Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

21 oktober 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 tot en met 171 en artikel 178, onder a) – Recht op btw-aftrek – Teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf gevestigd zijn – Bezit van een factuur – Richtlijn 2008/9/EG – Afwijzing van het teruggaafverzoek – ‚Creditering' van de factuur door de leverancier – Uitreiking van een nieuwe factuur – Nieuw verzoek om teruggaaf – Afwijzing"

In zaak C?80/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Bucure?ti (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 19 december 2019, ingekomen bij het Hof op 12 februari 2020, in de procedure

Wilo Salmson France SAS

tegen

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, C. Lycourgos en I. Jarukaitis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Wilo Salmson France SAS, vertegenwoordigd door C. Apostu, avocat?,

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane en R. I. Ha?ieganu als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat?generaal ter terechtzitting van 22 april 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167 en 178 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. 1) (hierna: „btw?richtlijn”), alsook van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Wilo Salmson France SAS (hierna: „Wilo Salmson”) en de Agen?ie Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (Belastingdienst – Regionaal directoraat?generaal overheidsfinanciën Boekarest, Roemenië) en de Agen?ie Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Belastingdienst – Regionaal directoraat?generaal overheidsfinanciën Boekarest – Belastingdienst voor niet?ingezeten belastingplichtigen, Roemenië) (hierna samen: „belastingautoriteiten”) over een besluit tot afwijzing van een door deze vennootschap in 2015 ingediend verzoek om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in verband met in 2012 verrichte verwervingen van goederen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Volgens artikel 62 van de btw?richtlijn wordt voor de toepassing van deze richtlijn onder „belastbaar feit” verstaan „het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld” en wordt de belasting geacht „verschuldigd te zijn” „wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld”.

4 Artikel 63 van die richtlijn preciseert dat „[h]et belastbare feit [...] plaats[vindt] en de belasting [...] verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

5 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

6 Artikel 168 van voornoemde 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;

[...]”

7 Artikel 169 van de btw?richtlijn is als volgt verwoord:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[...]”

8 Artikel 170 van deze richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige die [...] niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

[...]”

9 Artikel 171, lid 1, van die richtlijn bepaalt dat: „[d]e teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn [2008/9] vastgestelde uitvoeringsbepalingen”.

10 Artikel 178, onder a), van voornoemde richtlijn preciseert:

„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”.

11 Vóór de wijziging bij richtlijn 2010/45 bepaalde artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112:

„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 de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;”

12 Artikel 179, eerste alinea, van de btw-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.”

13 Titel X van deze richtlijn, met als opschrift „Aftrek”, bevat hoofdstuk 5, dat betrekking heeft op de herziening van de aftrek. Artikel 185, dat deel uitmaakt van dit hoofdstuk, preciseert in lid 1:

„De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw?aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.”

14 In hetzelfde hoofdstuk bepaalt artikel 186 dat „[d]e lidstaten [...] nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 [vaststellen]”.

15 Artikel 218 van de btw?richtlijn, dat onderdeel uitmaakt van hoofdstuk 3, „Facturering”, van titel XI van de btw?richtlijn, die betrekking heeft op de verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen, bepaalt:

„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.”

16 Artikel 219 van deze richtlijn luidt als volgt:

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

Richtlijn 2008/9

17 Volgens artikel 1 van richtlijn 2008/9 worden daarin „nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de [btw] krachtens artikel 170 van de [btw?richtlijn] aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 voldoen”.

18 Artikel 2 van deze richtlijn bevat de volgende definities:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

[...]

3. teruggaaftijdvak: het tijdvak als bepaald in artikel 16, waarop het teruggaafverzoek betrekking heeft;

[...]

5. aanvrager: de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige die het teruggaafverzoek doet.”

19 Artikel 3 van deze richtlijn preciseert dat zij van toepassing is op de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige die aan de in dat artikel opgesomde voorwaarden voldoet.

20 Artikel 5 van die richtlijn luidt:

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door

andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten, [...] voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, [onder] a) en b), van [de btw?richtlijn];

[...]

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig [de btw-richtlijn], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf."

21 Artikel 8, lid 2, van richtlijn 2008/9 preciseert:

„Naast de in lid 1 bedoelde gegevens worden in het teruggaafverzoek voor iedere lidstaat van teruggaaf en voor iedere factuur en ieder invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

[...]

d) de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument;

[...]"

22 Artikel 10 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaat van teruggaaf kan, onverminderd de krachtens artikel 20 verlangde gegevens, de aanvrager verzoeken samen met het teruggaafverzoek langs elektronische weg een afschrift van de factuur of het invoerdocument over te leggen, wanneer de maatstaf van heffing op de factuur of het invoerdocument 1 000 EUR of meer beloopt, of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid. Indien de factuur evenwel betrekking heeft op brandstof, is dit drempelbedrag 250 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid."

23 Artikel 13, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

„Indien het vermelde pro rata voor de toepassing van de aftrek overeenkomstig artikel 175 van [de btw?richtlijn] na de indiening van het teruggaafverzoek wordt aangepast, moet de aanvrager het bedrag dat wordt teruggevraagd of dat reeds is teruggegeven, corrigeren."

24 Artikel 14, lid 1, onder a), van diezelfde richtlijn luidt als volgt:

„Het teruggaafverzoek heeft betrekking op:

a) verwervingen van goederen of afnames van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak gefactureerd zijn, mits de btw vóór of op het tijdstip van facturatie verschuldigd geworden is, of ten aanzien waarvan de btw gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd geworden is, mits de afnames gefactureerd zijn voordat de belasting verschuldigd is geworden;"

25 Artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend. Het teruggaafverzoek geldt alleen als ingediend indien de aanvrager alle in de artikelen 8, 9 en 11 verlangde gegevens verstrekt heeft."

26 In artikel 20 van richtlijn 2008/9 is het volgende opgenomen:

„1. Ingeval de lidstaat van teruggaaf meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen

om met betrekking tot het geheel of een deel van het teruggaafverzoek een beschikking te kunnen geven, kan hij [...] in het bijzonder de aanvrager of de lidstaat van vestiging om aanvullende gegevens verzoeken. [...]

