ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

21 november 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Btw-aftrek – Beginsel van btw-neutraliteit – Te late indiening van een verzoek tot registratie – Uitreiking en inhoud van facturen – Factuur waarop de voorbelasting niet is vermeld – Op basis van een protocol berekende belasting – Geen corrigerende factuur – Recht op aftrek – Daarvan uitgesloten”

In zaak C-624/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) bij beslissing van 27 september 2023, ingekomen bij het Hof op 10 oktober 2023, in de procedure

„SEM Remont” EOOD

tegen

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, M. L. Arastey Sahún (rapporteur), president van de Vijfde kamer, en J. Passer, rechter,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– „SEM Remont” EOOD, vertegenwoordigd door A. Bochu, M. Gouraud en B. Le Bret, avocats,

* Procestaal: Bulgaars.

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door D. Zhelyazkov,

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Mitova en T. Tsingileva als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova en J. Jokubauskaitė 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 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 14) (hierna: „btw-richtlijn”), en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „SEM Remont” EOOD en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialeverzekeringszaken” van Varna bij het nationale agentschap voor belastinginkomsten, Bulgarije) over de weigering om deze onderneming het recht op btw-aftrek te verlenen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4 Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

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

5 Artikel 168 van die 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;

[...]”

6 Artikel 176 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De Raad [van de Europese Unie] bepaalt op voorstel van de [Europese] Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. [...]

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de [Europese] Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.”

7 Artikel 178 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]”

8 Artikel 179 van deze richtlijn luidt:

„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 die richtlijn bepaalt:

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

10 In artikel 218 van deze richtlijn is bepaald:

„Voor de toepassing van deze richtlijn aanvaarden de lidstaten als factuur ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in dit hoofdstuk vastgestelde voorwaarden voldoet.”

11 Artikel 219 van de btw-richtlijn luidt:

„Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.”

12 Artikel 226 van de richtlijn, dat is opgenomen in titel XI, hoofdstuk 3, afdeling 4, van de richtlijn, bepaalt het volgende:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;

[...]

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

[...]

8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;

9) het toegepaste btw-tarief;

10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]”

Bulgaars recht

13 Artikel 25 van de zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „ZDDS”), bepaalt:

„1. Als belastbaar feit in de zin van deze wet worden aangemerkt de goederenleveringen en diensten die worden verricht door personen die krachtens deze wet belastingplichtig zijn, de intracommunautaire verwervingen en de invoer van de in artikel 16 bedoelde goederen.

2. [...] Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip van de overdracht van de eigendom van het goed of van enig ander zakelijk recht evenals van elk ander recht om als eigenaar over het goed te beschikken of op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.”

14 Artikel 71 ZDDS luidt:

„De betrokkene oefent zijn recht op aftrek van voorbelasting uit wanneer hij ten minste aan één van de volgende voorwaarden voldoet:

1. hij beschikt over een belastingdocument dat is opgesteld overeenkomstig de voorwaarden van de artikelen 114 en 115, waarin de btw voor de hem verrichtte goederenleveringen of diensten afzonderlijk is vermeld;

[...]"

15 Artikel 96, lid 1, ZDDS luidt als volgt:

„Een op Bulgaars grondgebied gevestigde belastingplichtige die een belastbare omzet van 50 000 [Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 25 600 EUR)] of meer heeft behaald in een tijdvak van niet meer dan twaalf opeenvolgende maanden die aan de lopende maand voorafgaan, is verplicht binnen een termijn van zeven dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak waarin hij die omzet heeft behaald, een verzoek tot registratie overeenkomstig deze wet in te dienen. Wanneer de omzet wordt behaald in een periode van niet meer dan twee opeenvolgende maanden, met inbegrip van de lopende maand, is de persoon verplicht het verzoek in te dienen binnen een termijn van zeven dagen te rekenen vanaf de datum waarop de omzet is behaald."

