

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

29 februari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Afwijking als bedoeld in artikel 90, lid 2 – Maatstaf van heffing – Verlaging van de maatstaf van heffing – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs – Vervaltermijn om te verzoeken de maatstaf van heffing van de btw naderhand te verlagen – Datum waarop de vervaltermijn begint te lopen – Recht van de belastingplichtige op rente”

In zaak C-314/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 4 mei 2022, ingekomen bij het Hof op 11 mei 2022, in de procedure

„Consortium Remi Group” AD

tegen

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

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: Z. Csehi (rapporteur), kamerpresident, M. Ilešić en D. Gratsias, rechters,
advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Stefanova-Kamisheva, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 mei 2023,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door M. Koleva en S. Petkov,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Mitova als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft met name de uitlegging van artikel 90 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Consortium Remi Group” AD en de Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Betwistingen in belasting- en socialezekerheidszaken” Varna, Bulgarije) (hierna: „directeur”) over de weigering van deze directeur om Consortium Remi Group een herziening toe te staan van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die deze groep heeft betaald voor onbetaalde vorderingen van schuldenaren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Akte houdende toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie

3 Artikel 2 van de akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2005, L 157, blz. 203) luidt:

„Onmiddellijk na de toetreding zijn de oorspronkelijke Verdragen en de door de instellingen en de Europese Centrale Bank vóór de toetreding genomen besluiten verbindend voor Bulgarije en Roemenië en in deze staten toepasselijk onder de voorwaarden waarin door die Verdragen en deze akte wordt voorzien.”

Btw-richtlijn

4 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

5 Artikel 73 van deze richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

6 Artikel 90 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

7 Artikel 185 van diezelfde richtlijn luidt:

„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.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

8 In artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn staat te lezen:

„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 inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Bulgaars recht

9 Artikel 115 van de zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, DV nr. 63 van 4 augustus 2006), in werking getreden op 1 januari 2007, in de versie die van toepassing is op het hoofddeding (hierna: „ZDDS”), bepaalt:

„(1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing of bij annulering van een levering waarvoor een factuur is uitgereikt, stelt de leverancier voor deze factuur een nota op.

(2) [...] De nota wordt opgesteld binnen vijf dagen nadat de in lid 1 bedoelde gebeurtenis zich heeft voorgedaan of, wanneer zij betrekking heeft op een levering waarvoor een factuur met opgave van de over de vooruitbetaling in rekening gebrachte btw is uitgereikt, binnen vijf dagen na de terugbetaling, verrekening of andere vereffening onder bezwarende titel van het geplande bedrag van de vooruitbetaling, wat betreft het terugbetaalde, verrekende of anderszins onder bezwarende titel vereffende bedrag.

(3) Bij verhoging van de maatstaf van heffing wordt een debetnota opgesteld en bij verlaging van de maatstaf van heffing of annulering van de handeling wordt een creditnota opgesteld.

(4) Naast de essentiële gegevens als bedoeld in artikel 114 bevat een nota betreffende een factuur de volgende gegevens:

1. het nummer en de datum van de factuur waarvoor de nota wordt opgesteld;

2. de reden waarom deze nota wordt opgesteld;

(5) Een nota wordt opgesteld in ten minste twee exemplaren, waarvan er één voor de leverancier en één voor de afnemer bestemd is.

[...]

(7) [...] De nota betreffende een factuur hoeft de in artikel 114, lid 1, punten 12, 14 en 15, bedoelde essentiële gegevens niet te bevatten [...], behalve wanneer zij betrekking heeft op een handeling die op het grondgebied van een lidstaat is verricht, op een intracommunautaire handeling of op een verkoop op afstand van goederen.”

10 Artikel 116 ZDDS luidt:

„(1) Facturen en nota's betreffende facturen mogen niet worden gerectificeerd of aangevuld. Indien documenten onjuist zijn opgesteld of gerectificeerd, worden zij geannuleerd en worden er nieuwe documenten opgesteld.

(2) Facturen en nota's betreffende facturen waarop geen btw wordt vermeld terwijl dat wel zou moeten gebeuren, worden eveneens aangemerkt als onjuist opgestelde documenten.

(3) Ook facturen en nota's betreffende facturen waarop btw wordt vermeld terwijl dat niet zou moeten gebeuren, worden aangemerkt als onjuist opgestelde documenten.