Zo nodig kan de lidstaat van teruggaaf om verdere aanvullende gegevens verzoeken.

[...]

2. De krachtens lid 1 gevraagde gegevens moeten binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie door de bestemmeling van het verzoek aan de lidstaat van teruggaaf worden verstrekt."

27 Artikel 23 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Indien het teruggaafverzoek geheel of ten dele wordt afgewezen, worden de redenen hiervoor door de lidstaat van teruggaaf tegelijkertijd met de beschikking aan de aanvrager meegedeeld.

2. De aanvrager kan bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen instellen tegen een beschikking tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

[...]"

Roemeens recht

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) (*Monitorul Oficial al României,* deel I, nr. 927 van 23 december 2003), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „belastingwetboek"), bepaalde in artikel 145, lid 2:

„(2) Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over zijn verwervingen voor zover deze worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belaste handelingen;

b) handelingen die voortvloeien uit economische activiteiten waarvoor de plaats van de levering of dienst wordt geacht zich in het buitenland te bevinden, ingeval de belasting aftrekbaar zou zijn indien deze handelingen in Roemenië werden verricht;

[...]"

29 Artikel 146, lid 1, onder a), van het belastingwetboek luidde:

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

a) voor de belasting die verschuldigd is of is betaald met betrekking tot goederen die hem door een belastingplichtige zijn geleverd of moeten worden geleverd of diensten die door een belastingplichtige voor hem zijn verricht of moeten worden verricht, beschikken over een factuur die overeenkomstig de bepalingen van artikel 155 is opgesteld [...]".

30 Artikel 1472, lid 1, onder a), van dit wetboek preciseerde dat „een niet in Roemenië maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die in Roemenië niet is geregistreerd voor btw-doeleinden en daartoe niet verplicht is, in aanmerking [komt] voor teruggaaf van de btw die is

betaald over de invoer en verwerving van goederen of diensten in Roemenië”.

31 Bij Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 (regeringsbesluit nr. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României,* deel I, nr. 112 van 6 februari 2004) zijn de uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek, die zijn opgenomen in de bijlage bij dat besluit, goedgekeurd. Punt 49 van deze bepalingen, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „uitvoeringsbepalingen”), ziet op het destijds geldende artikel 1472 van het belastingwetboek. Dit punt 49 bepaalt in lid 1:

„Overeenkomstig artikel 1472, lid 1, onder a), van het belastingwetboek komt iedere belastingplichtige die niet in Roemenië maar in een andere lidstaat gevestigd is, in aanmerking voor teruggaaf van de btw over de invoer en de verwerving van goederen of diensten in Roemenië.”

32 Punt 49 preciseert in lid 15, onder a), dat het verzoek om teruggaaf betrekking heeft op „verwervingen van goederen of afnamen van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak zijn gefactureerd en vóór de datum van het teruggaafverzoek zijn voldaan” en dat „[f]acturen die niet zijn voldaan vóór de datum van het teruggaafverzoek, worden opgenomen in de teruggaafverzoeken voor de tijdvakken waarin zij zijn voldaan”.

33 Punt 49, lid 16, van de uitvoeringsbepalingen bepaalt dat „[n]aast de in lid 15 bedoelde handelingen [...] het teruggaafverzoek ook betrekking [kan] hebben op facturen of invoerdocumenten waarvoor geen eerdere teruggaafverzoeken zijn ingediend, voor zover zij betrekking hebben op handelingen die in het betrokken kalenderjaar zijn verricht”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

34 In 2012 heeft Pompes Salmson SAS, waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening zich in Frankrijk bevindt, van ZES Zollner Electronic SRL (hierna: „Zollner”), die in Roemenië is gevestigd en aldaar voor btw?doeleinden is geïdentificeerd, productieapparatuur gekocht. Aangezien Pompes Salmson deze apparatuur ter beschikking heeft gesteld van Zollner voor gebruik bij de vervaardiging van goederen die later aan Pompes Salmson zouden worden geleverd, heeft de apparatuur het Roemeense grondgebied niet verlaten.

35 In datzelfde jaar heeft Zollner voor deze aankopen facturen opgesteld, inclusief btw. Op basis van deze facturen heeft Salmson verzocht om teruggaaf van de btw die in Roemenië was betaald voor de periode van 1 januari tot en met 31 december 2012, op grond van richtlijn 2008/9 en artikel 1472, lid 1, onder a), van het belastingwetboek, gelezen in samenhang met punt 49 van de uitvoeringsbepalingen. Dit verzoek is bij besluit van 14 januari 2014 afgewezen „om redenen die verband hielden met de bij het verzoek gevoegde documenten en met het feit dat de bijgevoegde facturen niet voldeden aan de wettelijke voorschriften” (hierna: „besluit van 14 januari 2014”). Zollner heeft vervolgens de oorspronkelijk in 2012 opgestelde facturen gecrediteerd. In 2015 heeft zij voor dezelfde aankopen nieuwe facturen opgesteld.

36 Pompes Salmson is in 2014 gefuseerd met Wilo France SAS. De uit deze fusie ontstane nieuwe entiteit, Wilo Salmson France, die in alle rechten en plichten van Pompes Salmson is getreden, heeft in 2015 op basis van de nieuwe facturen van Zollner een nieuw verzoek ingediend om teruggaaf van de btw die in Roemenië was voldaan bij de aankoop van de betrokken apparatuur, voor de periode van 1 augustus tot en met 31 oktober 2015. De Roemeense autoriteiten hebben dit verzoek bij besluit van 12 mei 2016 afgewezen op grond dat Wilo Salmson niet had voldaan aan punt 49, lid 16, van de uitvoeringsbepalingen en reeds om teruggaaf van de in die facturen vermelde btw had verzocht.

37 Wilo Salmson heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt bij de Direc?ie General? Regional? a

Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (regionaal directoraat?generaal openbare financiën van Boekarest – belastingdienst voor niet-ingezeten belastingplichtigen, Roemenië). Bij besluit van 2 september 2016 is dit bezwaar afgewezen op grond dat voor de btw waarvan om teruggaaf werd verzocht al eerder een verzoek om teruggaaf was ingediend en dat de handelingen waarvoor om teruggaaf werd verzocht niet het jaar 2015, maar het jaar 2012 betroffen.

