

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

6 februari 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Verleggingsregeling – Recht op aftrek – Betaling van belasting aan dienstverrichter – Ontbreken van verplichte vermeldingen – Betaling van onverschuldigde btw – Verlies van recht op aftrek – Beginsel van fiscale neutraliteit – Rechtszekerheidsbeginsel”

In zaak C-424/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Curtea de Apel Oradea (Roemenië) bij beslissing van 26 juni 2012, ingekomen bij het Hof op 18 september 2012, in de procedure

SC Fatorie SRL

tegen

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J. C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- SC Fatorie SRL, vertegenwoordigd door C. Costa?, avocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu, V. Angelescu en I. Bara-Bu?il? als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door M. Linntam als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Keppenne en L. Lozano Palacios 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 L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), in het bijzonder de uitlegging van de bepalingen betreffende het recht op aftrek bij toepassing van de verleggingsregeling, alsook van het beginsel van de fiscale neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en het rechtszekerheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SC Fatorie SRL (hierna: „Fatorie”) en de Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor (algemene directie van de openbare financiën van het district Bihor; hierna: „Direc?ia”) over de weigering om aftrek van btw te verlenen aan Fatorie wegens niet-toepassing van de bepalingen betreffende de verleggingsregeling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 178, sub a en f, 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, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

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.”

4 Artikel 199, lid 1, van die richtlijn bepaalt dat de lidstaten voor bepaalde diensten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie die diensten worden verricht. Die regeling, die doorgaans bekend is als de „verleggingsregeling”, kan volgens artikel 199, lid 1, sub a, met name worden toegepast op „bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat”.

5 Artikel 226, punt 11, van die richtlijn bepaalt:

„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:

[...]

11) in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld of onder de toepassing van de verleggingsregeling vallen”.

Roemeens recht

6 Artikel 146, lid 1, sub a, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003; hierna: „belastingwetboek”) luidt:

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

a) voor de belasting die is verschuldigd of is betaald met betrekking tot goederen die hem zijn geleverd of zullen worden geleverd of diensten die voor hem zijn verricht of zullen worden verricht, beschikken over een factuur die de in artikel 155, lid 5, bedoelde informatie bevat”.

7 Artikel 155, lid 5, sub n, punt 2, van het belastingwetboek bepaalt:

„De factuur moet de volgende informatie bevatten:

[...]

2. indien de belasting door de ontvanger verschuldigd is onder de voorwaarden van artikel 150, lid 1, sub b tot en met d en g, een verwijzing naar de bepalingen van de onderhavige titel of van richtlijn 112 dan wel de vermelding ‚verleggingsregeling’ voor de in artikel 160 bedoelde verrichtingen”.

8 Artikel 160 van het belastingwetboek, in de versie die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding gold, bepaalt:

„1. De leveranciers en ontvangers van de in lid 2 bedoelde goederen/diensten zijn verplicht om de in dit artikel neergelegde vereenvoudigingsmaatregelen toe te passen. De noodzakelijke voorwaarde voor de toepassing van de vereenvoudigingsmaatregelen is dat zowel de leverancier als de ontvanger overeenkomstig artikel 153 voor btw-doeleinden zijn geregistreerd.

2. De vereenvoudigingsmaatregelen zijn van toepassing op de levering of de verrichting van de volgende goederen en diensten:

[...]

b) gebouwen, delen van gebouwen en terreinen van welke aard ook, op de levering waarvan de belastingregeling van toepassing is;

c) bouw- en montagewerkzaamheden;

[...]

3. Leveranciers zijn gehouden in de facturen die worden uitgereikt voor de levering van in lid 2 bedoelde goederen de vermelding ‚verleggingsregeling’ op te nemen, zonder de desbetreffende belasting te vermelden. Op de facturen die zij van leveranciers ontvangen, vermelden ontvangers de desbetreffende belasting, die zij in de belastingsaangifte als voldane belasting én als aftrekbare belasting opgeven. Voor de verrichtingen waarop de vereenvoudigingsmaatregelen van toepassing zijn, wordt tussen leverancier en ontvanger geen belasting betaald.

[...]

5. Zowel de leveranciers/dienstverrichters als de ontvangers zijn verantwoordelijk voor de toepassing van de bepalingen van het onderhavige artikel. Indien de leverancier/dienstverrichter niet ‚verleggingsregeling’ heeft vermeld op de facturen die zijn uitgereikt voor de in lid 2 bedoelde

goederen/diensten, is de ontvanger verplicht om de verleggingsregeling toe te passen, af te zien van de betaling van de belasting aan de leverancier/dienstverrichter, uit eigen beweging de vermelding ‚verleggingsregeling’ op de factuur aan te brengen en de in lid 3 neergelegde verplichtingen na te komen.”