16 Artikel 102 ZDDS bepaalt:

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

2. Het in lid 1 bedoelde besluit vermeldt de grondslag en de datum waarop de registratieplicht is ontstaan.

3. [...] Voor de vaststelling van de belastingschulden van de persoon die niet binnen de termijn een registratieverzoek heeft ingediend, terwijl hij daartoe verplicht was, wordt deze persoon geacht gehouden te zijn tot voldoening van de belasting over de belastbare leveringen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen, alsmede over de belastbare diensten die hij heeft ontvangen, waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger:

1) [...] voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld indien de persoon een registratieverzoek had ingediend binnen de termijn, tot de datum waarop hij door de belastingdienst is ingeschreven;

2) [...] voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld indien de persoon het registratieverzoek had ingediend binnen de termijn, tot de datum waarop geen redenen voor registratie meer bestaan.

4. [...] In de in artikel 96, lid 1, tweede volzin, bedoelde gevallen wordt voor de vaststelling van de belastingschulden van de persoon die niet binnen de termijn een registratieverzoek heeft ingediend, terwijl hij daartoe verplicht was, geacht een belasting te zijn verschuldigd over de belastbare diensten die de belastbare omzet van 50 000 BGN [ongeveer 25 600 EUR] overschrijden, vanaf de datum waarop de omzet is overschreden tot de datum waarop deze per-

soon door de belastingdienst is geregistreerd of tot de datum waarop geen redenen voor registratie meer bestaan. Een belasting is verschuldigd over de belastbare dienst die leidt tot een overschrijding van de omzet. De persoon is ook belasting verschuldigd over de belastbare diensten die hij heeft ontvangen en waarvoor de ontvanger belasting verschuldigd is, alsook over de belastbare intracommunautaire verwervingen die in dat tijdvak zijn verricht.

[...]"

17 Artikel 114, lid 1, ZDDS luidt als volgt:

„Op de factuur moet worden vermeld:

[...]

11) de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, en de maatstaf van heffing voor de dienst, alsmede de verleende commerciële kortingen en rabatten, indien deze niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;

12) het tarief van de belasting en, indien het tarief nul is, de redenen voor de toepassing ervan en de redenen om geen belasting te heffen;

13) het bedrag van de belasting;

14) het te betalen bedrag, indien dit verschilt van het bedrag van de maatstaf van heffing en van de belasting;

[...]"

18 Artikel 116 ZDDS bepaalt:

„1. Facturen en nota's daarbij mogen niet worden gerectificeerd of aangevuld. Onjuist opgestelde of herziene documenten moeten worden geannuleerd en er moeten nieuwe documenten worden opgesteld.

2. Facturen en nota's daarbij waarop geen btw is vermeld terwijl dat wel zou moeten gebeuren, worden eveneens aangemerkt als onjuist opgestelde documenten.

[...]

4. Wanneer onjuiste of herziene documenten uit de boekhouding van de dienstverrichter of de afnemer dienen te worden geannuleerd, wordt met het oog op de annulering daarvan voor elk van de partijen een protocol opgesteld dat de volgende gegevens bevat:

1) de reden voor de annulering;

2) het nummer en de datum van het geannuleerde document;

3) het nummer en de datum van opstelling van het nieuwe document;

4) de handtekening van de personen die het protocol voor elk van de partijen hebben opgesteld.

5. Alle exemplaren van de geannuleerde documenten worden bewaard door degene die ze heeft opgesteld en worden overeenkomstig het besluit ter uitvoering van de wet opgenomen in de boekhouding van de dienstverrichter en van de afnemer.

[...]

7. [...] De correctie van facturen en nota's in geval van een definitieve handeling van de belastingdienst geschiedt overeenkomstig de leden 1 tot en met 6 wanneer de in die handeling vastgestelde verplichting aan de schatkist is betaald op een rekening van de bevoegde territoriale directie van de Natsionalna agentsia za prihodite [(nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije)] of door de belastingdienst is vereffend."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 SEM Remont is een vennootschap naar Bulgaars recht die ondergrondse en bovengrondse spoorwegen aanlegt. Zij is btw-plichtig.