38 Daarop heeft deze vennootschap bij de Tribunal Bucure?ti (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tot nietigverklaring van dat besluit van 2 september 2016 en tot nietigverklaring van het besluit van 12 mei 2016 tot afwijzing van het verzoek om teruggaaf van het bedrag van 449 538,38 Roemeense lei (RON) (ongeveer 91 310 EUR), zijnde de btw waarvan om teruggaaf was verzocht voor de periode van 1 augustus 2015 tot en met 31 oktober 2015.

39 De verwijzende rechter merkt op dat hij moet bepalen of het mogelijk is om in 2015 teruggaaf te verkrijgen van btw die is betaald over aankopen in 2012, waarvoor pas in 2015 geldige btw-facturen zijn opgesteld. Hij is van oordeel dat de situatie van Wilo Salmson atypisch is in vergelijking met de in richtlijn 2008/9 bedoelde of reeds door het Hof onderzochte gevallen, gezien het feit dat de door Zollner in 2012 opgestelde facturen vanwege door de Roemeense belastingautoriteiten vastgestelde onregelmatigheid ervan zijn geannuleerd, dat voor dezelfde aankopen pas in 2015 geldige facturen zijn opgesteld, dat Wilo Salmson haar recht op teruggaaf heeft uitgeoefend door middel van het in 2015 ingediende teruggaafverzoek dat de in 2015 opgestelde facturen bevatte, en dat deze vennootschap de gevraagde teruggaaf nog niet had verkregen.

40 De verwijzende rechter stelt dat de btw?richtlijn geen regeling bevat voor de termijn waarbinnen het recht op aftrek moet worden uitgeoefend en dat dus moet worden verduidelijkt of het mogelijk is om de datum waarop deze termijn begint te lopen uitsluitend te bepalen aan de hand van de datum waarop de betrokken goederen zijn geleverd, zonder rekening te houden met eventuele andere relevante omstandigheden. Gelet op de artikelen 167 en 178 van deze richtlijn en op het feit dat de houder van dat recht geen controle heeft over de wijze waarop een factuur wordt opgesteld, dient het Hof te verduidelijken of, krachtens artikel 14, lid 1, onder a), eerste situatie, van richtlijn 2008/9, een verzoek om teruggaaf van btw betrekking kan hebben op verwervingen van goederen of afnamen van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak in rekening zijn gebracht, ongeacht of de btw over die aankopen verschuldigd is geworden gedurende dat tijdvak of eerder.

41 Met betrekking tot zijn eerste twee vragen merkt hij op dat de Roemeense belastingautoriteiten geen onderscheid hebben gemaakt tussen de datum van uitreiking van de facturen als procedureel element en de datum van verschuldigdheid van de btw als materieel element, terwijl deze twee data fiscaal gezien verschillende gevolgen zouden moeten hebben en het recht op aftrek niet kan worden uitgeoefend bij gebreke van een overeenkomstig de wettelijke vereisten opgestelde factuur. Hoewel de btw verschuldigd moet zijn geworden vóór de opstelling van de factuur of op het tijdstip van facturering, is voor het indienen van een verzoek om teruggaaf het tijdstip waarop de factuur wordt opgesteld van doorslaggevend belang.

42 Met betrekking tot de derde en vierde vraag wijst hij erop dat de Roemeense belastingautoriteiten van mening waren dat voor de facturen die in 2015 zijn opgesteld voor de in 2012 verrichte aankopen, geen teruggaafverzoek voor het jaar 2015 kon worden ingediend wegens het bestaan van eerdere facturen. Zollner heeft deze facturen echter eenzijdig gecrediteerd, hetgeen de gevolgen van een annulering had, en de houder van het recht op aftrek beschikt over geen enkel wettig middel om de leverancier te verplichten een nieuwe factuur op te

stellen.

43 Gelet op de artikelen 169 en 178 van de btw-richtlijn, artikel 14, lid 1, onder a), eerste situatie, van richtlijn 2008/9 en op de noodzaak om, teneinde het recht op teruggaaf te kunnen uitoefenen, over een geldige factuur te beschikken, kan een verzoek om teruggaaf van btw volgens de verwijzende rechter bovendien uitsluitend worden gebaseerd op facturen die zijn opgesteld tijdens het „teruggaaftijdvak", waarbij als enige voorwaarde geldt dat de btw verschuldigd is geworden vóór, of gelijktijdig met, de facturering.

44 Aangezien Zollner de in 2012 opgestelde facturen had geannuleerd, konden dus enkel de nieuwe, in 2015 opgestelde facturen de aankopen bewijzen en het in het hoofdgeding aan de orde zijnde teruggaafverzoek staven. Volgens de verwijzende rechter konden dus alleen laatstgenoemde facturen het „procedureel aanknopingspunt" vormen voor de indiening van een teruggaafverzoek overeenkomstig richtlijn 2008/9.

45 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Bucure?ti de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Wat de uitlegging van artikel 167 juncto artikel 178 van [de btw?richtlijn] betreft: is er ten aanzien van de werking van het btw?stelsel sprake van een onderscheid tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat en het tijdstip waarop dit recht wordt uitgeoefend?

Daartoe moet worden verduidelijkt of het recht op btw?aftrek kan worden uitgeoefend wanneer voor de verrichte verwervingen van goederen een (geldige) factuur met btw ontbreekt.

2) Wat de uitlegging van dezelfde bepalingen, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, onder a), eerste [situatie], van richtlijn [2008/9] betreft: welk aanknopingspunt moet vanuit procedureel oogpunt in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of het recht op teruggaaf van btw rechtmatig is uitgeoefend?

Daartoe moet worden verduidelijkt of kan worden verzocht om teruggaaf van btw die vóór het ‚teruggaaftijdvak' verschuldigd is geworden, maar die gedurende het teruggaaftijdvak is gefactureerd.

