

Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-392/09

Uszodaépít? kft

tegen

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(verzoek van de Baranya Megyei Bíróság om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Nieuwe nationale regeling – Vereisten inzake inhoud van factuur – Toepassing met terugwerkende kracht – Verval van recht op aftrek”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Verleggingsregeling – Belastingplichtige die gehouden is belasting over toegevoegde waarde te voldoen als ontvanger van goederen of diensten – Recht op aftrek

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 167, 168 en 178)

De artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing met terugwerkende kracht van een nationale wettelijke regeling die, in het kader van een verleggingsregeling, voor aftrek van belasting over de toegevoegde waarde over bouwwerkzaamheden vereist dat de facturen voor die handelingen worden gecorrigeerd en dat een aanvullende, gecorrigeerde aangifte wordt ingediend, terwijl de betrokken belastingautoriteit over alle nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige voor wie de betrokken handelingen zijn verricht, tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is, en om het bedrag van de aftrekbare belasting te verifiëren.

Het feit dat de belastingplichtige heeft gekozen voor toepassing van een nieuwe in plaats van voor toepassing van een oude nationale wet inzake belasting over de toegevoegde waarde, kan als zodanig geen afbreuk doen aan zijn recht op aftrek van voorbelasting, dat rechtstreeks voortvloeit uit de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112. Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist bovendien dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten. Wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige voor wie de betrokken handelingen worden verricht, tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is, verzetten de artikelen 167, 168 en 178, sub f, van richtlijn 2006/112 zich bijgevolg tegen een wettelijke regeling waarbij, wat het recht van die belastingplichtige op aftrek van deze belasting betreft, nadere voorwaarden worden gesteld die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd. Dat zou het geval kunnen zijn wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 voor het verkrijgen van het recht op aftrek en wanneer op het moment waarop de belastingadministratie de aftrek door de belastingplichtige van de belasting over de toegevoegde waarde weigert, die autoriteit beschikt over alle gegevens die noodzakelijk zijn om te kunnen nagaan of de belastingplichtige tot voldoening van de belasting gehouden is.

(cf. punten 36, 39-40, 42-43, 46 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

30 september 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Nieuwe nationale regeling – Vereisten inzake inhoud van factuur – Toepassing met terugwerkende kracht – Verval van recht op aftrek”

In zaak C-392/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Baranya Megyei Bíróság (Hongarije) bij beslissing van 2 april 2009, ingekomen bij het Hof op 5 oktober 2009, in de procedure

Uszodaépítő kft

tegen

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: R. Grass,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door J. Fazekas, M. Fehér en Z. Tóth als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B. D. Simon als gemachtigde,

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 17 en 20 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn”), alsmede de uitlegging van algemene beginselen van het recht van de Unie.

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Uszodaépít? kft en de APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály (hoofdkantoor van de centrale administratie van belastingen en fiscale controle; hierna: „APEH”), over de weigering van laatstgenoemde om verzoekster in het hoofdgeding de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over voor haar verrichte bouwwerkzaamheden te laten aftrekken van de door haar verschuldigde btw.

Toepasselijke bepalingen

Regelgeving van de Unie

3 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), heeft, overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan, met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de bepalingen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake btw helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht. De bepalingen van richtlijn 2006/112 komen dus in wezen overeen met de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

4 Artikel 167 van richtlijn 2006/112, dat de bewoordingen van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn overneemt, bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

5 Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112, waarvan de bewoordingen in wezen overeenkomen met die van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28

septies, lid 1, van deze laatste richtlijn, luidt:

„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 178 van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies, punt 2, van deze laatste richtlijn, bevat de volgende bepalingen:

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

[...]

f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

7 Artikel 199, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

a) bouwwerkzaamheden [...]”.

8 Een regeling zoals die van artikel 199, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 is doorgaans bekend als de „verleggingsregeling” en was voorheen neergelegd in artikel 21, lid 1, van de Zesde richtlijn.

Nationale regelgeving

9 § 127, lid 1, sub a, van de op 1 januari 2008 in werking getreden Általános forgalmi adóráról szóló 2007. évi CXXVII törvény (Hongaarse wet CXXVII van 2007 inzake de btw; hierna: „nieuwe btw-wet”) bepaalt dat „[e]en objectieve voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek is dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over [...] een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt”.