20 Op 4 augustus 2020 heeft deze vennootschap met Gidrostroy – Russia OOD, een vennootschap naar Russisch recht die zich toelegt op de terbeschikkingstelling van schepen voor de uitvoering van baggerwerkzaamheden, een overeenkomst gesloten om baggerwerkzaamheden uit te voeren in de waterzone van de haven van Varna (Bulgarije). Op grond van deze overeenkomst was Gidrostroy – Russia de dienstverrichter en SEM Remont de afnemer.

21 Op 31 oktober en 15 november 2020, heeft Gidrostroy – Russia aan SEM Remont twee facturen uitgereikt voor uit hoofde van die overeenkomst verrichte werkzaamheden, voor bedragen van respectievelijk 1 320 542,97 BGN (ongeveer 675 200 EUR) en 2 440 972,26 BGN (ongeveer 1 248 100 EUR). Op de datums van uitreiking van deze facturen was Gidrostroy – Russia in Bulgarije niet voor btw-doeleinden geregistreerd op grond van de ZDDS en heeft zij dus geen btw op die facturen vermeld. De betrokken werkzaamheden zijn later uitgevoerd met als afnemer ES BILD, een vennootschap die was opgericht tussen SEM Remont en EIS – Stroitelna kompania AD, de vertegenwoordiger van Gidrostroy – Russia in Bulgarije.

22 Gidrostroy – Russia heeft haar verzoek tot btw-registratie op 26 november 2020 ingediend. Op 10 december 2020 heeft zij kennisgenomen van het registratiebesluit en het is op 11 december 2020 aan haar betekend.

23 Gidrostroy – Russia werd onderworpen aan een belastingcontrole op grond waarvan kon worden vastgesteld dat deze vennootschap vanaf 9 december 2019 de drempel voor de belastbare omzet van artikel 96, lid 1, ZDDS had overschreden, waardoor haar registratie voor de btw gerechtvaardigd was, en dat zij dus overeenkomstig deze bepaling uiterlijk op 16 december 2019 een registratieverzoek op grond van deze wet had moeten indienen. Aangezien de vennootschap niet aan deze verplichting had voldaan, werd zij dus geacht btw verschuldigd te zijn over de diensten die deze drempel overschreden voor de periode van 9 december 2019 tot de datum van haar daadwerkelijke registratie overeenkomstig artikel 96, lid 1, ZDDS, te weten 11 december 2020.

24 Op 11 december 2020 heeft de belastingdienst Gidrostroy – Russia verzocht om de btw over de voor dat tijdvak belastbare handelingen te voldoen en overeenkomstig artikel 117, lid 1, punt 1, ZDDS een protocol over te leggen. Bij brief van 12 juli 2021 heeft de vennootschap die dienst in

kennis gesteld van dit protocol van 29 juni 2021 tot voldoening van deze btw, waarin zij als dienstverrichter en als afnemer van deze handelingen wordt aangemerkt. Dit protocol vermeldde onder meer de twee facturen van 31 oktober en 15 november 2020 voor een totaalbedrag van 752 303,05 BGN (ongeveer 384 650 EUR) aan btw.

25 EIS – Stroitelna kompania, de vertegenwoordiger van Gidrostroy – Russia in Bulgarije, waarvan de bankrekening werd gebruikt voor de betaling van de fiscale verplichtingen van deze vennootschap in die lidstaat, heeft op 13 juli 2021 met SEM Remont een overeenkomst gesloten waarbij deze onderneming EIS Stroitelna kompania een lening heeft verstrekt voor een bedrag van 752 303,05 BGN, gelijk aan het in het protocol vermelde btw-bedrag voor die twee facturen. Het bedrag van deze lening is door EIS – Stroitelna kompania daadwerkelijk gebruikt om deze btw aan de Bulgaarse schatkist te betalen.

26 SEM Remont heeft in haar inkoopboek en in de btw-aangifte voor het belastingtijdvak december 2021 een recht op aftrek van de btw ten bedrage van 753 390,12 BGN (ongeveer 385 200 EUR) ingeschreven, op basis van het protocol.