3) Wat de uitlegging van hetzelfde artikel 14, lid 1, onder a), eerste [situatie], van richtlijn [2008/9], gelezen in samenhang met de artikelen 167 en 178 van [de btw?richtlijn] betreft: welke gevolgen hebben de annulering van de facturen en de uitreiking van nieuwe facturen voor verwervingen van goederen die voorafgaan aan het „teruggaaftijdvak", op de uitoefening van het recht op teruggaaf van de btw over die verwervingen?

Daartoe moet worden verduidelijkt of in het geval dat de voor de verwervingen van de goederen oorspronkelijk uitgereikte facturen door de leverancier zijn geannuleerd en later nieuwe facturen zijn uitgereikt, het recht van de afnemer om te verzoeken om teruggaaf van de btw over deze verwervingen moet worden uitgeoefend afhankelijk van de datum van de nieuwe facturen, met name in een situatie waarin de afnemer geen zeggenschap heeft over de annulering van de oorspronkelijke facturen of de uitreiking van nieuwe facturen, maar alleen de leverancier daarover beslist.

4) Kan de nationale wettelijke regeling de overeenkomstig richtlijn [2008/9] gewaarborgde teruggaaf van de btw afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de btw verschuldigd is geworden, ingeval de correcte factuur is uitgereikt in de periode waarin om teruggaaf wordt verzocht?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

46 De Roemeense regering stelt dat de prejudiciële vragen niet?ontvankelijk zijn. Ten eerste zouden zij zijn gebaseerd op een onjuiste en onvolledige voorstelling van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten, hetgeen tot gevolg heeft dat de vragen, indien de feiten worden gerectificeerd en in hun geheel in aanmerking worden genomen, irrelevant worden voor de beslechting van het hoofdgeding. Ten tweede zou deze voorstelling enkel een herhaling van het standpunt van een van de partijen bij dat geding vormen, zodat de verwijzende rechter niet heeft voldaan aan zijn verplichting om de feiten te verduidelijken alvorens zich tot het Hof te wenden en om aan te geven waarom hij twijfelt over de uitlegging van het Unierecht en een antwoord van het Hof noodzakelijk acht voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

47 In de eerste plaats dient in herinnering te worden gebracht dat artikel 267 VWEU een procedure van rechtstreekse samenwerking tussen het Hof en de rechterlijke instanties van de lidstaten instelt. In het kader van deze procedure, die is gebaseerd op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof, behoort elke vaststelling en beoordeling van de feiten van de zaak tot de bevoegdheid van de nationale rechter, die – gelet op de bijzonderheden van het geval – zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de aan het Hof voorgelegde vragen dient te beoordelen, terwijl het Hof uitsluitend bevoegd is zich over de uitlegging of geldigheid van een rechtsvoorschrift van de Unie uit te spreken tegen de achtergrond van de feitelijke en juridische situatie zoals die door de verwijzende rechter is beschreven (zie in die zin arresten van 20 december 2017, Schweppes, C?291/16, EU:C:2017:990, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 april 2021, Repubblika, C?896/19, EU:C:2021:311, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging of de geldigheid van een Unierechtelijke regel, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arresten van 16 juni 2015, Gauweiler e.a., C?62/14, EU:C:2015:400, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 juli 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Aangezien er aldus op vragen met betrekking tot het Unierecht een vermoeden van relevantie rust, kan het Hof slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie in die zin arresten van 16 juni 2015, Gauweiler e.a., C?62/14, EU:C:2015:400, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 juli 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 In casu berust het betoog van de Roemeense regering om aan te tonen dat de gestelde vragen irrelevant zijn voor de beslechting van het hoofdgeding, op een kritiek op de beoordeling van de feiten door de verwijzende rechter, die onjuist en onvolledig zou zijn. Het staat evenwel niet aan het Hof om deze beoordeling, die in het kader van de onderhavige procedure tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort, ter discussie te stellen. Die argumenten kunnen derhalve niet volstaan om het in het vorige punt bedoelde vermoeden van relevantie te weerleggen (zie naar analogie arrest van 16 juni 2015, Gauweiler e.a., C?62/14, EU:C:2015:400, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Wat in de tweede plaats de opmerking van de Roemeense regering betreft dat de door de verwijzende rechter aangevoerde feiten een herhaling vormen van de stellingen van een van de partijen in het hoofdgeding, moet worden opgemerkt dat die omstandigheid, gesteld al dat deze vaststaat, op zich niet aantoont dat die rechter, door aldus te werk te gaan, niet heeft voldaan aan zijn verplichting om overeenkomstig artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof in de verwijzingsbeslissing uiteen te zetten op welke feitelijke gegevens de vragen berusten, om welke redenen hij twijfelt over de uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen waarop de gestelde vragen betrekking hebben, en waarom hij een antwoord van het Hof noodzakelijk acht voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

52 Integendeel, zoals blijkt uit de punten 39 tot en met 44 van het onderhavige arrest, maakt de verwijzingsbeslissing het mogelijk te begrijpen waarom de verwijzende rechter twijfelt over de draagwijdte van verschillende bepalingen van de btw?richtlijn en van richtlijn 2008/9 en bevat deze voldoende gegevens om het Hof in staat te stellen hem de elementen met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht te verschaffen die noodzakelijk zijn om uitspraak te kunnen doen in het bij hem aanhangige geding.

53 In dit verband moet tevens in herinnering worden gebracht dat noch artikel 267 VWEU, noch enige andere Unierechtelijke bepaling, verlangt of verbiedt dat een verwijzende rechter, na uitspraak van het prejudiciële arrest, wijzigingen aanbrengt in de feitelijke en juridische vaststellingen die hij in het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft gedaan, mits deze rechter volle werking verleent aan de door het Hof gegeven uitlegging van het Unierecht (zie in die zin arrest van 5 juli 2016, Ognyanov, C?614/14, EU:C:2016:514, punten 28?30).

54 Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat de gestelde vragen ontvankelijk zijn.

Ten gronde

Opmerkingen vooraf

55 Vooraf moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter, die als enige over alle relevante feitelijke en nationaalrechtelijke gegevens beschikt, het Hof verzoekt om uitlegging van bepalingen van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, die op grond van artikel 2, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2010/45 van toepassing waren met ingang van 1 januari 2013.

