



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

8 mei 2013*

„Fiscale bepalingen — Belasting over toegevoegde waarde — Zesde richtlijn (77/388/EEG) — Recht op aftrek van voorbelasting — Verplichtingen van belastingplichtige — Bezit van onregelmatige of onnauwkeurige facturen — Ontbreken van verplichte vermeldingen — Weigering van recht op aftrek — Achteraf overgelegd bewijs dat gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht — Corrigerende facturen — Recht op teruggaaf van btw — Neutraliteitsbeginsel”

In zaak C-271/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Bergen (België) bij beslissing van 25 mei 2012, ingekomen bij het Hof op 1 juni 2012, in de procedure

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens,

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

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

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

* Procestaal: Frans.

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, alsmede F. Martens, G. Martens en T. Martens, vertegenwoordigd door O. Van Ermengem, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en C. Soulay als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de 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 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 (PB L 60, blz. 16; hierna: „Zesde richtlijn”), alsmede van het neutraliteitsbeginsel.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, en F. Martens, G. Martens en T. Martens, samen de groep Martens, enerzijds, en de Belgische Staat anderzijds over diens weigering van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over diensten die binnen de groep Martens zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

- 3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan btw onderworpen.
- 4 In hoofdstuk VII, „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, bepaalt artikel 10 van de Zesde richtlijn:
 - „1.
 - a) Als ‘belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;
 - b) De belasting wordt geacht ‘verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.
 2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]

[...]”

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als titel „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

6 Artikel 18 van de Zesde richtlijn, „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, preciseert:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

[...]

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[...]

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

[...]”

7 Artikel 21, lid 1, sub a en c, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

a) door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, met uitzondering van de in artikel 9, lid 2, sub e, bedoelde handelingen verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. [...]

[...]

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document [...]”

8 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, in die versie die voortvloeit uit artikel 28 nonies, bepaalt:

„Verplichtingen in het binnenlands verkeer

1.

a) Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.[...]

2.

a) Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.[...]

3.

a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. [...]

[...]

b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

[...]

c) De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.

[...]

8. De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

[...]”

Nationale regeling

- 9 Artikel 3, § 1, 1°, van koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 12 december 1969) bepaalt:

„§ 1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

1° ten aanzien van de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, in het bezit zijn van een factuur uitgereikt overeenkomstig artikel 5 van koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 [met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, blz. 27976; hierna: ‘koninklijk besluit nr. 1’)]”

- 10 Ingevolge artikel 5, § 1, 6°, van koninklijk besluit nr. 1 vermeldt de factuur „de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de geleverde goederen en van de verstrekte diensten en hun hoeveelheid alsook het voorwerp van de diensten”.

Hoofdingeding en prejudiciële vragen

- 11 F. Martens, G. Martens en T. Martens zijn de rechthebbenden van J.-P. Martens, die een eenpersoonsonderneming onder de naam „Margaz” exploiteerde. Uit deze onderneming is de groep Martens gegroeid, waarvan de vennootschappen diverse activiteiten ondernamen, zoals aankoop, verkoop en vervoer van aardolieproducten en dienstverlening in verband met vastgoed. Van de groep Martens was Petroma Transports NV de belangrijkste werkgever, en deze vennootschap verrichtte verschillende diensten voor de andere vennootschappen van deze groep. Er werden overeenkomsten afgesloten voor het gebruik van het personeel van deze vennootschap voor intragroepsdiensten. Volgens deze overeenkomsten moest voor deze diensten een vergoeding op basis van het aantal door het personeel gepresteerde uren worden betaald.
- 12 Naar aanleiding van controles vanaf 1997 heeft de Belgische belastingadministratie zowel voor de directe belastingen als voor de btw bezwaar gemaakt tegen de intragroepsfacturen en de op basis daarvan verrichte aftrek sinds aanslagjaar 1994, voornamelijk op grond dat deze facturen onvolledig waren en niet kon worden bewezen dat voor deze facturen daadwerkelijk prestaties waren verricht. De meeste facturen vermeldden een totaalbedrag, zonder detail van de eenheidsprijs en het aantal uren dat personeelsleden van de dienstverrichters hadden gepresteerd, zodat het voor de belastingadministratie onmogelijk was de juiste heffing van de belasting te controleren.
- 13 De belastingadministratie heeft de aftrek die de dienstontvangers binnen de groep van vennootschappen hadden verricht, niet aanvaard omdat met name niet was voldaan aan de voorschriften van artikel 5, § 1, 6°, van koninklijk besluit nr. 1 en artikel 3, § 1, 1°, van koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.
- 14 Vervolgens hebben deze vennootschappen bijkomende informatie verstrekt, maar de belastingadministratie heeft deze informatie niet toereikend voor de uitoefening van de aftrek van de verschillende btw-bedragen bevonden. Volgens deze administratie ging het immers ofwel om onderhandse overeenkomsten voor de verrichting van diensten die te laat zijn overgelegd, na de belastingcontroles en na mededeling van de door deze administratie voorgenomen rechtzettingen, zodat deze overeenkomsten geen vaste datum hadden en niet aan derden kunnen worden tegengeworpen, ofwel om facturen die na uitgifte, in het stadium van de administratieve procedure,