(4) Wanneer in de boekhouding van de leverancier of afnemer onjuist opgestelde of gerectificeerde documenten in aanmerking worden genomen, wordt met het oog op de annulering daarvan voor elk van de partijen een proces-verbaal opgesteld onder vermelding van:

1. de reden voor de annulering;
2. het nummer en de datum van het geannuleerde document;
3. het nummer en de datum van opstelling van het nieuwe document;
4. de handtekening van de personen die het proces-verbaal voor elk van de partijen hebben opgesteld.

(5) Alle exemplaren van de geannuleerde documenten worden bewaard door degene die ze heeft opgesteld en worden overeenkomstig het besluit ter uitvoering van [deze] wet opgenomen in de boekhouding van de leverancier en van de afnemer.”

11 Artikel 128, lid 1, van de Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering inzake belastingen en sociale bijdragen) (DV nr. 105 van 29 december 2005, van kracht sinds 1 januari 2006, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „DOPK”), bepaalt:

„Indien belastingen, verplichte socialezekerheidsbijdragen, geldboeten en vermogenssancties die zijn opgelegd door de voor de overheidsinkomsten bevoegde instanties, alsmede de bedragen die krachtens de belasting- of socialezekerheidswetgeving in aanmerking komen voor terugbetaling door [de Natsionalnata agentsia za prihodite (nationaal agentschap voor de overheidsinkomsten, Bulgarije)], ten onrechte zijn betaald of geïnd, worden zij, met het oog op terugbetaling, door de voor de overheidsinkomsten bevoegde instanties verrekend met de door het nationaal agentschap voor de overheidsinkomsten geïnde opeisbare overheidsschulden. Verrekening met een verjaarde schuld is mogelijk wanneer de vordering van de schuldenaar vóór de verjaring van de schuld opeisbaar is geworden.”

12 Artikel 129 DOPK luidt:

„(1) De belastingdienst kan ambtshalve of op schriftelijk verzoek van de betrokkene overgaan tot verrekening of terugbetaling. Het verzoek tot verrekening of terugbetaling wordt onderzocht

indien het vóór het verstrijken van een termijn van vijf jaar – gerekend vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de grond voor de terugbetaling ontstond – wordt ingediend, tenzij de wet anders bepaalt.

[...]

(3) [...] Het bericht van verrekening of terugbetaling wordt binnen dertig dagen na ontvangst van het verzoek opgesteld indien vóór het verstrijken van deze termijn geen enkele controle is gelast. Zelfs in geval van verrekening of terugbetaling – en ook wanneer tegen het in de eerste volzin bedoelde bericht beroep is ingesteld – kunnen belastingschulden of schulden ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen aan een controle worden onderworpen. Indien tegen het bericht beroep in rechte is ingesteld, kan een naheffingsaanslag worden vastgesteld totdat de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde gaat.

[...]

(7) Tegen berichten van verrekening of terugbetaling kan beroep worden ingesteld volgens de regels voor het instellen van beroep tegen naheffingsaanslagen.”

13 Artikel 110 van de zakon za zadalzheniyata i dogovorite (wet op de verbintenissen en overeenkomsten) (DV nr. 275 van 22 november 1950), in de versie die van toepassing is op het hoofddeding (hierna: „ZZD”), bepaalt:

„Het verstrijken van een verjaringstermijn van vijf jaar heeft tot gevolg dat elke vordering waarvoor de wet niet anders bepaalt, tenietgaat.

[...]”

14 Artikel 116 ZZD luidt:

„De verjaring wordt gestuit:

- a) wanneer de schuldenaar de vordering erkent;
- b) wanneer een vordering wordt ingesteld, verzet wordt aangetekend of een verzoek om verzoening wordt ingediend; als de vordering, het verzet of het verzoek om verzoening niet wordt toegewezen, wordt de verjaring geacht niet te zijn gestuit;
- c) wanneer maatregelen tot gedwongen tenuitvoerlegging zijn vastgesteld.

[...]”

15 Artikel 117 ZZD bepaalt:

„Zodra de verjaring wordt gestuit, begint een nieuwe verjaringstermijn te lopen.

Indien de vordering is vastgesteld door een rechterlijke beslissing, bedraagt de nieuwe verjaringstermijn in alle gevallen vijf jaar.

[...]”

16 Artikel 120 ZZD luidt:

„De verjaring wordt niet ambtshalve toegepast.”