56 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende goederenleveringen hebben plaatsgevonden in 2012, dat in datzelfde jaar documenten zijn opgesteld die als facturen voor deze leveringen werden beschouwd maar vervolgens bij het besluit van 14 januari 2014 als „niet-conform” zijn aangemerkt en uiteindelijk in 2014 of 2015 zijn gecrediteerd, waarna ten slotte in 2015 nieuwe documenten zijn verstrekt die werden beschouwd als facturen voor diezelfde leveringen.

57 Voorts vindt overeenkomstig artikel 63 van de btw?richtlijn het belastbare feit plaats en

wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Daarnaast is het in de btw-richtlijn ingevoerde recht op aftrek, waarvan het recht op teruggaaf de tegenhanger is (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak), zowel materieel als temporeel rechtstreeks verbonden met het verschuldigd worden van de btw die moet worden of is voldaan over de in een eerder stadium geleverde goederen of verrichte diensten (zie in die zin arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis, C?364/17, EU:C:2018:500, punt 22), aangezien artikel 167 van deze richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

58 De artikelen 64 en 65 van de btw?richtlijn bevatten bovendien verschillende regels inzake verschuldigdheid, die van toepassing zijn in de in die artikelen genoemde omstandigheden, terwijl artikel 66 van deze richtlijn de lidstaten toestaat om in afwijking van de artikelen 63 tot en met 65 te bepalen dat de belasting over bepaalde handelingen of voor bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt op een van de in dat artikel 66 genoemde tijdstippen.

59 Bijgevolg dient de verwijzende rechter in het licht van alle feitelijke en nationaalrechtelijke gegevens waarover hij beschikt, na te gaan of de bepalingen van richtlijn 2006/112 die voortvloeien uit de bij richtlijn 2010/45 ingevoerde wijzigingen, daadwerkelijk van toepassing zijn voor de beslechting van elk van de verschillende aspecten van het bij hem aanhangige geding.

60 In dit verband moet evenwel worden gepreciseerd dat de enige bij richtlijn 2010/45 gewijzigde bepaling die relevant is voor het onderzoek van de onderhavige zaak door het Hof, artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 is. Vóór deze wijziging verwees die bepaling niet naar het bezit van een „overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6” van de btw?richtlijn opgestelde factuur, maar naar het bezit van een „overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240” van richtlijn 2006/112 opgestelde factuur.

61 Hoewel in beide gevallen wordt verwezen naar bepalingen van deze respectieve richtlijnen die in essentie bepalen onder welke omstandigheden en voorwaarden facturen moeten worden uitgereikt en welke inhoud zij moeten hebben, en de mogelijkheid bieden om elektronische facturen uit te reiken of te verzenden, alsmede de mogelijkheid voor de lidstaten om onder bepaalde voorwaarden vereenvoudigingsmaatregelen vast te stellen, zijn deze bepalingen evenwel niet identiek. Hun inhoudelijke verschillen zijn echter niet van invloed op de analyse die het Hof in de onderhavige zaak dient te verrichten, zodat de antwoorden die in het onderhavige arrest zullen worden gegeven ook zullen opgaan indien de verwijzende rechter uiteindelijk zou oordelen dat een of meer van de door hem te beslechten geschilpunten niet binnen de temporele werkingssfeer van de btw?richtlijn vallen, maar binnen die van de versie van richtlijn 2006/112 van vóór de wijzigingen die daarin zijn aangebracht bij richtlijn 2010/45.

Eerste vraag

62 Wat de eerste vraag betreft, moet om te beginnen worden opgemerkt dat het in het hoofdgeding gaat om de situatie van een belastingplichtige die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de betrokken verwervingen van goederen hebben plaatsgevonden. Het hoofdgeding betreft dus niet het in artikel 168 btw?richtlijn bedoelde recht op btw?aftrek als zodanig, maar het recht op teruggaaf van deze belasting dat is vastgelegd in artikel 170 van deze richtlijn, dat zelf verwijst naar de in artikel 169 ervan bedoelde handelingen.

63 Ook dient in herinnering te worden gebracht dat artikel 171, lid 1, van die richtlijn bepaalt dat de teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij aan btw onderworpen goederen en diensten aankopen, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn 2008/9 vastgestelde uitvoeringsbepalingen. Deze richtlijn beoogt

evenwel niet de voorwaarden voor uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf te bepalen. Artikel 5, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 preciseert immers dat, onverminderd artikel 6, voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald overeenkomstig de btw?richtlijn, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 35).

64 Tegen deze achtergrond moet de eerste vraag van de verwijzende rechter zo worden opgevat dat hij daarmee in essentie wenst te vernemen of de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw-richtlijn, en richtlijn 2008/9, aldus moeten worden uitgelegd dat het recht op teruggaaf van de btw over een goederenlevering kan worden uitgeoefend door een belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat is gevestigd, indien deze belastingplichtige niet in het bezit is van een factuur, in de zin van de btw-richtlijn, betreffende de aankoop van de betrokken goederen.

65 Richtlijn 2008/9 heeft volgens artikel 1 ervan tot doel de nadere voorschriften vast te stellen voor de teruggaaf van de btw krachtens artikel 170 van de btw?richtlijn aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van eerstgenoemde richtlijn voldoen, waarbij, overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn en zoals reeds in herinnering is gebracht in punt 63 van het onderhavige arrest, de voorwaarden voor de uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf evenwel worden bepaald op grond van de btw-richtlijn zoals deze wordt toegepast in de lidstaat van teruggaaf.

66 Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in richtlijn 2008/9, is dus de tegenhanger van het door de btw?richtlijn te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde btw (arresten van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

67 Bovendien vormt het recht op teruggaaf, net zoals het recht op aftrek, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, dat tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van deze activiteiten, mits die activiteiten zelf, in beginsel, aan de btw zijn onderworpen (arresten van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 45).

68 Het recht op aftrek, en dus het recht op teruggaaf, vormt een integrerend deel van de btw?regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder kan dit recht onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arresten van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 46).