9 Punt 82 van Hot?r?area Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 betreffende de uitvoeringsbepalingen van wet 571/2003 houdende het belastingwetboek), in de versie die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding gold, bepaalt:

„1. De noodzakelijke voorwaarde van artikel 160, lid 1, van het belastingwetboek voor de toepassing van de vereenvoudigingsmaatregelen en de verleggingsregeling is dat zowel de leverancier/dienstverrichter als de ontvanger overeenkomstig artikel 153 van het belastingwetboek voor btw-doeleinden zijn geregistreerd en dat de betrokken verrichting belastbaar is. De vereenvoudigingsmaatregelen zijn slechts van toepassing op in het binnenland verrichte handelingen als omschreven in artikel 125 ter van het belastingwetboek.

[...]

3. In het geval van leveringen/dienstverrichtingen als bedoeld in artikel 160, lid 2, van het belastingwetboek, ook voor ontvangen voorschotten, reiken leveranciers/dienstverrichters facturen zonder belasting uit en nemen zij in de factuur de vermelding „verleggingsregeling” op. De belasting wordt berekend door de ontvanger en vermeld op de facturen en in het inkoopboek; in de belastingaangifte wordt zij opgenomen als zowel geïnde belasting als aftrekbare belasting. Boekhoudkundig boekt de ontvanger in het belastingtijdvak het bedrag van de desbetreffende belasting onder zowel post 4426 [aftrekbare btw] als post 4427 [geïnde btw].

[...]

12. In het geval van bouw- en montagewerkzaamheden waarvoor voorschotten zijn ontvangen en/of facturen zijn uitgereikt voor de gehele of gedeeltelijke waarde onder de verleggingsregeling tot en met 31 december 2007, maar waarvoor het belastbare feit in 2008 plaatsvindt, namelijk op de datum waarop voortgangsverslagen zijn uitgebracht en, in voorkomend geval, zijn aanvaard door de ontvangers, is de normale belastingregeling alleen van toepassing op het verschil tussen de waarde van de werken waarvoor het belastbare feit in 2008 plaatsvindt en de waarde van de ontvangen voorschotten/de bedragen die zijn vermeld op de tot en met 31 december 2007 uitgereikte facturen. [...]

10 Artikel 105, leden 1 en 3, van Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (verordening van de regering nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), in de versie zoals bekendgemaakt in de *Monitorul Oficial al Rom?niei* (deel I, nr. 513 van 31 juli 2007), bepaalt:

„Voorschriften betreffende de belastingcontrole

1. De belastingcontrole is erop gericht alle situaties en rechtsbetrekkingen te onderzoeken die relevant zijn voor de belasting.

[...]

3. De belastingcontrole wordt slechts eenmaal verricht per belasting, heffing, bijdrage en andere bedragen die aan de geconsolideerde algemene begroting zijn verschuldigd en per belastingtijdvak. Bij wijze van uitzondering kan de bevoegde belastinginspecteur beslissen om een

bepaalde periode opnieuw te onderzoeken indien tussen het einde van de belastingcontrole en het verstrijken van de verjaringstermijn aan de belastinginspecteurs op de datum van de controle onbekende aanvullende gegevens of rekenfouten aan het licht komen die een invloed hebben op de uitkomst van die controle.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Op 3 januari 2007 heeft Fatorie met SC Megasal Construc?ii SRL (hierna: „Megasal”) een kaderovereenkomst gesloten betreffende bouwwerkzaamheden, het bouwen van een varkensstal en de modernisering van een varkensbedrijf. De werken zijn in februari 2008 voltooid.

12 In de loop van 2007 heeft Megasal, als verrichter van de betrokken diensten, in het kader van de verleggingsregeling verschillende facturen uitgereikt voor de betaling van voorschotten, met toepassing van de vereenvoudigingsmaatregelen van punt 82 van Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004. Het totale bedrag van de zonder btw opgestelde en uitgereikte facturen bedroeg 1 017 834, 37 Roemeense leu (RON).

13 Op 3 maart 2008 heeft Megasal een factuur uitgereikt voor het totaalbedrag van de uitgevoerde werkzaamheden, te weten 1 052 840,10 RON, waarvan 168 101 RON aan btw en 884 740 RON voor de prijs van de werken. Fatorie heeft die btw aan Megasal betaald.