10 In § 142, lid 1, sub b, van de nieuwe btw-wet wordt bepaald:

„1) De belasting wordt betaald door de verkrijger van het goed of de ontvanger van de dienst:

[...]

b) bij bouwwerkzaamheden [...]”.

11 § 142, lid 7, van de nieuwe btw-wet bepaalt dat „bij toepassing van lid 1, de overdrager van het goed of de verrichter van de dienst verantwoordelijk is voor de uitreiking van een factuur waarop niet de doorberekende belasting, noch het [...] tarief is vermeld”.

12 In § 169, sub k, van de nieuwe btw-wet wordt bepaald:

„In de factuur wordt opgenomen:

k) [...] wanneer de belasting verschuldigd is door de verkrijger van de goederen of de ontvanger van de dienst, een verwijzing naar een rechtsregel of een andere, duidelijke verwijzing naar het feit dat de verkoop van de goederen of de verrichting van de dienst

[...]

kb) is belast bij de verkrijger van het goed of de ontvanger van de dienst”.

13 § 269, lid 1, van de nieuwe btw-wet bepaalt:

„Indien zowel deze wet als wet nr. LXXIV van 1992 inzake de btw [hierna: ‚oude btw-wet’] voor dezelfde betrokkene(n) de in het kader van de verleggingsregeling toepasselijke rechten en verplichtingen regelt die voortvloeien uit een belastbare handeling die op dezelfde feiten berust, blijft voor de vaststelling en toepassing van deze rechten en verplichtingen, zelfs nadat deze wet in werking is getreden, uitsluitend de [oude] btw-wet gelden, tenzij de onderhavige wet, anders dan de [oude] btw-wet, een einde maakt aan verplichtingen met betrekking tot alle betrokkenen gezamenlijk, dan wel voorziet in minder bezwarende verplichtingen of in nieuwe rechten of verbeteringen. In dat geval kunnen op grond van een gezamenlijke beslissing van alle betrokkenen de rechten en verplichtingen overeenkomstig deze wet worden vastgesteld en toegepast, ook al zijn deze rechten en verplichtingen vóór de inwerkingtreding van deze wet, binnen de verjaringstermijn, ontstaan mits alle betrokkenen hun gezamenlijke beslissing daaromtrent vooraf schriftelijk aan de belastingautoriteit kenbaar maken middels een gemeenschappelijke aanvraag die het bevoegde orgaan van deze autoriteit uiterlijk op 15 februari 2008 moet hebben ontvangen. Deze termijn is definitief en kan niet worden verlengd. Bij niet tijdige indiening kan zonder boete een aanvullende aangifte worden ingediend.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Verzoekster in het hoofdgeding sloot op 9 juni 2006 met opdrachtgever NÁD MPS-4 Kft, een algemene aannemingsovereenkomst inzake te verrichten bouwwerkzaamheden. Verzoekster in het hoofdgeding voerde deze werkzaamheden uit samen met verscheidene onderaannemers.

15 De werkzaamheden begonnen in de lente van 2007, maar werden in de zomer van dat jaar stilgelegd wegens financiële problemen. De facturen voor de tot aan die stillegging verrichte prestaties werden uitgereikt. Zowel verzoekster in het hoofdgeding als haar onderaannemers kwamen hun verplichtingen op het gebied van aangifte en betaling van btw na uit hoofde van de oude btw-wet.

16 Op 14 februari 2008, na de inwerkingtreding van de nieuwe btw-wet, hebben verzoekster in het hoofdgeding, de opdrachtgever en de onderaannemers bij gezamenlijke beslissing en overeenkomstig § 269, lid 1, van die wet, verzocht om toepassing van de nieuwe wet op de werkzaamheden die waren verricht op basis van zowel de overeenkomst tussen verzoekster in het hoofdgeding en de opdrachtgever, als de overeenkomsten die waren gesloten tussen voornoemde verzoekster en haar onderaannemers (hierna: „verklaring van 14 februari 2008”).