Hoofdingeving en prejudiciële vragen

17 Consortium Remi Group legt zich toe op de constructie van gebouwen en installaties. Zij is op 16 juni 1995 voor btw-doeleinden geregistreerd en is op 7 maart 2019 uit het btw-register geschrapt wegens stelselmatige niet-nakoming van de verplichtingen krachtens de ZDDS. Bij vonnis van de Okrazhen sad Varna (rechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) van 18 september 2020 is Consortium Remi Group insolvent verklaard en is een insolventieprocedure ingeleid.

18 Voor de periode van 2006 tot en met 2010 en voor 2012 heeft Consortium Remi Group vijf bedrijven facturen doen toekomen. Deze bedrijven zijn „Promes” OOD, „Orkid Sofia Hills” EOOD, „Valentin Stoyanov” EOOD, „Sunshine Coast Investment” EOOD en „Mosstroy-Varna” AD (hierna: „schuldplichtige vennootschappen”). Op die facturen was btw vermeld en voor de meeste belastingtijdvakken is deze voldaan, maar omdat de schuldplichtige vennootschappen deze facturen niet hebben betaald, heeft Consortium Remi Group uit hoofde daarvan nog openstaande btw-vorderingen voor een totaalbedrag van 618 171,16 Bulgaarse leva (BGN) (ongeveer 309 085 EUR).

19 Bij naheffingsaanslag van 31 januari 2011 zijn de op grond van de ZDDS ontstane schulden voor de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 juli 2010, daaronder begrepen de btw die was vermeld op de facturen die naar Sunshine Coast Investment waren verzonden, toegerekend aan Consortium Remi Group. Deze groep heeft tegen die aanslag beroep in rechte ingesteld. Dat beroep is evenwel verworpen door de rechter in eerste aanleg, van wie het vonnis is bevestigd bij arrest van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).

20 Bij verzoek van 7 februari 2020, dat is ingediend overeenkomstig artikel 129, lid 1, DOPK (hierna: „verzoek om verrekening”), heeft Consortium Remi Group de Bulgaarse belastingdienst op grond van artikel 128, lid 1, DOPK verzocht om verrekening van haar btw-schulden ten belope van 618 171,16 BGN, vermeerderd met verdragingsrente. Dat bedrag kwam overeen met de btw die was aangegeven en betaald op basis van de aan de schuldplichtige vennootschappen gerichte facturen. Als bijlage bij haar verzoek om verrekening heeft Consortium Remi Group een „lijst van onbetaalde bedragen van de wederpartijen” overgelegd.

21 Dit verzoek is echter afgewezen omdat het was ingediend nadat de vervaltermijn van artikel 129, lid 1, DOPK was verstreken. Bovendien heeft de Bulgaarse belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat Consortium Remi Group niet het bewijs had geleverd van de gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de schuldvorderingen ter zake van de btw die in rekening was gebracht aan de schuldplichtige vennootschappen.

22 Tijdens de administratieve beroepsprocedure tegen het besluit tot afwijzing van het verzoek om verrekening heeft Consortium Remi Group de beslissingen tot opening van de insolventieprocedures tegen de schuldplichtige vennootschappen overgelegd, alsmede bewijsstukken waaruit blijkt dat de schuldvorderingen waren erkend door de curatoren van de schuldplichtige vennootschappen en dat zij waren opgenomen in de registers van erkende schuldvorderingen die waren opgesteld in het kader van die insolventieprocedures.

23 Het besluit tot afwijzing van het verzoek om verrekening is bij besluit van 22 mei 2020 volledig bevestigd door de directeur.

24 Consortium Remi Group heeft bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) beroep ingesteld tegen het door de directeur bevestigde besluit tot afwijzing van het verzoek om verrekening. Die rechter heeft dat beroep verworpen. Consortium Remi Group heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Varhoven administrativen sad,

de verwijzende rechter, op grond dat de maatstaf van heffing van de btw overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn moet worden verlaagd wanneer de belastingplichtige de verschuldigde tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet heeft ontvangen nadat de goederenlevering of de dienstverrichting heeft plaatsgevonden, alsmede dat die bepaling rechtstreekse werking heeft en dus moet worden toegepast wanneer de nationale bepalingen daarmee in strijd zijn.

25 De verwijzende rechter merkt op dat het Bulgaarse recht geen bepalingen bevat op grond waarvan de maatstaf van heffing van de btw kan worden verlaagd bij niet-betaling, aangezien een dergelijke verlaging op grond van artikel 115 ZDDS enkel kan plaatsvinden bij annulering van de levering.