69 Het recht op teruggaaf van de btw is, net als het recht op btw-aftrek, evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële als formele vereisten of voorwaarden (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 Wat de materiële vereisten of voorwaarden voor de uitoefening van dat recht op teruggaaf betreft, volgt uit artikel 169, onder a), en artikel 170 van deze richtlijn dat, om in aanmerking te

komen voor het recht op teruggaaf, ten eerste, de betrokkene een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn moet zijn die niet is gevestigd in de lidstaat waar hij goederen of diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, en, ten tweede, de goederen of diensten waarop het recht op teruggaaf van de btw wordt gebaseerd, door die belastingplichtige in een later stadium moeten worden gebruikt voor handelingen die worden verricht buiten de lidstaat waar die belasting verschuldigd of voldaan is en waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht (zie in die zin arrest van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:35, punt 33). Voorts moet deze belastingplichtige voldoen aan de cumulatieve voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling, C?242/19, EU:C:2020:466, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

71 Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op teruggaaf, dat wil zeggen de formele voorwaarden of vereisten daartoe, dient in herinnering te worden gebracht dat, wat het recht op btw?aftrek betreft, artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige voor de in artikel 168, onder a), daarvan bedoelde aftrek in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de bepalingen van titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, van die richtlijn opgestelde factuur (zie naar analogie arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72 Het Hof heeft hieruit afgeleid dat het recht op btw-aftrek krachtens artikel 167 van de btw-richtlijn weliswaar ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar volgens artikel 178 daarvan in beginsel pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat hetzelfde geldt voor de uitoefening van het recht op teruggaaf (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

73 Wat de regeling voor de teruggaaf van de btw betreft, dient om te beginnen in herinnering te worden gebracht dat volgens artikel 8, lid 2, onder d), van richtlijn 2008/9, voor elke lidstaat van teruggaaf en voor elke factuur of elk invoerdocument, het verzoek om teruggaaf van de btw „de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument” moet bevatten. Vervolgens bepaalt artikel 15, lid 1, tweede volzin, van deze richtlijn dat het teruggaafverzoek alleen geldt als ingediend indien de aanvrager alle in met name dat artikel 8 verlangde gegevens verstrekt heeft. Tot slot kan de lidstaat van teruggaaf krachtens artikel 10, eerste volzin, van die richtlijn de aanvrager, in de zin van diezelfde richtlijn, verzoeken samen met het teruggaafverzoek langs elektronische weg een afschrift van de factuur of het invoerdocument over te leggen, wanneer de daarop vermelde maatstaf van heffing 1 000 EUR of meer beloopt, of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid.

74 Uit deze elementen blijkt ook dat het voor de uitoefening van het recht op btw-teruggaaf, zoals dat is vastgesteld in de artikelen 170 en 171 van de btw?richtlijn en nader is geregeld in richtlijn 2008/9, noodzakelijk is dat de niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige in het bezit is van de factuur voor de aankopen van de betrokken goederen of diensten.

75 Zoals in wezen reeds blijkt uit de punten 71 en 72 van het onderhavige arrest, bepaalt artikel 178, onder a), van de btw?richtlijn in dit verband dat de belastingplichtige, om de in artikel 168, onder a), van deze richtlijn bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten te kunnen toepassen, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de bepalingen van titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, van die richtlijn opgestelde factuur, welk vereiste krachtens artikel 5, laatste alinea, van richtlijn 2008/9 ook geldt voor het recht op teruggaaf van artikel 170 van de btw?richtlijn. De artikelen 218 en 219 van laatstgenoemde richtlijn preciseren

bovendien respectievelijk dat de lidstaten ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in hoofdstuk 3 van titel XI vastgestelde voorwaarden voldoet, als factuur aanvaarden, en dat ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.

76 Niettemin dient eraan te worden herinnerd dat het fundamentele beginsel van btw?neutraliteit vereist dat aftrek of teruggaaf van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten [arresten van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C?371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 47].

77 Dit kan echter anders liggen wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten tot gevolg heeft dat wordt verhinderd dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan [arresten van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C?371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 48].

78 Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige tot voldoening van de btw is gehouden, mag zij geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van het recht op aftrek of het recht op teruggaaf van de btw wordt verhinderd [arresten van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C?371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 53].

79 In dit verband moet worden benadrukt dat artikel 20 van richtlijn 2008/9 de lidstaat van teruggaaf de mogelijkheid biedt, ingeval deze meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen om met betrekking tot het geheel of een deel van het teruggaafverzoek een beschikking te kunnen geven, om in het bijzonder de belastingplichtige of de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vestiging te verzoeken om aanvullende gegevens, die binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie door de adressaat van het verzoek moeten worden verstrekt.

80 Ook moet in herinnering worden gebracht dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken ongetwijfeld een doel is dat in de Unierechtelijke bepalingen inzake btw is erkend en erdoor wordt gestimuleerd. De maatregelen die de lidstaten nemen, mogen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op teruggaaf van btw en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren [zie naar analogie arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C?371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 83].

81 Bijgevolg kan alleen wanneer een document dusdanige gebreken vertoont dat het de nationale belastingdienst niet de gegevens verstrekt die een verzoek om teruggaaf kunnen staven, worden geoordeeld dat een dergelijk document geen „factuur” in de zin van de btw?richtlijn is, waardoor de belastingplichtige het recht op teruggaaf niet kon uitoefenen toen hij die factuur ontving.

82 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de eerste vraag worden geantwoord dat

de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw-richtlijn, en richtlijn 2008/9, aldus moeten worden uitgelegd dat het recht op teruggaaf van de btw over een goederenlevering niet kan worden uitgeoefend door een belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat is gevestigd, indien deze belastingplichtige niet in het bezit is van een factuur, in de zin van de btw-richtlijn, betreffende de aankoop van de betrokken goederen. Alleen wanneer een document dusdanige gebreken vertoont dat het de nationale belastingdienst niet de gegevens verstrekt die een verzoek om teruggaaf kunnen staven, kan worden geoordeeld dat een dergelijk document geen „factuur” in de zin van de btw?richtlijn is.