27 De belastingdienst heeft evenwel vastgesteld dat het belastbare feit zich op de datum van afgifte van dit protocol nog niet had voorgedaan en dat bijgevolg geen btw verschuldigd was. In die omstandigheden heeft deze dienst vastgesteld dat SEM Remont niet voldeed aan de in artikel 71 ZDDS gestelde voorwaarden voor btw-aftrek, aangezien zij niet in het bezit was van facturen waarop de btw was vermeld. De belastingdienst was in dit verband van oordeel dat dit protocol geen geldig document was waaruit het bestaan van een recht op aftrek bleek.

28 Bijgevolg heeft de belastingdienst op grond van artikel 25, leden 1 en 4, ZDDS, gelezen in samenhang met artikel 71, lid 1, van deze wet, aan SEM Remont het recht op aftrek van de betrokken btw geweigerd.

29 Deze weigering van de belastingdienst was bovendien ingegeven door de omstandigheid dat de btw over de van Gidrostroy – Russia ontvangen diensten was voldaan na de controleprocedure bij deze vennootschap overeenkomstig artikel 102, lid 4, ZDDS. In dit verband heeft deze dienst zich gehouden aan de uitlegging van deze bepaling door de Konstitutsionen sad (grondwettelijk hof, Bulgarije), volgens welke de verrichter van een belastbare handeling die niet binnen de gestelde termijn een registratieverzoek heeft ingediend, verplicht is de btw over die handeling te voldoen, maar niet het recht heeft om de facturen te corrigeren die zijn uitgereikt in het tijdvak tussen de datum waarop hij de drempel voor belastbare omzet heeft overschreden, waarboven de inschrijving voor btw-doeleinden verplicht is, en de datum waarop hij daadwerkelijk voor btw-doeleinden is geregistreerd.

30 SEM Remont heeft bij de verwijzende rechter, de Administrativen sad – Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije), beroep ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst waarbij haar het recht op btw-aftrek is geweigerd. Deze rechter twijfelt over de verenigbaarheid met de btw-richtlijn en het beginsel van btw-neutraliteit van bepalingen van nationaal recht en de praktijk van de nationale administratie op grond waarvan in een situatie als die van het hoofdgeding, waarbij het recht op btw-aftrek wordt geweigerd aan de afnemer van een dienst, wanneer de dienstverrichter, die niet voor btw-doeleinden was geregistreerd, een factuur heeft uitgereikt zonder vermelding van de btw, maar op verzoek van de belastingdienst voor btw-doeleinden is geregistreerd nadat de dienst was verricht, en na een controle geen

corrigerende factuur maar een protocol heeft opgesteld, waarin hij vermeld staat als dienstverrichter en afnemer van deze handeling, met vermelding van de betrokken factuur, de maatstaf van heffing en de hem in rekening gebrachte btw.

31 In deze omstandigheden heeft de Administrativen sad – Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is krachtens de artikelen 63 en 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), de artikelen 218 tot en met 220, 226 en 228 van [de btw-richtlijn] een praktijk van de belastingdienst met betrekking tot de toepassing van nationale bepalingen, in het bijzonder artikel 71, lid 1, [ZDDS], gelezen in samenhang met artikel 25, lid 1, ZDDS, gelezen in samenhang met artikel 102, lid 4, en met de artikelen 114, 116 en 117 ZDDS, gelezen in samenhang met de artikelen 125 en 126 ZDDS, toelaatbaar, volgens welke de afnemer van een aan btw onderworpen dienst het recht op [btw-aftrek], zowel voor de periode waarin de dienst is verricht als voor de periode waarin deze in de belastingaangifte is aangegeven, is ontzegd op grond dat op de door de dienstverrichter uitgereikte factuur geen btw is vermeld en er op een later tijdstip (in het kader van de belastingcontrole bij de dienstverrichter) een document is opgesteld dat niet voldoet aan de vereisten voor de inhoud van een factuur (er is een protocol opgesteld waarin de opsteller als dienstverrichter én als afnemer wordt aangemerkt) en waarin de aan de afnemer uitgereikte factuur is vermeld en de betaalde btw over de daarin vermelde maatstaf van heffing is berekend, en de afnemer pas daarna het recht op aftrek van voorbelasting (‚recht op gebruikmaking van een belastingkrediet' volgens de ZDDS) op basis van het protocol heeft uitgeoefend, en wordt de uitoefening van het recht op [btw-aftrek] voor de belastingplichtige hierdoor in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk gemaakt?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: op welk tijdstip moet het recht op aftrek van voorbelasting worden uitgeoefend – op het tijdstip van de uitreiking van de factuur waarop de btw niet is vermeld, dan wel op het tijdstip van de uitreiking van het protocol door de dienstverrichter?