14 Na het door Fatorie aan de Roemeense staat gerichte verzoek tot teruggaaf van btw heeft de Direc?ia bij besluit van 2 juli 2008 de terugbetaling van de btw toegestaan ten bedrage van 173 057 RON, daaronder begrepen de btw ten bedrage van 168 101 RON met betrekking tot de factuur van 3 maart 2008, overeenkomstig het verslag van de belastingcontrole van 13 juni 2008 betreffende de periode van 1 juli 2007 tot en met 31 maart 2008.

15 In 2009, na een tweede belastingcontrole betreffende de door Fatorie betaalde btw voor de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 maart 2008, heeft de Direc?ia beslist dat de btw met betrekking tot de factuur van 3 maart 2008 moest worden teruggevorderd, aangezien de vereenvoudigingsmaatregelen inzake de verleggingsregeling niet in acht waren genomen. Bij belastingaanslag van 18 mei 2009 heeft de Direc?ia derhalve van Fatorie betaling aan de staatskas van 221 221 RON gevorderd, te weten 168 101 RON aan btw en 53 120 RON aan vertragsrente.

16 Blijkens de aan het Hof verstrekte gegevens is Megasal failliet gegaan en heeft zij de op de factuur van 3 maart 2008 vermelde btw, die Fatorie aan haar had betaald, niet aan de Roemeense belastingdienst afgedragen.

17 Op 15 juli 2009 heeft Fatorie tegen de Direc?ia beroep in rechte ingesteld tot nietigverklaring van het terugvorderingsbesluit en de belastingaanslag van 18 mei 2009.

18 Bij vonnis van 22 september 2010 heeft het Tribunalul Bihor dat beroep ongegrond verklaard. Bij arrest van 9 maart 2011 is het hoger beroep tegen dat vonnis om dezelfde reden verworpen en is het vonnis onherroepelijk geworden.

19 Op 17 mei 2011 heeft Fatorie een verzoek tot herziening van het vonnis van 22 september 2010 ingediend op grond dat dit vonnis met schending van het Unierecht was geweest. Dat verzoek is bij vonnis van 7 november 2011 niet?ontvankelijk verklaard.

20 Op 12 januari 2012 is Fatorie bij het Curtea de Apel Oradea tegen dat vonnis opgekomen.

21 Fatorie betoogt dat op het hoofdgeding met name de rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit het arrest van 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, Jurispr. blz. I?3303) moet worden toegepast,

volgens welke, wanneer de verleggingsregeling van toepassing is, het feit dat niet is voldaan aan de voor de facturatie geldende voorwaarden, geen afbreuk doet aan het recht op aftrek. De door de leverancier bij de opstelling van de factuur van 3 maart 2008 begane onregelmatigheden en het feit dat Fatorie die factuur niet heeft verbeterd, kunnen dus geen invloed hebben op Fatorie's recht op aftrek van de btw met betrekking tot die factuur.

22 Volgens de Directie heeft Fatorie het recht op aftrek van de in de factuur van 3 maart 2008 vermelde btw verloren, aangezien de vennootschap die de factuur heeft uitgereikt, Megasal, die factuur verkeerd heeft opgesteld, met toepassing van de gebruikelijke regels inzake btw, terwijl zij overeenkomstig de vereenvoudigingsmaatregelen van artikel 160, lid 2, sub b, van het belastingwetboek had moeten worden opgesteld, en voorts Fatorie de verplichting van artikel 160, lid 5, van dat wetboek niet is nagekomen, doordat zij niet uit eigen beweging de vermelding „verleggingsregeling” in de factuur heeft opgenomen en de belasting aan de dienstverrichter heeft betaald.

23 Daarom heeft het Curtea de Apel Oradea de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is de toepassing van de sanctie van verlies van het recht op btw-aftrek op een belastingplichtige verenigbaar met de bepalingen van de [btw-richtlijn] ingeval:

a) de factuur die door de belastingplichtige is overgelegd met het oog op de uitoefening van het recht op aftrek, door een derde verkeerd, te weten zonder toepassing te geven aan de vereenvoudigingsmaatregelen, is opgesteld;

b) de belastingplichtige de in de factuur vermelde btw heeft betaald?