Tweede en vierde vraag

83 Met zijn tweede en zijn vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw?richtlijn en artikel 14, lid 1, onder a), eerste situatie, van richtlijn 2008/9 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een verzoek om teruggaaf van de btw over een bepaald teruggaaftijdvak wordt afgewezen op grond dat deze btw verschuldigd is geworden in een eerder teruggaaftijdvak, terwijl zij pas in het eerstbedoelde tijdvak is gefactureerd.

84 Zoals reeds in herinnering is gebracht in punt 57 van het onderhavige arrest, volgt uit artikel 63 van de btw?richtlijn dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Bovendien wordt het recht op btw-aftrek volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 44).

85 Zoals blijkt uit punt 82 van het onderhavige arrest, moet een belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat is gevestigd, om het recht op teruggaaf van de btw over een goederenlevering of een dienst, zoals dat is vastgelegd in de artikelen 170 en 171 van de btw-richtlijn en in richtlijn 2008/9, te kunnen uitoefenen, echter in het bezit zijn van een factuur, in de zin van de btw?richtlijn, die betrekking heeft op de aankoop van de betrokken goederen of diensten.

86 Voorts bepaalt artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/9 dat het teruggaafverzoek betrekking heeft op de aankoop van goederen of diensten die gedurende het teruggaaftijdvak zijn gefactureerd, mits de btw vóór of op het tijdstip van facturatie verschuldigd is geworden, of ten aanzien waarvan de btw gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd is geworden, mits de aankopen gefactureerd zijn voordat de belasting verschuldigd is geworden.

87 Uit deze elementen volgt dat, voor belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat zijn gevestigd, en op voorwaarde dat de belasting verschuldigd is geworden vóór of op het tijdstip van facturatie, de datum op grond waarvan wordt bepaald op welke aankopen een teruggaafverzoek betrekking kan hebben, de datum is waarop de belastingplichtige in het bezit is gekomen van een factuur, in de zin van de btw-richtlijn, die betrekking heeft op de aankoop van de betrokken goederen of diensten. Bijgevolg kan een verzoek om btw-teruggaaf niet worden afgewezen op de enkele grond dat de btw over een goederenlevering of een dienstverrichting waarvan om teruggaaf wordt verzocht, verschuldigd is geworden gedurende een bepaald teruggaaftijdvak, terwijl deze aankoop pas in een later teruggaaftijdvak is gefactureerd.

88 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de tweede en de vierde vraag worden geantwoord dat de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw?richtlijn en artikel 14, lid 1, onder a), eerste situatie, van richtlijn 2008/9 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een verzoek om teruggaaf van de btw over een bepaald teruggaaftijdvak wordt

afgewezen op de enkele grond dat deze btw verschuldigd is geworden in een eerder teruggaaftijdvak, terwijl zij pas in het eerstbedoelde tijdvak is gefactureerd.

Derde vraag

89 Vooraf dient te worden opgemerkt, allereerst, dat de derde vraag impliciet uitgaat van de premisse dat de documenten waarvan de belastingplichtige in het hoofdgeding in 2012 in het bezit was en op basis waarvan het bij het besluit van 14 januari 2014 afgewezen teruggaafverzoek is ingediend, daadwerkelijk facturen in de zin van de btw-richtlijn vormden. Indien dit niet het geval was, zou uit de in de punten 82 en 88 gegeven antwoorden op de eerste, de tweede en de vierde vraag immers volgen dat deze belastingplichtige zijn recht op teruggaaf niet kon uitoefenen vóór 2015, aangezien hij pas in dat jaar in het bezit van dergelijke facturen zou zijn gekomen. In dit scenario zou deze derde vraag niet van nut zijn voor de beslechting van het hoofdgeding.

90 Verder blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de creditering van een factuur door een leverancier naar nationaal recht dezelfde gevolgen heeft als een annulering ervan. Uit deze beslissing blijkt evenwel niet dat deze creditering met wederzijds goedvinden heeft plaatsgevonden, noch dat de handelingen waarop de in 2015 opgestelde facturen betrekking hebben en die in 2012 zijn verricht, zelf zijn geannuleerd of dat de betaalde prijs als gevolg daarvan is terugbetaald.

91 Ten slotte blijkt uit de verwijzingsbeslissing niet dat de belastingplichtige het besluit van 14 januari 2014 heeft aangevochten, hetgeen Wilo Salmson in haar bij het Hof ingediende opmerkingen overigens ook niet beweert. Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, moet dus ook worden uitgegaan van de premisse dat dit besluit op het tijdstip waarop Zollner de in het hoofdgeding aan de orde zijnde creditering verrichtte en nieuwe facturen uitreikte, definitief was geworden, zoals de Roemeense regering overigens heeft betoogd in haar bij het Hof ingediende opmerkingen.

92 Tegen deze achtergrond moet de derde vraag zo worden opgevat dat de verwijzende rechter daarmee in essentie wenst te vernemen of de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw?richtlijn, en richtlijn 2008/9, aldus moeten worden uitgelegd dat de eenzijdige annulering van een factuur door een leverancier – nadat de lidstaat van teruggaaf een besluit tot afwijzing van het daarop gebaseerde teruggaafverzoek heeft vastgesteld, en nadat dit besluit definitief is geworden –, gevolgd door de uitreiking door deze leverancier, in een later teruggaaftijdvak, van een nieuwe factuur voor dezelfde leveringen, zonder dat deze leveringen ter discussie worden gesteld, gevolgen heeft voor het bestaan van het reeds uitgeoefende recht op teruggaaf van de btw en voor het tijdvak waarvoor dit recht moet worden uitgeoefend.