3) Zijn in het licht van artikel 203, gelezen in samenhang met artikel 178, onder a), en artikel 176 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit een regeling als die van artikel 102, lid 4, ZDDS en een praktijk van de nationale belastingautoriteiten toelaatbaar, volgens welke de verrichter van een btw-plichtige dienst die geen verzoek tot registratie in het kader van de ZDDS heeft ingediend binnen de wettelijke termijn vanaf de datum waarop hij verplicht is geworden om zich overeenkomstig de ZDDS te registreren, alleen btw verschuldigd is over de diensten die hij heeft verricht in de periode vanaf de datum waarop de registratieplicht is ontstaan tot de registratie bij de belastingdienst, en er geen mogelijkheid wordt geboden dat de dienstverrichter voor wie de btw-plicht overeenkomstig artikel 102, lid 4, ZDDS is vastgesteld, corrigerende facturen (of een ander document) aan de afnemers van de diensten uitreikt, zodat zij het recht op aftrek van voorbelasting kunnen uitoefenen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

32 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan aan de afnemer van een aan btw onderworpen dienst het in deze richtlijn verankerde

recht op aftrek van die belasting wordt ontzegd wanneer de dienstverrichter, ten eerste, niet heeft voldaan aan de krachtens de nationale regeling op hem rustende verplichting om een verzoek tot btw-registratie in te dienen en aan de afnemer facturen heeft uitgereikt waarop de btw niet is vermeld, en hij, ten tweede, tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin deze btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer is aangemerkt.

33 Volgens vaste rechtspraak is het bij de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn toegekende recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Meer in het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op de in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Dit recht op aftrek is evenwel afhankelijk van de vervulling van voorwaarden, met name de in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde dat de btw waarvan om aftrek wordt verzocht, verschuldigd of voldaan is (arrest van 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punt 22).

35 Het is juist dat het Hof heeft geoordeeld dat wanneer de partijen een prijs hebben bepaald zonder de btw te vermelden en de dienstverrichter de persoon is die gehouden is tot voldoening van de over de belaste handeling verschuldigde btw, de btw moet worden geacht reeds in de overeengekomen prijs begrepen te zijn ingeval de dienstverrichter de door de belastingdienst gevorderde btw niet kan verhalen op de afnemer (arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 43, en 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punt 23; zie in die zin arrest van 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punten 30-34).

36 Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, werd in casu in de betrokken facturen echter enkel de maatstaf van heffing zonder btw vermeld, aangezien deze belasting uitsluitend was vermeld in het protocol dat door de dienstverrichter, te weten Gidrostroy – Russia, tijdens de belastingcontrole was opgesteld.

37 In die omstandigheden is het vermoeden als bedoeld in de in punt 35 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak niet van toepassing in het hoofdgeding.

38 Wat dit protocol betreft, moet worden opgemerkt dat het Hof in het arrest van 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punt 46), inderdaad heeft geoordeeld dat artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling, wanneer deze overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of in casu voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.

39 Evenwel kan, ten eerste, het in de onderhavige zaak aan de orde zijnde protocol, dat is opgesteld door Gidrostroy – Russia, dat aangeeft dat deze vennootschap zowel dienstverrichter als afnemer van de betrokken handeling was, en dat tijdens een belastingcontrole niet aan SEM Remont maar aan de belastingdienst is overhandigd, niet worden gelijkgesteld met een overeenkomst tussen partijen, zoals de overeenkomst die het voorwerp is van het in het vorige punt genoemde arrest.