26 Op basis van de redenering van het Hof in de arresten van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 21-27), en 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 62 en 65), is de verwijzende rechter van oordeel dat – zoals Consortium Remi Group betoogt – bij niet-betaling van de prijs teruggaaf van de btw niet volledig kan worden uitgesloten, niettegenstaande de afwijking waarin artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn voorziet. Dit is met name het geval wanneer de belastingplichtige bewijst dat gelet op de omstandigheden het risico bestaat dat de verplichting van de adreassaar van een factuur om deze te betalen niet zal worden nagekomen.

27 Volgens de verwijzende rechter is de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde afwijking niet in aanmerking genomen in het kader van een specifieke regeling in Bulgarije, zowel wat betreft de wijze waarop de maatstaf van heffing wordt herzien wanneer de verplichting tot betaling van een btw-vordering niet kan worden nagekomen, als wat betreft de voorwaarden waaronder teruggaaf van de betaalde btw kan worden gevorderd.

28 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich, ingeval de afwijking als bedoeld in artikel 90, lid 2, van deze richtlijn wordt toegepast, tegen een nationaalrechtelijke bepaling als artikel 129, lid 1, tweede volzin, [DOPK], waarin een vervaltermijn is neergelegd voor de indiening van een verzoek om verrekening of tot terugbetaling van de door de belastingplichtige ontvangen belasting wanneer de afnemer de levering geheel of gedeeltelijk niet heeft betaald?

2) Ongeacht het antwoord op de eerste vraag: is het, in de omstandigheden van het hoofdgeding, voor de erkenning van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn een noodzakelijke voorwaarde dat de btw op de door de belastingplichtige uitgereikte factuur, voordat het verzoek tot terugbetaling wordt ingediend, wordt gecorrigeerd omdat de ontvanger van de factuur de leveringsprijs geheel of gedeeltelijk niet heeft betaald?

3) Naargelang van het antwoord op de eerste twee vragen: hoe moet artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn worden uitgelegd om het tijdstip te bepalen waarop de grond voor verlaging van de maatstaf van heffing ontstaat, wanneer de prijs geheel of gedeeltelijk niet is betaald en een nationale regeling ontbreekt doordat er is afgeweken van artikel 90, lid 1?

4) Hoe moeten de overwegingen in de arresten van 27 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 21-27), en 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 62 en 65), worden toegepast wanneer het Bulgaarse recht geen specifieke voorwaarden bevat voor de toepassing van de afwijking waarin artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn voorziet?

5) Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich tegen een praktijk in belasting- en socialezekerheidszaken waarbij in geval van niet-betaling geen correctie van de in rekening gebrachte belasting is toegestaan voordat de afnemer van de goederen of diensten, indien hij een belastingplichtige is, in kennis is gesteld van de annulering van de belasting, zodat de door hem oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien?

6) Kan uit de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de [btw-richtlijn] worden afgeleid dat een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling recht geeft op teruggaaf van de door de leverancier betaalde btw, vermeerderd met vertragingsrente, en zo ja vanaf welk tijdstip?"

Bevoegdheid van het Hof

29 Volgens vaste rechtspraak is het Hof uitsluitend bevoegd om het Unierecht, wat de toepassing ervan in een nieuwe lidstaat betreft, uit te leggen vanaf de datum waarop deze lidstaat toetreedt tot de Europese Unie (arrest van 17 december 2020, Franck, C-7801/19, EU:C:2020:1049, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Hieruit volgt met name dat het Hof niet bevoegd is voor de uitlegging van de Unierichtlijnen inzake de btw wanneer het tijdvak waarover de belasting in kwestie wordt ingevorderd, dateert van vóór de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie (arrest van 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 31).

31 Aangezien de verplichting tot herziening namelijk onlosmakelijk verband houdt met de definitieve opeisbaarheid van de btw, en met het daaruit voortvloeiende recht op aftrek, is het feit dat zich na de toetreding van een lidstaat tot de Unie omstandigheden voordoen waarop die verplichting in beginsel kan worden gebaseerd, voor het Hof geen voldoende grond om de btw-richtlijn uit te leggen indien de goederen in kwestie zijn geleverd of de diensten in kwestie zijn verricht vóór die toetreding (arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punt 31).

