijn besluit inzake verrekening of teruggaaf van 1 oktober 2012 heeft de belastingdienst de teruggaaf geweigerd op grond dat in casu niet was voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor de teruggaaf van de btw. Volgens die dienst kon de betaalde belasting niet als onverschuldigd worden aangemerkt en worden teruggegeven, aangezien de navorderingaanslag een geldige administratieve handeling was en er geen uitvoerbare rechterlijke beslissing of toepasselijk administratief besluit in de zin van artikel 129, lid 5, van de Danachno osiguritelen protsesualen kodeks was.

15 GST – Sarviz heeft bezwaar ingediend bij de Direktor. Bij besluit van 21 december 2012 heeft de Direktor dat bezwaar afgewezen op grond dat de bestreden handeling rechtmatig was om de redenen die waren aangevoerd bij de vaststelling van die handeling. Tegen dat besluit is beroep ingesteld bij het Administrativen sad Plovdiv (administratieve rechtbank te Plovdiv). Dat beroep is verworpen op gronden die vergelijkbaar zijn met de door de belastingdienst aangevoerde gronden. GST – Sarviz heeft bij het Varhoven administrativen sad (administratief hooggerechtshof) beroep in cassatie ingesteld.

16 De verwijzende rechter benadrukt dat de belastingdienst GST Skafolding het recht op aftrek van voorbelasting voor de door haar betaalde btw heeft geweigerd op grond dat zij niet over het krachtens artikel 71, lid 1, punt 1, ZDDS vereiste overeenkomstige belastingdocument beschikte. Naar Bulgaars recht kunnen belastingdocumenten immers niet meer worden aangepast wanneer, zoals in casu op 12 maart 2012, een navorderingsaanslag is vastgesteld. GST Skafolding beschikte derhalve niet over een geldig belastingdocument dat recht gaf op aftrek van voorbelasting.

17 De verwijzende rechter merkt voorts op dat het in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw om de btw tweemaal te innen, namelijk één keer bij de dienstverrichter en één keer bij de dienstontvanger, en de dienstverrichter de teruggaaf en de dienstontvanger de aftrek van voorbelasting te weigeren. Volgens die rechter heeft de weigering van de teruggaaf tot gevolg dat de belastingdruk naar de dienstverrichter wordt verschoven.

18 Hoewel de verwijzende rechter opmerkt dat de artikelen 193 en 194 van de btw-richtlijn niet op een voor de feiten van de zaak nuttige wijze zijn uitgelegd, verwijst hij naar het arrest ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), volgens hetwelk bij ontbreken van procedurevoorschriften in de nationale rechtsorde, het recht van de verrichter en het recht van de ontvanger van een dienst om op dezelfde wijze te worden behandeld met betrekking tot de belastbaarheid van die dienst en de over die dienst verschuldigde btw, in de praktijk elke nuttige werking zou worden ontnomen. Aangaande het beginsel van fiscale neutraliteit voert hij de door het Hof in het arrest Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233) gegeven uitlegging aan.

19 Het Varhoven administrativen sad heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 193 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de btw uitsluitend verschuldigd is door ofwel de belastingplichtige die goederen belastbaar levert of diensten belastbaar verricht, ofwel degene die de goederen verwerft of de diensten ontvangt, wanneer de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is, voor zover de betrokken lidstaat zulks voorschrijft, maar niet door de twee personen tegelijk is verschuldigd?

2) Voor zover ervan moet worden uitgegaan dat de btw uitsluitend is verschuldigd door een van beide personen, ofwel de leverancier respectievelijk de dienstverrichter ofwel de verwerver respectievelijk de ontvanger, wanneer zulks door de betrokken lidstaat is bepaald, is de regel van artikel 194 van de [btw-richtlijn] dan ook toepasselijk in de gevallen waarin de ontvanger van de dienst de verleggingsregeling ten onrechte heeft toegepast omdat hij ervan is uitgegaan dat de dienstverrichter geen vaste inrichting voor de btw op het grondgebied van de Republiek Bulgarije had, maar de dienstverrichter ten slotte toch een vaste inrichting, wat de verrichte dienst betreft, heeft?

3) Moet het beginsel van fiscale neutraliteit, dat van wezenlijke betekenis is voor de instelling en werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel, aldus worden uitgelegd dat het een belastingcontrolepraktijk als in het hoofdgeding toestaat, volgens welke de btw ondanks de door de dienstontvanger toegepaste verleggingsregeling opnieuw ook aan de dienstverrichter wordt aangerekend, wanneer rekening wordt gehouden met het feit dat de ontvanger de belasting over de dienst reeds heeft berekend, de belastinginkomsten niet in gevaar komen en het in de nationale wet voor de belastingdocumenten vastgestelde correctiemechanisme niet van toepassing is?