40 Ten tweede verlangen de btw-richtlijn en het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit, blijkens de rechtspraak van het Hof, dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (zie in die zin arrest van 29 september 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Evenwel moet worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de btw niet is betaald door SEM Remont en niet door haar verschuldigd was. De belastingdienst stelde namelijk vast dat de betrokken facturen waren uitgereikt voor een handeling die later door Gidrostroy – Russia is verricht, waarbij de afnemer van deze handeling de vennootschap ES BILD was, die tussen SEM Remont en EIS – Stroitelna kompania is opgericht.

42 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het bestaan van een leningsovereenkomst voor het bedrag waarvan de btw-aftrek aan SEM Remont is geweigerd, die deze laatste en EIS – Stroitelna kompania, als vertegenwoordiger van Gidrostroy – Russia, hebben gesloten, aangezien een dergelijke overeenkomst voor SEM Remont geen verplichting schept om de btw aan de dienstverrichter te betalen en geen correctie van de door Gidrostroy – Russia voor SEM Remont opgestelde facturen vormt.

43 In die omstandigheden kan niet worden aangenomen dat is voldaan aan de in punt 34 van het onderhavige arrest genoemde voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.

44 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan aan de afnemer van een aan btw onderworpen dienst het in deze richtlijn verankerde recht op aftrek van die belasting wordt ontzegd wanneer de dienstverrichter, ten eerste, niet heeft voldaan aan de krachtens die regeling op hem rustende verplichting om een verzoek tot btw-registratie in te dienen en aan de afnemer facturen heeft uitgereikt waarop de btw niet is vermeld, en hij, ten tweede, tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin deze btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer is aangemerkt.

Tweede vraag

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in het in de eerste vraag bedoelde geval het recht op btw-aftrek ontstaat op het tijdstip van uitreiking van de factuur waarop de btw niet is vermeld, dan wel op het tijdstip van opstelling van het protocol door de dienstverrichter.

46 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, is de tweede vraag zonder voorwerp geraakt en behoeft zij dus niet te worden beantwoord.

Derde vraag

47 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de btw-richtlijn en het beginsel van btw-neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die uitsluit dat een factuur kan worden gecorrigeerd wanneer, ten eerste, de btw niet is vermeld op de factuur die de dienstverrichter aan de btw-plichtige afnemer van een

dienst heeft uitgereikt en, ten tweede, deze dienstverrichter tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin de btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer van die dienst is aangemerkt.

48 Het Hof heeft weliswaar erkend dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit vereist dat de aftrek of de terugbetaling van de voorbelasting zelfs wordt toegekend wanneer de belastingplichtigen bepaalde vormvereisten niet hebben nageleefd, maar dit enkel op voorwaarde dat voor het overige is voldaan aan de materiële voorwaarden (arrest van 8 december 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Tegelijkertijd heeft de rechtspraak van het Hof inzake de correctie met terugwerkende kracht van facturen betrekking op de aftrek van voorbelasting.

50 In dit verband heeft het Hof in het arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43), geoordeeld dat artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling krachtens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, geen terugwerkende kracht heeft, waardoor het recht op btw-aftrek voor de gecorrigeerde factuur geen betrekking heeft op het jaar waarin deze factuur oorspronkelijk is opgesteld, maar op het jaar waarin zij is gecorrigeerd.

51 In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, was de btw echter als voorbelasting voldaan door de vennootschap die in haar belastingaangiften een aftrek van die btw had vermeld.

52 Zoals blijkt uit het arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44), mag de belastingdienst zich niet beperken tot een onderzoek van de factuur zelf. Hij moet bovendien rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt. Deze vaststelling vindt steun in artikel 219 van de btw-richtlijn, dat ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in de oorspronkelijke factuur en waarnaar specifiek en ondubbelzinnig wordt verwezen, gelijkstelt met een factuur.

53 Bijgevolg heeft het Hof in dit laatste arrest geoordeeld dat artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de nationale belastingautoriteiten het recht op btw-aftrek kunnen weigeren enkel en alleen omdat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die niet voldoet aan de in artikel 226, punten 6 en 7, van deze richtlijn gestelde voorwaarden, ook al beschikken deze autoriteiten over alle informatie die noodzakelijk is om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht.