32 In casu heeft het hoofdgeding betrekking op het btw-belastingtijdvak van 2007 tot en met 2010 en op het belastingtijdvlak 2012. Derhalve is het Hof niet bevoegd om zich uit te spreken over de prejudiciële vragen voor zover deze betrekking hebben op de goederen die zijn geleverd of de diensten die zijn verricht in 2006, vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie op 1 januari 2007.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste, derde en vierde prejudiciële vraag

33 Vooraf zij eraan herinnerd dat het Hof, om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, Unierechtelijke bepalingen die de nationale rechter niet heeft vermeld in zijn vragen, in aanmerking kan nemen door uit met name de motivering van de verwijzingsbeslissing de elementen van het Unierecht te putten die geleet op het voorwerp van het geding uitlegging behoeven (arrest van 2 maart 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In casu heeft de verwijzende rechter in de formulering van zijn prejudiciële vragen weliswaar uitsluitend verwezen naar het beginsel van fiscale neutraliteit, maar dit gegeven staat er niet aan in de weg dat rekening wordt gehouden met andere algemene beginselen van het Unierecht die mogelijk anderszins relevant zijn voor de beantwoording van die vragen.

35 Derhalve moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn eerste, zijn derde en zijn vierde prejudiciële vraag – die gezamenlijk moeten worden onderzocht – in wezen wenst te vernemen of, gelet op de afwijking waarin artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn voorziet, artikel 90, lid 1, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat waarin een vervaltermijn is neergelegd voor de indiening van een verzoek tot terugbetaling van de btw dat voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur, en indien dit niet het geval is, vanaf welke datum een dergelijke termijn moet ingaan indien specifieke nationale bepalingen ter zake ontbreken.

36 In herinnering dient te worden gebracht dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld. Deze bepaling verplicht de lidstaten ertoe om de maatstaf van heffing van de btw en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na het aangaan van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Die bepaling vormt de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn op grond waarvan de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst geen groter bedrag aan btw kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arrest van 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punten 24 en 25).

37 Vervolgens bepaalt artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn dat de lidstaten bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie kunnen afwijken van de in artikel 90, lid 1, van die richtlijn neergelegde verplichting om de maatstaf van heffing van de btw te verlagen.

38 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de prijs van de handeling niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, moet worden geacht voort te vloeien uit de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem door artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid (arrest van 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 In casu blijkt zowel uit de verwijzingsbeslissing als uit de mondelinge opmerkingen van de Bulgaarse regering dat in het kader van de nationale wettelijke regeling bij de opsomming in artikel 115, lid 1, ZDDS van de situaties waarin de maatstaf van heffing wordt herzien, niet is voorzien in enige herziening in geval van niet-betaling van de prijs van de aan de btw onderworpen handeling.

40 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode betreft, moet dus worden aangenomen dat de Republiek Bulgarije heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid om af te wijken van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling, zodat de belastingplichtige zich niet op een met die verplichting corresponderend recht kan beroepen (zie in die zin arrest van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punt 61).

41 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat deze afwijkingsmogelijkheid – die strikt

beperkt is tot het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling – berust op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkwerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (arrest van 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Derhalve moet de gebruikmaking van die afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering daarvan getroffen maatregelen niet ingaan tegen de met de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling van fiscale harmonisatie, en kan die afwijkingsmogelijkheid niet inhouden dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling gewoonweg volledig uitsluiten (arrest van 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Indien immers zou worden aanvaard dat de lidstaten in geval van definitieve niet-betaling de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw volledig kunnen uitsluiten, zou dit indruisen tegen het beginsel van neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voldoet aan de voorwaarden voor rechtstreekse werking [arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak], alsmede dat de door lid 2 van datzelfde artikel 90 geboden afwijkingsmogelijkheid er enkel toe strekt het voor de lidstaten mogelijk te maken om de onzekerheid over de inning van de verschuldigde bedragen weg te nemen en niet regelt of het mogelijk is om een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw niet toe te staan wanneer de niet-betaling onherroepelijk vaststaat (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Overigens kan artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn – zoals de advocaat-generaal in de punten 41 en 56 van haar conclusie heeft opgemerkt – rechtstreeks toepasselijk zijn wanneer de betrokken lidstaat, zoals in casu, geen verlaging van de maatstaf van heffing toestaat bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling, zonder rekening te houden met de mate van onzekerheid over de definitieve aard van de niet-betaling.