zijn vervolledigd door handgeschreven vermeldingen in verband met het aantal door het personeel gepresteerde uren, het uurloon en het soort diensten, en die volgens de belastingadministratie bijgevolg geen enkele bewijskracht hadden.

- 15 Op 2 februari 2005 heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen meerdere vonnissen gewezen. Hoewel de belastingplichtige voor een aantal facturen in het gelijk is gesteld, heeft deze rechtbank eveneens de weigering van aftrek van de btw voor enkele dienstontvangers bevestigd.
- 16 Naar aanleiding van nieuwe verzoeken om teruggave van de door de dienstverrichters betaalde belasting, heeft deze rechtbank de debatten heropend. Bij vonnis van 23 februari 2010 heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen na voeging van de zaken uitspraak gedaan en de verzoeken om teruggave ongegrond verklaard. Vervolgens hebben deze dienstverrichters hoger beroep tegen dat vonnis ingesteld.
- 17 Daarop heeft het Hof van Beroep te Bergen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Kan een lidstaat belastingplichtige dienstontvangers de aftrek van btw weigeren wanneer zij in het bezit zijn van weliswaar onvolledige facturen die echter zijn vervolledigd via overlegging van een aantal gegevens (bepaalde overeenkomsten, cijfers die aan de hand van de aangiften bij de Rijksdienst voor sociale zekerheid konden worden achterhaald, informatie over de werkwijzen van het betrokken concern, ...), waaruit mogelijk blijkt dat de gefactureerde diensten daadwerkelijk zijn verricht en waaruit ook de aard en het bedrag van deze handelingen aan het licht treden?
- 2) Dient een lidstaat die belastingplichtige dienstontvangers de aftrek van btw weigert op grond dat de door hen overgelegde facturen onvoldoende nauwkeurig zijn, hieruit dan ook niet af te leiden dat deze facturen tevens onvoldoende nauwkeurig zijn om de betaling van de daarin opgenomen btw te aanvaarden? Rust op deze lidstaat in dat geval niet de verplichting, teneinde de neutraliteit van de btw te verzekeren, om aan de ondernemingen die de aldus betwiste diensten hebben verricht, de voorbelasting te restitueren die zij over die diensten aan de lidstaat hebben betaald?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

- 18 De verwijzende rechter geeft niet aan van welke bepalingen van het Unierecht hij uitlegging verlangt.
- 19 Toch blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de achtergrond van het hoofdgeding dat de prejudiciële vragen de uitlegging betreffen van de bepalingen van de Zesde richtlijn en van het beginsel van fiscale neutraliteit.
- 20 Voor zover uit deze beslissing ook blijkt dat de eerste betwiste facturen dateren van 31 maart 1994, moet uitlegging worden gegeven van de betrokken bepalingen zoals die op deze datum van toepassing waren.