17 Na een controle door de belastingautoriteit van de door verzoekster ingediende btw-aangifte voor het boekjaar 2007, heeft die autoriteit op 23 mei 2008 beslist dat verzoekster een belastingschuld had ter hoogte van een totaalbedrag van 52 822 000 HUF voor de maanden april tot en met september 2007. De belastingautoriteit heeft in dit verband uiteengezet dat verzoekster in het hoofdgeding geen recht kon doen gelden op aftrek op basis van de door de

onderaannemers opgestelde facturen, aangezien deze niet in overeenstemming waren met de nieuwe btw-wet. Na de verklaring van 14 februari 2008 waren de in de nieuwe btw-wet neergelegde bepalingen inzake de verleggingsregeling namelijk met terugwerkende kracht van toepassing op de in het boekjaar 2007 opgestelde facturen. Volgens de genoemde autoriteit hadden de door de onderaannemers opgestelde facturen de bepalingen van § 142, lid 7, en § 169, sub k, van die nieuwe wet moeten eerbiedigen. Opdat verzoekster haar recht op aftrek overeenkomstig de bepalingen van de nieuwe btw-wet zou kunnen uitoefenen hadden derhalve, enerzijds, de onderaannemers de uitgebrachte facturen moeten corrigeren en had, anderzijds, verzoekster haar btw-aangifte voor het boekjaar 2007 moeten wijzigen door een aanvullende aangifte te doen.

18 Bij beslissing van 5 september 2008 heeft de APEH de beslissing van 23 mei 2008 bevestigd.

19 Verzoekster in het hoofdgeding heeft beroep ingesteld bij de verwijzende rechter strekkende tot nietigverklaring van de beslissing van de APEH van 5 september 2008. De verwijzende rechter is van mening dat § 269, lid 1, van de nieuwe btw-wet de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn alsmede verscheidene algemene beginselen van Unierecht schendt, aangezien de genoemde bepaling met terugwerkende kracht het recht op aftrek dat door verzoekster in het hoofdgeding legaal werd uitgeoefend op basis van de oude btw-wet, heeft opgeheven.

20 In die omstandigheden heeft de Baranya Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een voorschrift van een lidstaat dat in werking is getreden op 1 januari 2008, nadat het recht op belastingaftrek is ontstaan, en dat met het oog op de aftrek van de betaalde en aangegeven btw over diensten of leveringen van goederen tijdens het boekjaar 2007 als voorwaarde stelt dat de inhoud van de facturen wordt aangepast en een aanvullende aangifte wordt ingediend, verenigbaar met de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn?

2) Is de in § 269, lid 1, van de nieuwe btw-wet vastgestelde maatregel volgens welke, bij vervulling van de in deze bepaling genoemde voorwaarden, de rechten en verplichtingen overeenkomstig deze wet worden vastgesteld en toegepast, ook al zijn deze vóór de inwerkingtreding daarvan, binnen de verjaringstermijn, ontstaan, verenigbaar met de algemene beginselen van het [Unie]recht, en in het bijzonder is deze maatregel objectief gerechtvaardigd, redelijk en evenredig en in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

21 De Hongaarse regering betoogt dat het hoofdgeding niet noopt tot uitlegging van de in de verwijzingsbeschikking aangehaalde bepalingen en juridische beginselen. Zij merkt in dit verband op dat, enerzijds, de toepassing met terugwerkende kracht van de bepalingen van de nieuwe btw-wet uitsluitend is gebaseerd op een uitdrukkelijke en vrijwillige wilsverklaring van verzoekster in het hoofdgeding en de andere betrokken belastingplichtigen. Aangezien verzoekster in het hoofdgeding uitdrukkelijk heeft verzocht om een dergelijke toepassing van die wet, dient zij de daaraan verbonden juridische gevolgen te respecteren. Anderzijds vloeit het hoofdgeding voort uit de onjuiste uitlegging door verzoekster in het hoofdgeding van de overgangsbepalingen van de nieuwe btw-wet. In dat geding is een vraag gerezen van uitlegging van nationaal recht en niet van Unierecht.

22 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het in het kader van de in

artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof van Justitie van de Europese Unie en de nationale rechter uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van het geval, de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen alsmede de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen de uitlegging van Unierecht betreffen, is het Hof dus in beginsel verplicht uitspraak te doen (zie met name arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 38; 1 oktober 2009, Gottwald, C-103/08, Jurispr. blz. I-9117, punt 16, en 22 april 2010, Dimos Agiou Nikolaou, C-82/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 14).