2) Verzet het [Unierechtelijke] rechtszekerheidsbeginsel zich tegen de bestuurspraktijk van de Roemeense belastinginstanties die

a) aanvankelijk bij onherroepelijk bestuursbesluit het recht op btw-aftrek hebben erkend;

b) vervolgens op dat besluit zijn teruggekomen en hebben bepaald dat de belastingplichtige aan de staatskas de btw moet storten waarvoor het recht op aftrek was uitgeoefend, en ook de interesten en de boete wegens vertraging?

3) In het geval dat:

a) de belastingplichtige de door een derde onterecht in een factuur vermelde btw heeft betaald;

b) de belastingautoriteiten geen actieve maatregelen hebben genomen om de derde te verzoeken om de verkeerd opgestelde factuur te corrigeren;

c) ingevolge het faillissement van de derde de correctie van de factuur momenteel onmogelijk is, is dan verenigbaar met het beginsel van de neutraliteit van de btw dat een belastingplichtige het recht op btw-aftrek wordt ontzegd?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

24 De Europese Commissie draagt weliswaar niet uitdrukkelijk een exceptie van niet-ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing voor, maar betwijfelt toch of het verzoek ontvankelijk is, op grond dat het noch de uiteenzetting bevat van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van bepaalde Unierechtelijke bepalingen vragen te stellen noch welk verband hij ziet tussen die

bepalingen en de op het geding toepasselijke nationale wettelijke regeling.

25 Volgens vaste rechtspraak kan het Hof een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arresten van 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C?11/07, Jurispr. blz. I?6845, punt 28, en 20 juni 2013, Rodopi?M 91, C?259/12, punt 27).

26 Dit is in casu niet het geval. De gevraagde uitlegging van de omvang van het recht op aftrek van de btw alsook van het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel houdt immers direct verband met het voorwerp van het hoofdgeding, dat onbetwistbaar reëel is. Bovendien bevat de verwijzingsbeslissing voldoende feitelijke en juridische gegevens voor een nuttig antwoord van het Hof op de gestelde vragen.

27 Het verzoek om een prejudiciële beslissing moet bijgevolg ontvankelijk worden verklaard.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste en de derde vraag

28 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit zich in het kader van een aan de verleggingsregeling onderworpen verrichting ertegen verzetten dat de dienstontvanger het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw die hij onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op basis van een verkeerd opgestelde factuur, ook wanneer die fout wegens het faillissement van die dienstverrichter niet kan worden verholpen.

29 Allereerst zij eraan herinnerd dat krachtens de verleggingsregeling geen btw wordt betaald tussen de verrichter en de ontvanger van diensten. Laatstgenoemde is voor de verrichte handelingen tot voldoening van de voorbelasting gehouden, waarbij hij die belasting in principe kan aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is.

30 Voorts zij benadrukt dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt (reeds aangehaald arrest Bockemühl, punt 38, en arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C?368/09, Jurispr. blz. I?7467, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 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, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die 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, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C?439/04 en C?440/04, Jurispr. blz. I?6161, punt 48).

32 Wat voorts de in artikel 178 van de btw-richtlijn opgesomde nadere regels voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek betreft, zijn enkel die van dat artikel, sub f, van toepassing, aangezien het gaat om een onder artikel 199, lid 1, sub a, van die richtlijn vallende verleggingsregeling.

33 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat een belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de btw daarover gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van de btw-richtlijn opgestelde factuur behoeft te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen en hij enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten moet vervullen bij de uitoefening van de mogelijkheid die artikel 178, sub f, hem biedt (zie in die zin reeds aangehaald arrest Bockemühl, punt 47).

34 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de omvang van de formaliteiten die aldus door de betrokken lidstaat zijn vastgesteld en die door de belastingplichtige in acht moeten worden genomen om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, niet verder mag gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de verleggingsregeling te controleren en de heffing van de btw te waarborgen (zie in die zin reeds aangehaald arrest Bockemühl, punt 50, en arrest van 30 september 2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 38).

35 Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat in het kader van de verleggingsregeling 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, en reeds aangehaald arrest *Uszodaépít?*, punt 39).

36 Anders dan Fatorie betoogt, verschillen de omstandigheden van het hoofdgeding van die van de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Bockemühl.