Eerste vraag

- 21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke belastingplichtige dienstontvangers het recht op aftrek van de btw kan worden geweigerd wanneer zij in het bezit zijn van onvolledige facturen die naderhand

worden 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.

- 22 Vooraf zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is, dat in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie in die zin arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 De aldus vastgestelde aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt op deze wijze een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arresten van 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 37, en 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punt 24).
- 24 Uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn blijkt dus dat elke belastingplichtige het recht heeft de bedragen die hem als btw in rekening zijn gebracht over aan hem verleende diensten, in aftrek te brengen voor zover deze diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt (zie in die zin arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Met betrekking tot de wijze van uitoefening van het recht op aftrek bepaalt artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur.
- 26 Volgens artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn moeten de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief alsmede, in voorkomend geval, de vrijstelling op de factuur afzonderlijk worden vermeld. Op grond van datzelfde lid 3, sub c, van artikel 22 kunnen de lidstaten de criteria vaststellen volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur. Voorts machtigt artikel 22, lid 8, de lidstaten ertoe andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.
- 27 Daaruit volgt dat de Zesde richtlijn met betrekking tot de uitoefening van het recht op aftrek enkel een factuur met bepaalde vermeldingen vereist en dat de lidstaten bijkomende vermeldingen kunnen verlangen teneinde de juiste inning van de btw en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren (zie in die zin arrest van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI, 123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, punt 16).
- 28 Voor de uitoefening van het recht op aftrek mag evenwel slechts worden vereist dat de factuur nog andere vermeldingen bevat dan die welke in artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn zijn genoemd, voor zover dat noodzakelijk is om de inning van de btw en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren. Bovendien mogen die vermeldingen niet zo talrijk of technisch zijn dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken (arrest Jeunehomme en EGI, reeds aangehaald, punt 17).
- 29 In de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling heeft de Belgische Staat gebruikgemaakt van de in artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn voorziene mogelijkheid, want artikel 5, § 1, 6°, van koninklijk besluit nr. 1 schrijft voor dat de factuur de gegevens vermeldt die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de belasting vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de geleverde goederen en van de verstrekte diensten, alsmede de hoeveelheid en het voorwerp ervan.

- 30 Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of de in deze regeling voorgeschreven bijkomende vermeldingen voldoen aan de in punt 28 van het onderhavige arrest uiteengezette vereisten.
- 31 Hoewel het Hof in punt 41 van het arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Jurispr. blz. I-7467), heeft geoordeeld dat de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk kunnen stellen van de naleving van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen waarin niet uitdrukkelijk is voorzien in 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), moet bovendien worden opgemerkt dat, in het hoofdgeding, de lidstaten op grond van de toentertijd van toepassing zijnde bepalingen de criteria konden vaststellen volgens welke een document kon worden geacht dienst te doen als factuur.
- 32 Blijkens de verwijzingsbeslissing is de belastingplichtige dienstontvangers het recht op btw-aftrek geweigerd op grond dat de facturen in het hoofdgeding niet voldoende nauwkeurig en volledig waren. De verwijzende rechter heeft in het bijzonder opgemerkt dat de meeste van deze facturen niet vermeldden wat de eenheidsprijs was en hoeveel uren het personeel van de dienstverrichters had gepresteerd, zodat het voor de belastingadministratie onmogelijk was de juiste heffing van de belasting te controleren.
- 33 Verzoekers in het hoofdgeding stellen dat de omstandigheid dat bepaalde door de nationale regeling voorgeschreven vermeldingen op de facturen ontbreken, het recht op btw-aftrek niet in gevaar kan brengen wanneer naderhand aan de belastingadministratie is aangetoond dat de handelingen daadwerkelijk zijn verricht en wat de aard en omvang ervan zijn.
- 34 Het gemeenschappelijke btw-stelsel verbiedt niet dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd. Wanneer is voldaan aan alle materiële vereisten voor het recht op btw-aftrek en de belastingplichtige de betrokken autoriteit een gecorrigeerde factuur heeft bezorgd voordat deze autoriteit een beslissing neemt, kan dit recht de belastingplichtige in beginsel niet worden geweigerd op grond dat de oorspronkelijke factuur een fout bevatte (zie in die zin arrest Pannon Gép Centrum, reeds aangehaald, punten 43-45).
- 35 Evenwel dient te worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de gegevens die nodig waren om de facturen te vervolledigen en te corrigeren, zijn verstrekt nadat de belastingadministratie had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren, zodat de aan deze administratie overgelegde facturen op het tijdstip waarop deze beslissing is genomen, nog niet waren gecorrigeerd teneinde deze administratie in staat te stellen de juiste heffing van de btw en de controle daarvan te verzekeren.
- 36 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, 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.