23 Hieruit volgt dat het vermoeden van relevantie dat op de prejudiciële vragen van nationale rechterlijke instanties rust, slechts in uitzonderingsgevallen kan worden opgeheven, namelijk wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van de in die vragen genoemde bepalingen van Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding (zie met name reeds aangehaald arrest Gottwald, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Dit neemt echter niet weg dat in casu de bepalingen van de nieuwe btw-wet, ongeacht het feit dat verzoekster in het hoofdgeding heeft gekozen voor toepassing van die nieuwe wet en al heeft zij haar keuze gebaseerd op een onjuiste uitlegging van de betrokken wet, van toepassing zijn op het hoofdgeding en dat de verwijzende rechter twijfels heeft over de verenigbaarheid van de overgangsmaatregelen van die wet met diverse bepalingen van Unierecht, aangezien die maatregelen verzoekster in het hoofdgeding beletten haar recht op btw-af trek uit te oefenen.

25 De gevraagde uitlegging van Unierecht is bijgevolg niet kennelijk irrelevant voor de beslissing die de verwijzende rechterlijke instantie moet nemen.

26 Het verzoek om een prejudiciële beslissing moet dus ontvankelijk worden verklaard.

Eerste vraag

27 Aangaande, ten eerste, het voorwerp van de eerste vraag, moet worden vastgesteld dat het verzoek van de verwijzende rechter de uitlegging van de artikelen 17 en 20 van de Zesde richtlijn betreft.

28 Richtlijn 2006/112 heeft overeenkomstig haar artikelen 411 en 413 de Zesde richtlijn evenwel met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen.

29 Aangezien de relevante feiten van het hoofdgeding plaatsvonden na 1 januari 2007, is derhalve alleen de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 relevant voor dit geding.

30 Dat de nationale rechter bij de formulering van de prejudiciële vraag formeel alleen verwijst naar bepaalde voorschriften van de Zesde richtlijn, staat niet eraan in de weg dat het Hof deze rechter alle uitleggingsgegevens verschafft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of deze al dan niet in zijn vragen worden genoemd (zie in die zin arresten van 27 oktober 2009, ?EZ, C-115/08, Jurispr. blz. I-10265, punt 81, en 12 januari 2010, Petersen, C-341/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 48).

31 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit punt 3 van de considerans van richtlijn 2006/112, deze de bestaande wetgeving betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake btw, en met name de Zesde richtlijn, herschikt, welke herschikking in beginsel geen materiële wijzigingen in die wetgeving aanbrengt.

32 In deze omstandigheden dient te worden geoordeeld dat de eerste vraag de uitlegging betreft van de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, die overeenkomen met de in de verwijzingsbeschikking bedoelde bepalingen van de Zesde richtlijn. Daar komt bij dat, aangezien de eerste vraag in wezen betrekking heeft op de nadere regels voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek, moet worden geoordeeld dat die vraag ook betrekking heeft op de uitlegging van artikel 178 van richtlijn 2006/112.

33 Wat, ten tweede, de zaak ten gronde betreft, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, en 178 van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarbij, in het kader van een toepassing met terugwerkende kracht van nieuwe bepalingen inzake de verlegging, voor btw-aftrek wordt vereist dat de facturen betreffende handelingen die zijn verricht vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet, worden gecorrigeerd, en dat een aanvullende belastingaangifte werd ingediend.

34 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat, enerzijds, het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en, in beginsel, niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 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 aldus de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arresten van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24; 21 april 2005, HE, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 70, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 48).

36 Het feit dat de belastingplichtige heeft gekozen voor toepassing van de nieuwe, in plaats van de oude btw-wet, kan dus als zodanig geen afbreuk doen aan het recht op aftrek van voorbelasting, dat rechtstreeks voortvloeit uit de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112.

37 Wat, anderzijds, de in artikel 178 van richtlijn 2006/112 bedoelde nadere regels voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek betreft, moet worden vastgesteld dat, aangezien het hier gaat om een onder artikel 199, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 vallende verleggingsregeling, enkel de in artikel 178, sub f, bedoelde nadere regels van toepassing zijn. Bijgevolg behoeft een belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de btw daarover gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van richtlijn 2006/112 opgestelde factuur te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen en moet hij enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen bij de uitoefening van de mogelijkheid die artikel 178, sub f, van deze richtlijn hem biedt (zie in die zin arrest van 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 47).