37 In het hoofdgeding blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat in strijd met het bepaalde in artikel 160, lid 3, van het belastingwetboek op de factuur van 3 maart 2008 niet de vermelding „verleggingsregeling” voorkomt, en dat Fatorie niet de in lid 5 van dat artikel bedoelde maatregelen heeft getroffen die nodig zijn om het ontbreken van die vermelding te verhelpen. Voorts zij vastgesteld dat Fatorie de ten onrechte op die factuur vermelde btw verkeerdelijk aan Megasal heeft betaald, terwijl zij krachtens die regeling als ontvanger van de diensten de btw aan de belastingautoriteiten had moeten betalen overeenkomstig artikel 199 van de btw-richtlijn. Naast het feit dat de litigieuze factuur niet voldoet aan de formele vereisten van de nationale wettelijke regeling, is derhalve niet voldaan aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling.

38 Die situatie heeft de belastingdienst belet de toepassing van de verleggingsregeling na te gaan en heeft voor de betrokken lidstaat een gevaar voor verlies van belastinginkomsten opgeleverd.

39 Voorts is het vaste rechtspraak dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is, dat wil zeggen belasting ter zake van een aan btw onderworpen handeling, of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was (arresten van 13 december 1989, *Genius*, C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 13, en 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel*, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 53).

40 Aangezien de door Fatorie aan Megasal betaalde btw niet verschuldigd is en die betaling niet voldoet aan een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling, kan Fatorie zich derhalve niet beroepen op een recht op aftrek van die btw.

41 In dit verband kan het faillissement van Megasal niet afdoen aan de weigering om Fatorie aftrek van btw te verlenen door de niet-nakoming van essentiële verplichtingen voor de toepassing van de verleggingsregeling.

42 De ontvanger van de diensten die de btw onverschuldigd heeft betaald aan de verrichter

van die diensten kan hem echter om teruggaaf verzoeken overeenkomstig het nationale recht.

43 Aangaande de omstandigheid dat de belastingdienst Megasal niet heeft gelast de verkeerd opgestelde factuur te verbeteren, zij opgemerkt dat het hoofdgeding betrekking heeft op een weigering van de Direc?ia om aftrek van btw te verlenen aan Fatorie, en dat om de vragen te beantwoorden geen uitspraak hoeft te worden gedaan over een eventuele verplichting van de belastingdienst jegens een derde.

44 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord dat de btw?richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit zich in het kader van een aan de verleggingsregeling onderworpen verrichting in omstandigheden als die van het hoofdgeding er niet tegen verzetten dat de dienstontvanger het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw die hij onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op basis van een verkeerd opgestelde factuur, ook wanneer die fout wegens het faillissement van die dienstverrichter niet kan worden verholpen.

De tweede vraag

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het rechtszekerheidsbeginsel zich verzet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die btw en vertragsrente van hem te vorderen.

46 Allereerst verlangt het rechtszekerheidsbeginsel dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gezien zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie in die zin reeds aangehaald arrest Ecotrade, punt 44).

47 Dienaangaande verwijst de Roemeense regering in haar schriftelijke opmerkingen naar artikel 105, lid 3, van Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, volgens welk bij wijze van uitzondering binnen de verjaringstermijn een bepaalde periode opnieuw kan worden onderzocht indien aan de belastinginspecteurs op de datum van de controle onbekende aanvullende gegevens of rekenfouten aan het licht komen die een invloed hebben op de uitkomst van die controle.

48 Die regeling, aan de duidelijkheid en de voorspelbaarheid voor de belastingplichtige waarvan niet ernstig is afgedaan, voldoet aan het rechtszekerheidsbeginsel.

49 Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de in punt 47 van het onderhavige arrest aangehaalde nationale wetbepaling van toepassing is op het bij hem aanhangige geding.

50 Aangaande de vertragsrente zij eraan herinnerd dat waar harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling ontbreekt, de lidstaten bevoegd blijven om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin met name arresten van 16 december 1992, Commissie/Griekenland, C?210/91, Jurispr. blz. I?6735, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 december 2000, de Andrade, C?213/99, Jurispr. blz. I?11083, punt 20, en reeds aangehaald arrest Rodopi-M 91, punt 31).

51 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat het

rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om binnen een vervaltermijn een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting en verdragingsrente van hem te vorderen.

Kosten

52 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **In het kader van een aan de verleggingsregeling onderworpen verrichting in omstandigheden als die van het hoofdgeding verzetten richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van fiscale neutraliteit zich er niet tegen dat de dienstontvanger het recht wordt ontzegd op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die hij onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op basis van een verkeerd opgestelde factuur, ook wanneer die fout wegens het faillissement van die dienstverrichter niet kan worden verholpen.**
- 2) **Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich niet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om binnen een vervaltermijn een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting en verdragingsrente van hem te vorderen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.