46 Wat de beperking in de tijd van het in artikel 90 van de btw-richtlijn bedoelde recht op verlaging van de maatstaf van heffing betreft, zij in de eerste plaats opgemerkt dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de mogelijkheid om zonder dergelijke beperking een verzoek tot terugbetaling van de btw in te dienen indruist tegen het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de fiscale situatie van een belastingplichtige – gelet op zijn rechten en verplichtingen jegens de belastingdienst – niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie in die zin beschikking van 3 maart 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Bovendien heeft het Hof met betrekking tot de regeling inzake de btw-af trek – waarvan het heeft beklemtoond dat zij moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 90 van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punt 35) – geoordeeld dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een onvoldoende zorgvuldige belastingplichtige, die niet om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft doordat hij het recht op btw-af trek verliest, niet kan worden geacht onverenigbaar te zijn met de bij de btw-richtlijn ingevoerde regeling voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht

(gelijkwaardigheidsbeginsel), en die termijn de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, die voorziet in een termijn na afloop waarvan een verzoek om teruggaaf van belasting niet-ontvankelijk is, kan er bijgevolg mee worden volstaan om – in navolging van de advocaat-generaal in punt 44 van haar conclusie – op te merken dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn zich niet verzet tegen een dergelijke beperking in de tijd van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing.

49 Voor zover – in de tweede plaats – het bestaan van een vervaltermijn waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een schuldeiser niet langer kan verzoeken om verlaging van de maatstaf van heffing van de btw over bepaalde schuldvorderingen, op zichzelf beschouwd niet kan worden geacht onverenigbaar te zijn met de btw-richtlijn, is de vaststelling van het tijdstip waarop die termijn ingaat een aangelegenheid van het nationale recht, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht worden genomen (zie in die zin beschikking van 3 maart 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Wat meer bepaald het doeltreffendheidsbeginsel betreft, kan uit de rechtspraak van het Hof worden afgeleid dat voor zover de belastingplichtige geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen sprake is van misbruik of frauduleuze samenspanning, een vervaltermijn die ingaat op de datum van uitreiking van de oorspronkelijke facturen en die voor bepaalde handelingen verstrijkt vóór de indiening van het verzoek om verrekening, niet op rechtsgeldige wijze kan worden tegengeworpen aan de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen (zie in die zin beschikking van 3 maart 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Zoals ook de advocaat-generaal in punt 50 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet in dit verband gelet op het beginsel van neutraliteit van de btw – waaruit volgt dat de ondernemer, die de btw voorfinanciert door deze voor rekening van de staat te innen, volledig van de btw wordt ontlast in het kader van zijn aan deze belasting onderworpen economische activiteiten – worden geoordeeld dat de aanvangsdatum van de vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voldoende nauw moet aansluiten bij de datum vanaf wanneer de zorgvuldig handelende belastingplichtige dat recht kan uitoefenen.

52 Indien er geen nationale bepalingen bestaan over de wijze waarop het recht op verlaging van de maatstaf van heffing bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling wordt uitgeoefend, zoals in het hoofdgeding het geval is, vereisen het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel overigens dat de belastingplichtige de aanvangsdatum van de vervaltermijn met een redelijke waarschijnlijkheid kan achterhalen.

53 Dienaangaande zij opgemerkt dat met de onzekerheid over het definitieve karakter van de niet-betaling ook rekening zou kunnen worden gehouden door de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw toe te staan indien de schuldeiser vóór de afloop van de insolventie- of liquidatieprocedure aantoonbaar dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij het gevaar bestaat dat die maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt. Het zou in dat geval aan de nationale autoriteiten staan om met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en onder het toezicht van de rechter de – door de schuldeiser naargelang van de bijzonderheden van het toepasselijke nationale recht te leveren – bewijzen te beoordelen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. Deze werkwijze zou even doeltreffend zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken, maar zou

minder bezwarend zijn voor de schuldeiser, die de btw voorfinanciert door deze belasting voor rekening van de staat te innen [arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

54 Dit geldt a fortiori in de context van insolventie- of liquidatieprocedures, waarin de zekerheid dat de vordering definitief oninbaar is in beginsel pas na een lange periode kan worden verkregen. Een dergelijke termijn kan hoe dan ook tot gevolg hebben dat wanneer de ondernemers die onderworpen zijn aan de wettelijke regeling die in die procedures voorziet, worden geconfronteerd met de niet-betaling van een factuur, die ondernemers ten opzichte van hun concurrenten uit andere lidstaten een liquiditeitsnadeel lijden dat onmiskenbaar zou kunnen ingaan tegen de met de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling van fiscale harmonisatie [zie in die zin arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

55 In casu heeft Consortium Remi Group het verzoek tot terugbetaling ten gevolge van de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw pas in 2020 ingediend, hoewel de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen en diensten hebben plaatsgevonden in de jaren 2007 tot en met 2010 en in 2012. Zowel uit de stukken van het dossier waarover het Hof beschikt als uit de antwoorden van partijen in het hoofdgeding op de ter terechtzitting gestelde vragen blijkt dat van de schuldplichtige vennootschappen de eerste twee vóór de indiening van dat verzoek – in 2012 respectievelijk 2017 – uit het handelsregister waren geschrapt, terwijl de derde vennootschap tijdens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde procedure uit dat register is geschrapt en ten slotte tegen de laatste twee vóór de indiening van dat verzoek insolventieprocedures zijn geopend.