38 Uit de rechtspraak volgt dat de formaliteiten die aldus door de betrokken lidstaat zijn vastgesteld en die door de belastingplichtige moeten worden geëerbiedigd om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de betrokken verleggingsregeling te controleren (zie in die zin reeds aangehaald arrest Bockemühl, punt 50).

39 In dit verband is reeds geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs

wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arrest van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457, punt 63).

40 Wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige voor wie de betrokken handelingen zijn verricht, tot voldoening van de btw gehouden is, verzetten de artikelen 167, 168 en 178, sub f, van richtlijn 2006/112 zich bijgevolg tegen een wettelijke regeling waarbij, wat het recht van die belastingplichtige op aftrek van deze belasting betreft, nadere voorwaarden worden gesteld die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Bockemühl, punt 51, en Ecotrade, punt 64).

41 In het kader van het hoofdgeding heeft de belastingadministratie verzoekster in het hoofdgeding de aftrek geweigerd van de btw met betrekking tot de bouwwerkzaamheden die in 2007 waren verricht door haar onderaannemers, op grond, enerzijds, dat zij met betrekking tot die handelingen niet beschikte over gecorrigeerde facturen die voldeden aan de bepalingen van § 142, lid 7, en § 169, sub k, van de nieuwe btw-wet, die met terugwerkende kracht van toepassing waren vanaf 1 januari 2008, en, anderzijds, dat zij haar belastingaangifte voor 2007 niet op basis van de aldus gecorrigeerde facturen had gewijzigd.

42 Ten eerste blijkt uit het dossier dat is voldaan aan de materiële voorwaarden van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 voor het verkrijgen van het recht op btw-aftrek, opdat verzoekster in het hoofdgeding dit recht zou kunnen doen gelden met betrekking tot de btw over de door haar onderaannemers verrichte bouwwerkzaamheden. Opgemerkt zij dat laatstgenoemde handelingen immers zijn gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige in de desbetreffende lidstaat. Bovendien was de betrokken belastingautoriteit er, op basis van de belastingaangifte voor het boekjaar 2007, van op de hoogte dat aan die materiële voorwaarden was voldaan.

43 Ten tweede wordt niet betwist dat toen de belastingautoriteit de aftrek door verzoekster in het hoofdgeding van de btw over de diensten van de onderaannemer weigerde, deze autoriteit, op basis van de belastingaangifte voor het boekjaar 2007 en de verklaring van 14 februari 2008, beschikte over alle gegevens die noodzakelijk waren om te kunnen nagaan of verzoekster in het hoofdgeding, voor wie de door haar onderaannemers verrichte bouwwerkzaamheden zijn verricht, tot voldoening van btw gehouden was.

44 Zoals de Europese Commissie opmerkt, kan het opleggen van formaliteiten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, tot gevolg hebben dat verzoekster in het hoofdgeding wordt belet om haar recht op aftrek uit te oefenen.

45 Gelet op de in de punten 39 en 40 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, moet derhalve worden geoordeeld dat de artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen het opleggen van formaliteiten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

46 In deze omstandigheden moeten de artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing met terugwerkende kracht van een nationale wettelijke regeling die, in het kader van een verleggingsregeling, voor aftrek van btw over bouwwerkzaamheden vereist dat de facturen voor die handelingen worden gecorrigeerd en dat een aanvullende, gecorrigeerde aangifte wordt ingediend, terwijl de betrokken belastingautoriteit over alle nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige voor wie de betrokken handelingen zijn verricht, tot voldoening van de btw gehouden is, en om het bedrag van de aftrekbare belasting te verifiëren.

Tweede vraag

47 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

48 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing met terugwerkende kracht van een nationale wettelijke regeling die, in het kader van een verleggingsregeling, voor aftrek van belasting over de toegevoegde waarde over bouwwerkzaamheden vereist dat de facturen voor die handelingen worden gecorrigeerd en dat een aanvullende, gecorrigeerde aangifte wordt ingediend, terwijl de betrokken belastingautoriteit over alle nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige voor wie de betrokken handelingen zijn verricht, tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is, en om het bedrag van de aftrekbare belasting te verifiëren.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.