93 Opgemerkt zij dat artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9 bepaalt dat het teruggaafverzoek „uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak” moet worden ingediend bij de lidstaat van vestiging. Deze termijn is een vervaltermijn, waarvan de niet?inachtneming leidt tot het verval van het recht op teruggaaf van de btw (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punten 26 en 33, en 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punt 39). De mogelijkheid om een verzoek om btw-teruggaaf in te dienen zonder beperking in de tijd zou immers haaks staan op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gelet op zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie naar analogie arrest van 21 juni 2012, Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

94 Bovendien volgt uit artikel 23, lid 1, van richtlijn 2008/9 dat indien het teruggaafverzoek geheel of ten dele wordt afgewezen, de aanvrager tegelijkertijd met het besluit tot afwijzing door

de lidstaat van teruggaaf op de hoogte wordt gesteld van de redenen hiervoor. Overeenkomstig lid 2 van dit artikel kan de aanvrager bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen instellen tegen een besluit tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

95 In dit verband heeft het Hof erkend dat het met het Unierecht verenigbaar is dat er in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de betrokken belastingbetaler als de betrokken bestuursinstantie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk immers niet onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (arresten van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

96 Zoals ook de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in de punten 100 en 101 van haar conclusie, zou aanvaarding dat – in omstandigheden als die welke in punt 92 van het onderhavige arrest zijn beschreven – de eenzijdige annulering van een factuur door een leverancier, nadat een besluit tot afwijzing van een daarop gebaseerd eerste verzoek om teruggaaf definitief is geworden, en de vervanging daarvan door een nieuwe factuur met betrekking tot dezelfde aankopen, de belastingplichtige in staat stelt om, op basis van deze laatste factuur, in een volgend teruggaaftijdvak voor dezelfde aankopen opnieuw om teruggaaf van de btw te verzoeken, tot gevolg hebben dat zowel de in artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9 gestelde vervaltermijn voor de indiening van een teruggaafverzoek als de krachtens artikel 23, lid 2, van die richtlijn door de betrokken lidstaat gestelde termijn voor het instellen van rechtsmiddelen tegen dat besluit tot afwijzing, kan worden omzeild, waardoor die bepalingen elk nuttig effect zouden verliezen en de rechtszekerheid zou worden ondermijnd.

97 Voorts voorziet de btw?richtlijn in de mogelijkheid om de oorspronkelijk toegepaste aftrek te herzien wanneer deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen overeenkomstig de bepalingen van titel X, hoofdstuk 5, ervan. Zo ziet artikel 185 van deze richtlijn onder meer op gevallen van geannuleerde aankopen, waarbij het overeenkomstig artikel 186 van die richtlijn aan de lidstaten staat om te bepalen hoe dit artikel wordt toegepast. Bovendien biedt deze richtlijn, zoals blijkt uit artikel 219 ervan, de mogelijkheid om een factuur te corrigeren, in het bijzonder wanneer deze onjuist is of wanneer daarop bepaalde verplichte vermeldingen ontbreken (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punten 32 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarnaast kan op grond van artikel 13 van richtlijn 2008/9 een teruggaafverzoek worden gecorrigeerd wanneer het vermelde pro rata na de indiening ervan wordt gecorrigeerd op grond van artikel 175 van de btw-richtlijn.

98 Evenwel moet worden vastgesteld dat uit omstandigheden als die welke in punt 92 van het onderhavige arrest zijn beschreven, geenszins blijkt dat er sprake is van een herziening van het recht op teruggaaf als gevolg waarvan een nieuw verzoek om teruggaaf is ingediend, of zelfs van een correctie van in een eerder teruggaaftijdvak uitgereikte facturen. In casu heeft de verwijzende rechter overigens geen enkele aanwijzing in die zin gegeven en de derde prejudiciële vraag berustte integendeel, zoals reeds is vastgesteld in punt 89 van het onderhavige arrest, op de premisse dat het recht op teruggaaf zinvol kon worden uitgeoefend op basis van de oorspronkelijke facturen.

99 In die omstandigheden kan de rechtspraak van het Hof inzake de herziening van de aftrek

of inzake de eventuele terugwerkende kracht van corrigerende facturen niet afdoen aan de vaststelling in punt 96 van het onderhavige arrest.

100 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet derhalve op de derde vraag worden geantwoord dat de artikelen 167 tot en met 171 en 178 van de btw?richtlijn, en richtlijn 2008/9, aldus moeten worden uitgelegd dat de eenzijdige annulering van een factuur door een leverancier – nadat de lidstaat van teruggaaf een besluit tot afwijzing van het daarop gebaseerde verzoek om teruggaaf van btw heeft vastgesteld, en nadat dit besluit definitief is geworden –, gevolgd door de uitreiking door deze leverancier, in een later teruggaaftijdvak, van een nieuwe factuur voor dezelfde leveringen, zonder dat deze leveringen ter discussie worden gesteld, geen enkel gevolg heeft voor het bestaan van het reeds uitgeoefende recht op teruggaaf van de btw, noch voor het tijdvak waarvoor dit recht moet worden uitgeoefend.

Kosten

101 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 167 tot en met 171 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, alsmede richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, moeten aldus worden uitgelegd dat het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over een goederenlevering niet kan worden uitgeoefend door een belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat is gevestigd, indien deze belastingplichtige niet in het bezit is van een factuur, in de zin van de btw-richtlijn, betreffende de aankoop van de betrokken goederen. Alleen wanneer een document dusdanige gebreken vertoont dat het de nationale belastingdienst niet de gegevens verstrekt die een verzoek om teruggaaf kunnen staven, kan worden geoordeeld dat een dergelijk document geen „factuur” is in de zin van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45.**

2) **De artikelen 167 tot en met 171 en 178 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, en artikel 14, lid 1, onder a), eerste situatie, van richtlijn 2008/9, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een verzoek om teruggaaf van de btw over een bepaald teruggaaftijdvak wordt afgewezen op de enkele grond dat deze btw verschuldigd is geworden in een eerder teruggaaftijdvak, terwijl zij pas in het eerstbedoelde tijdvak is gefactureerd.**

3) **De artikelen 167 tot en met 171 en 178 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, en richtlijn 2008/9, moeten aldus worden uitgelegd dat de eenzijdige annulering van een factuur door een leverancier – nadat de lidstaat van teruggaaf een besluit tot afwijzing van het daarop gebaseerde verzoek om teruggaaf van de btw heeft vastgesteld, en nadat dit besluit definitief is geworden –, gevolgd door de uitreiking door deze leverancier, in een later teruggaaftijdvak, van een nieuwe factuur voor dezelfde leveringen, zonder dat deze leveringen ter discussie worden gesteld, geen enkel gevolg heeft voor het bestaan van het reeds uitgeoefende recht op teruggaaf van de btw, noch**

voor het tijdvak waarvoor dit recht moet worden uitgeoefend.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.