56 Derhalve staat het aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om uitspraak te doen over de feiten, om vast te stellen vanaf welke datum Consortium Remi Group, zonder blijk te geven van onzorgvuldigheid, haar recht op verlaging van de maatstaf van heffing had kunnen uitoefenen bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling, met name gelet op de eventuele oninbaarheid van haar vorderingen.

57 Gelet op een en ander moet op de eerste, de derde en de vierde prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 90 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat waarin een vervaltermijn voor de indiening van een verzoek tot terugbetaling van de btw is neergelegd dat voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling, waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een onvoldoende zorgvuldige belastingplichtige wordt gestraft, mits deze termijn pas ingaat op de datum waarop deze belastingplichtige, zonder blijk te geven van onzorgvuldigheid, zijn recht op verlaging heeft kunnen uitoefenen. Bij gebreke van nationale bepalingen over de wijze waarop dit recht kan worden uitgeoefend, moet de belastingplichtige de aanvang van die vervaltermijn met een redelijke mate van waarschijnlijkheid kunnen achterhalen.

Tweede en vijfde prejudiciële vraag

58 Gelet op de in punt 33 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, moeten de tweede en de vijfde prejudiciële vraag aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter met deze vragen – die gezamenlijk moeten worden onderzocht – in wezen wenst te vernemen of artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich er, wanneer specifieke nationale bepalingen ontbreken, tegen verzetten dat de belastingdienst de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur afhankelijk stelt van de voorwaarde dat die

belastingplichtige de oorspronkelijke factuur voorafgaandelijk corrigeert en zijn schuldenaar vooraf in kennis stelt van zijn voornemen om de btw te annuleren, voor zover die schuldenaar een belastingplichtige is.

59 Allereerst moet met betrekking tot de voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geldende voorwaarde dat de belastingplichtige de oorspronkelijk uitgereikte facturen heeft gecorrigeerd, worden opgemerkt dat deze voorwaarde – anders dan de directeur en de Europese Commissie betogen – niet voortvloeit uit artikel 203 van de btw-richtlijn.

60 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is deze bepaling immers enkel van toepassing wanneer er ten onrechte btw in rekening is gebracht, zodat zij geen betrekking heeft op gevallen waarin het juiste btw-bedrag is vermeld op de factuur [zie in die zin arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Bij vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw), C-378/21, EU:C:2022:968, punten 21 en 23].

61 Daarentegen valt zowel een vereiste dat de oorspronkelijke factuur wordt gecorrigeerd als een vereiste waarbij de overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing van een belastingplichtige bij niet-betaling afhankelijk wordt gesteld van de voorafgaande mededeling door die belastingplichtige aan zijn schuldenaar – indien deze eveneens een belastingplichtige is – van zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren, tegelijkertijd binnen de werkingssfeer van artikel 90, lid 1, en van artikel 273 van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 24 en 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 35).

62 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn de verplichtingen kunnen opleggen die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, op voorwaarde – met name – dat deze mogelijkheid niet wordt benut om extra facturatieverplichtingen op te leggen naast die welke zijn neergelegd in hoofdstuk 3 van die richtlijn.

63 Aangezien artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn – afgezien van de door deze bepalingen gestelde beperkingen – niet preciseren welke voorwaarden de lidstaten kunnen stellen, noch welke verplichtingen zij kunnen opleggen, kennen die bepalingen de lidstaten beoordelingsbevoegdheid toe met betrekking tot onder meer de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingautoriteiten dienen te vervullen om een verlaging van de maatstaf van heffing door te voeren (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen, mogen evenwel in beginsel enkel van de maatstaf van heffing van de btw afwijken voor zover dit strikt noodzakelijk is om die specifieke doelstelling te bereiken. Zij dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw – een fundamenteel beginsel van het bij de betreffende wettelijke regeling van de Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel – zouden aantasten (arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65 Daarbij komt dat indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt ten gevolge van de voorwaarden waaronder verzoeken tot terugbetaling van belastingen kunnen worden gedaan, het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel mogelijkkerwijs vereisen dat de lidstaten voorzien in de middelen en procedures waarmee de belastingplichtige de ten onrechte in rekening gebrachte belasting kan terugvorderen (zie in die zin arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 29 en aldaar

aangehaalde rechtspraak).