4) Moet het beginsel van btw-neutraliteit aldus worden uitgelegd dat het niet toestaat dat de belastingdienst op basis van een nationale rechtsbepaling de verrichter van een dienst waarover de ontvanger de btw overeenkomstig artikel 82, lid 2, ZDDS heeft berekend, de teruggaaf van de meermaals berekende btw weigert, wanneer die dienst de ontvanger het recht op aftrek van de meermaals berekende btw heeft ontzegd wegens het ontbreken van het overeenkomstige belastingdocument en het in de nationale wet voorziene correctiemechanisme wegens de geldige navorderingsaanslag niet meer kan worden gebruikt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 193 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de btw alleen is verschuldigd door hetzij de belastingplichtige die een dienst verricht hetzij de ontvanger van die dienst wanneer die dienst is verricht vanuit een vaste inrichting in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

21 Volgens artikel 193 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin die belasting uit hoofde van met name artikel 194 van die richtlijn door een andere persoon verschuldigd is. Op grond van dit laatste artikel kunnen de lidstaten in het geval dat de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is, bepalen dat in dat geval de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de dienst wordt verricht.

22 Hieruit vloeit voort dat op grond van de btw-richtlijn de btw in beginsel alleen door de dienstverrichter is verschuldigd, tenzij de dienstverrichter niet in de lidstaat is gevestigd waar de btw verschuldigd is en wanneer die staat heeft bepaald dat de dienstontvanger de tot voldoening van de btw gehouden persoon is.

23 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Bulgaarse belastingdienst na een controle op 12 maart 2012 een navorderingsaanslag heeft vastgesteld, waarin hij zich op het standpunt heeft gesteld dat de dienstverrichter, GST – Sarviz, over een vaste inrichting in Bulgarije beschikte van waaruit de technische diensten en de adviesdiensten voor GST Skafolding zijn verricht.

24 Dat betekent dus dat het op grond van de btw-richtlijn alleen aan de dienstverrichter, in casu GST – Sarviz, staat om aan de Bulgaarse belastingdienst de btw te betalen die verschuldigd is over de door hem van 15 februari tot en met 29 december 2010 in Bulgarije verrichte diensten.

25 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 193 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de btw uitsluitend verschuldigd is door de belastingplichtige die een dienst verricht, wanneer die dienst is verricht vanuit een vaste inrichting in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

Tweede vraag

26 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 194 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat de ontvanger van diensten die vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter zijn verricht, als de tot voldoening van de btw gehouden persoon kan aanmerken wanneer zowel de verrichter als de ontvanger van die diensten op het grondgebied van eenzelfde lidstaat is gevestigd, ook al heeft die ontvanger die belasting reeds voldaan op basis van de onjuiste veronderstelling dat die dienstverrichter niet over een vaste inrichting in die staat beschikte.

27 Zoals in herinnering is gebracht in punt 21 van het onderhavige arrest, is de mogelijkheid voor de lidstaten om te voorzien in de toepassing van de verleggingsregeling, op grond van artikel 194 van de btw-richtlijn beperkt tot het geval waarin de dienstverrichter niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

28 Wanneer de diensten zijn verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de btw verschuldigd is, kan de ontvanger van die diensten bijgevolg niet als de tot voldoening van de btw gehouden persoon worden aangemerkt.

29 In dit verband kan de omstandigheid dat de ontvanger van die diensten de btw heeft betaald op basis van de onjuiste veronderstelling dat de dienstverrichter niet over een vaste inrichting in de zin van de btw-richtlijn beschikte, niet rechtvaardigen dat de belastingdienst van die regel afwijkt door niet de verrichter maar de ontvanger van de diensten als de tot voldoening van de btw gehouden persoon aan te merken.

30 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 194 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat de ontvanger van diensten die vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter zijn verricht, niet als de tot voldoening van de btw gehouden persoon kan aanmerken wanneer zowel de verrichter als de ontvanger van die diensten op het grondgebied van eenzelfde lidstaat is gevestigd, ook al heeft die ontvanger die belasting reeds voldaan op basis van de onjuiste veronderstelling dat die dienstverrichter niet over een vaste inrichting in die staat beschikte.

Derde en vierde vraag

31 Met zijn derde en zijn vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling op grond waarvan de belastingdienst de dienstverrichter de teruggaaf van de door hem betaalde btw kan weigeren terwijl de ontvanger van die diensten, die de btw over die diensten eveneens heeft betaald, het recht op aftrek van die belasting is ontzegd op grond dat hij niet over het overeenkomstige belastingdocument beschikte, en belastingdocumenten volgens het nationale recht niet meer mogen worden aangepast wanneer een definitieve navorderingsaanslag is vastgesteld.