54 Verder was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), de btw als voorbelasting betaald door de vennootschap waarvoor de aan btw onderworpen diensten waren verricht en was het die vennootschap die om btw-aftrek had verzocht.

55 Gelet op de overwegingen met betrekking tot de eerste vraag in de onderhavige zaak, die betrekking hebben op het feit dat SEM Remont geen recht op btw-aftrek heeft, moet worden benadrukt dat volgens de rechtspraak van het Hof de in de btw-richtlijn vervatte regeling tot herziening van een ten onrechte toegepaste btw-aftrek niet van toepassing is wanneer de aftrek oorspronkelijk is toegepast zonder dat er een recht op aftrek bestond (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punten 42 en 43).

56 Bovendien heeft het Hof in het arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punten 34 en 35), geoordeeld dat het gemeenschappelijke btw-stelsel weliswaar niet verbiedt dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd, maar dat dit niet wegneemt dat in het hoofdgeding in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, de gegevens die nodig waren om die facturen te vervolledigen en te corrigeren, waren verstrekt nadat de belastingdienst had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren. Bijgevolg waren de aan deze dienst overgelegde facturen op het tijdstip waarop deze beslissing is genomen, nog niet gecorrigeerd teneinde deze administratie in staat te stellen de juiste heffing van de btw en de controle daarvan te verzekeren.

57 In punt 36 van dat arrest heeft het Hof overwogen dat het geharmoniseerde btw-stelsel zich niet verzet tegen een nationale regeling volgens welke belastingplichtige dienstontvangers het recht op btw-aftrek kan worden geweigerd wanneer zij in het bezit zijn van onvolledige facturen, ook al worden die facturen, nadat de beslissing tot weigering van aftrek is genomen, vervolledigd via overlegging van gegevens waaruit mogelijkerwijs blijkt dat de gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht en waaruit ook de aard en het bedrag ervan aan het licht treden.

58 In het arrest van 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 39), betreffende de Bulgaarse regeling, heeft het Hof geoordeeld dat de onmogelijkheid om de belastingdocumenten aan te passen in gevallen waarin elk gevaar voor verlies van belastinginkomsten definitief is uitgeschakeld, niet noodzakelijk is om de inning van de btw te verzekeren en fraude te voorkomen.

59 In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, had echter zowel de dienstverrichter als de afnemer van de betrokken diensten de btw voldaan, zodat de belastingdienst deze belasting tweemaal had geheven. Er bestond dus geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten.

60 Dit is daarentegen niet het geval in een situatie als die in het hoofdgeding, aangezien, zoals in punt 41 van het onderhavige arrest is uiteengezet, de btw niet als voorbelasting is voldaan door SEM Remont en zij deze niet verschuldigd was.

61 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn en het beginsel van btw-neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat die uitsluit dat een factuur kan worden gecorrigeerd wanneer, ten eerste, de btw niet is vermeld op de factuur die de dienstverrichter aan de afnemer van een aan deze belasting onderworpen dienst heeft uitgereikt en, ten tweede, deze dienstverrichter tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin de btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer van die dienst is aangemerkt.

Kosten

62 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **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 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010,**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   zij zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan aan de afnemer van een aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen dienst het in deze richtlijn verankerde recht op aftrek van die belasting wordt ontzegd wanneer de dienstverrichter, ten eerste, niet heeft voldaan aan de krachtens die regeling op hem rustende verplichting om een verzoek tot btw-registratie in te dienen en aan de afnemer facturen heeft uitgereikt waarop de btw niet is vermeld, en hij, ten tweede, tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin deze btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer is aangemerkt.

2) **Richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw)**

   moeten aldus worden uitgelegd dat

   zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat die uitsluit dat een factuur kan worden gecorrigeerd wanneer, ten eerste, de btw niet is vermeld op de factuur die de dienstverrichter aan de afnemer van een aan deze belasting onderworpen dienst heeft uitgereikt en, ten tweede, deze dienstverrichter tijdens een belastingcontrole een protocol heeft opgesteld waarin de btw is vermeld en waarin deze dienstverrichter ook als afnemer van die dienst is aangemerkt.

ondertekeningen