Tweede vraag

- 37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingadministratie teruggave van de door een dienstverrichter voldane btw weigert wanneer de dienstontvangers het recht van aftrek van de btw over de betrokken diensten evenwel is geweigerd wegens de onregelmatigheden die in de door deze dienstverrichter uitgereikte facturen zijn vastgesteld.

- 38 Derhalve rijst de vraag of tot naleving van het beginsel van fiscale neutraliteit als voorwaarde opdat de btw door de dienstverrichter verschuldigd wordt, kan worden gesteld dat de ontvanger van de betrokken diensten daadwerkelijk het recht op btw-af trek heeft uitgeoefend.
- 39 Ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de levering van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen. Overeenkomstig artikel 10, lid 2, van deze richtlijn ontstaat het belastbaar feit en wordt de belasting verschuldigd op het ogenblik waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht.
- 40 Volgens vaste rechtspraak wordt btw geheven over elke dienst en over elke levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie in die zin arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Dus dient te worden vastgesteld dat, zoals de Belgische Staat en de Europese Commissie in hun schriftelijke opmerkingen terecht aanvoeren, uit deze bepalingen van de Zesde richtlijn volgt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de verschuldigdheid van de btw door de belastingplichtige dienstverrichter niet afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige dienstontvanger daadwerkelijk het recht op btw-af trek heeft uitgeoefend.
- 42 Uit punt 13 van het onderhavige arrest volgt dat het recht op aftrek van de btw over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten, waarop de ontvangers ervan normaliter aanspraak kunnen maken, hun is geweigerd op grond dat bepaalde verplichte vermeldingen ontbraken op de door de dienstverrichter uitgereikte facturen.
- 43 Aangezien in het hoofdgeding is bevestigd dat de aan btw onderworpen diensten daadwerkelijk zijn verricht, was de btw over deze handelingen verschuldigd en is de btw over deze handelingen terecht aan de belastingadministratie betaald. In deze context kan geen beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit worden gedaan om teruggave van btw in een situatie als die in het hoofdgeding te rechtvaardigen. Elke andersluidende uitlegging zou situaties waarin de juiste heffing van de btw wordt verhinderd, in de hand kunnen werken, hetgeen artikel 22 van de Zesde richtlijn juist beoogt te voorkomen.
- 44 Gelet op het voorgaande dient bijgevolg op de tweede vraag te worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen verzet dat de belastingadministratie teruggave van de door een dienstverrichter voldane btw weigert hoewel de ontvangers van de betrokken diensten het recht op aftrek van de btw over deze diensten is geweigerd wegens onregelmatigheden die in de door deze dienstverrichter uitgereikte facturen zijn vastgesteld.

Kosten

- 45 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) De bepalingen 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het**

hoofding, volgens welke belastingplichtige dienstontvangers het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde 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 mogelijk blijkt dat de gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht en waaruit ook de aard en het bedrag ervan aan het licht treden.

- 2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich niet ertegen dat de belastingadministratie teruggave van de door een dienstverrichter voldane belasting over de toegevoegde waarde weigert wanneer de dienstontvangers het recht van aftrek van de btw over de betrokken diensten evenwel is geweigerd wegens de onregelmatigheden die in de door deze dienstverrichter uitgereikte facturen zijn vastgesteld.**

ondertekeningen