32 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het beginsel van neutraliteit van de btw tot uitdrukking komt in de aftrekregeling, die tot doel heeft de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde 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 (arrest Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In de tweede plaats heeft het Hof voorts geoordeeld dat het aan de lidstaten staat 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 gefactureerde belasting te herzien. Wanneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van neutraliteit van de btw echter dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening door de lidstaten afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van die factuur. Deze herziening kan niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingdienst (arrest Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en om fraude te voorkomen, niet verder mogen gaan dan nodig is om die doelstellingen te verwezenlijken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, dat een basisbeginsel is van het bij het ter zake geldende Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Aangaande het hoofdgeding blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de dienstverrichter de door hem uitgereikte facturen volgens het toepasselijke nationale recht niet meer kan aanpassen, aangezien de belastingdienst op 12 maart 2012 jegens hem een definitieve navorderingsaanslag heeft vastgesteld. Voorts wordt niet betwist dat die dienstverrichter de bij die aanslag gevorderde btw naar behoren heeft betaald bij betaalopdracht van 26 maart 2012.

36 Zoals de verwijzende rechter opmerkt, is het met de uitoefening van dit recht gepaard gaande gevaar voor verlies van belastinginkomsten bovendien volledig uitgeschakeld, aangezien de belastingdienst de ontvanger van die facturen definitief het recht heeft ontzegd op aftrek van de door hem op grond van de verleggingsregeling betaalde btw.

37 Aangezien de dienstverrichter die facturen niet kan aanpassen en hij de ontvanger van die diensten dus niet om betaling van de btw kan verzoeken, komt het feit dat de belastingdienst hem de teruggaaf van die btw weigert bijgevolg erop neer dat hij de last van die belasting draagt, hetgeen derhalve in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw.

38 Dit zou daarentegen anders zijn indien de dienstverrichter naar nationaal recht, na de door hem ingevolge de definitieve navorderingsaanslag verschuldigde btw naar behoren te hebben betaald, de uitgereikte facturen kon aanpassen en betaling van die btw kon verkrijgen van de ontvanger van de diensten, die de belastingdienst om aftrek van die btw zou verzoeken.

39 Voorts is de onmogelijkheid om de belastingdocumenten aan te passen in de omstandigheden van het hoofdgeding, waarin het gevaar voor verlies van belastinginkomsten definitief is uitgeschakeld, niet noodzakelijk om de inning van de btw te verzekeren en fraude te voorkomen.

40 Ten slotte zij ook eraan herinnerd dat het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel berust dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs daarvan, zodat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de aldus berekende belasting (zie in die zin arrest Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punten 32 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In omstandigheden als in het hoofdgeding de dienstverrichter de teruggaaf van de btw weigeren, komt erop neer dat zowel de dienstverrichter als de ontvanger van die diensten de last van die belasting draagt en dit leidt ertoe dat de belastingdienst een hoger btw-bedrag int dan het btw-bedrag dat de dienstverrichter normaal gesproken van de dienstontvanger had moeten ontvangen indien hij de uitgereikte facturen had kunnen aanpassen, doordat die dienst de btw tweemaal heeft geïnd, namelijk bij de ontvanger van de diensten en bij de verrichter van die diensten.

42 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat op de derde en de vierde vraag moet worden geantwoord dat het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling op grond waarvan de belastingdienst de dienstverrichter de teruggaaf van de door hem betaalde btw kan weigeren terwijl de ontvanger van die diensten, die de btw over die diensten eveneens heeft betaald, het recht op aftrek van die belasting is ontzegd op grond dat hij niet over het overeenkomstige belastingdocument beschikte, en belastingdocumenten volgens het nationale recht niet meer mogen worden aangepast wanneer een definitieve navorderingsaanslag is vastgesteld.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie 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:

1) Artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, moet aldus worden uitgelegd dat de belasting over de toegevoegde waarde uitsluitend verschuldigd is door de belastingplichtige die een dienst verricht, wanneer die dienst is verricht vanuit een vaste inrichting in de lidstaat waar die belasting verschuldigd is.

2) Artikel 194 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88, moet aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat de ontvanger van diensten die vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter zijn verricht, niet als de tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden persoon kan aanmerken wanneer zowel de verrichter als de ontvanger van die diensten op het grondgebied van eenzelfde lidstaat is gevestigd, ook al heeft die ontvanger die belasting reeds voldaan op basis van de onjuiste veronderstelling dat de dienstverrichter niet over een vaste inrichting in die staat beschikte.

3) **Het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling op grond waarvan de belastingdienst de dienstverrichter de teruggaaf van de door hem betaalde belasting over de toegevoegde waarde kan weigeren terwijl de ontvanger van die diensten, die deze belasting over die diensten eveneens heeft betaald, het recht op aftrek van die belasting is ontzegd op grond dat hij niet over het overeenkomstige belastingdocument beschikte, en belastingdocumenten volgens het nationale recht niet meer mogen worden aangepast wanneer een definitieve navorderingsaanslag is vastgesteld.**

ondertekeningen