66 Derhalve moeten de formaliteiten die de belastingplichtigen moeten vervullen om ten aanzien van de belastingautoriteiten het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw uit te oefenen, worden beperkt tot die welke de mogelijkheid bieden om aan te tonen dat de tegenprestatie na de sluiting van de overeenkomst geheel of gedeeltelijk definitief niet zal worden ontvangen. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten voldoen aan deze voorwaarde (zie in die zin arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

67 In dit verband heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het vereiste waarbij de uit een oorspronkelijke factuur voortvloeiende verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk wordt gesteld van het feit dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging, door de afnemer van de goederen of diensten, van de ontvangst van een corrigerende factuur, er in beginsel kan toe bijdragen dat de juiste inning van de btw wordt gewaarborgd en dat fraude wordt voorkomen, alsmede dat het risico op derving van belastinginkomsten wordt weggenomen, zodat met dat vereiste de in de artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn vermelde legitieme doelstellingen worden nagestreefd (zie in die zin arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 32 en 33).

68 Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, geldt deze constatering ook voor het vereiste waarbij de verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de belastingplichtige zijn schuldenaar, indien deze eveneens een belastingplichtige is, voorafgaandelijk in kennis stelt van zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren (zie in die zin arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punten 35 en 36).

69 Derhalve wordt aan de neutraliteit van de btw in beginsel geen afbreuk gedaan door vereisten waarbij de verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk wordt gesteld van de correctie van de oorspronkelijke factuur door de belastingplichtige wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling, alsmede van de voorafgaande mededeling door de belastingplichtige aan zijn schuldenaar dat hij voornemens is de belasting te annuleren, zodat de schuldenaar wordt geïnformeerd met het oog op de herziening van de aanvankelijk toegepaste aftrek, zoals de vereisten die in het hoofdgeding aan de orde zijn (zie in die zin arresten van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 37, en 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 39).

70 Niettemin staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of dergelijke vereisten in casu niet buitensporig bezwarend zijn voor de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht (zie in die zin arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 41).

71 Uit de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt, die ter terechtzitting zijn bevestigd, blijkt ten eerste dat bij de Bulgaarse regeling, in de versie die van toepassing was op de feiten van het hoofdgeding, niet de verplichting was neergelegd om de oorspronkelijke factuur te corrigeren en om de schuldenaar ervan in kennis te stellen dat de belasting in geval van niet-betaling zou worden geannuleerd.

72 Ten tweede is Consortium Remi Group volgens diezelfde gegevens op 7 maart 2019 uit het btw-register geschrapt, zodat deze belastingplichtige bij de indiening van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verzoek om verrekening geen corrigerende facturen meer kon uitreiken. De directeur heeft in dit verband namelijk gepreciseerd, zonder op dit punt te zijn weersproken, dat volgens de toentertijd geldende relevante nationale bepalingen niet kon worden gecorrigeerd wanneer de belastingplichtige uit dat register was geschrapt.

73 Derhalve dient te worden geconstateerd dat de neutraliteit van de btw wordt aangetast wanneer het voor de belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk is om een factuur te corrigeren, omdat de correctie van een factuur volgens de praktijk van de Bulgaarse belastingdienst een absolute voorwaarde is om een verlaging van de maatstaf van heffing te verkrijgen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punt 63).

74 In een situatie als die van het hoofdgeding, waarin de belastingplichtige geen correctiedocument kan uitreiken voor facturen waarvan het bedrag niet is betaald, vereisen het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel bijgevolg dat de betrokken lidstaat de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om ten aanzien van de nationale belastingautoriteiten met andere middelen het bewijs te leveren van de niet-betaling van die facturen, die hem het recht geeft de maatstaf van heffing te verlagen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punt 65).

75 Derhalve moet worden geoordeeld dat, wanneer relevante nationale bepalingen ontbreken, het feit dat het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd, verder gaat dan noodzakelijk is om de met artikel 273 van de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling, namelijk het wegnemen van het risico op derving van belastinginkomsten, te bereiken wanneer aan deze voorwaarde niet meer kan worden voldaan.

76 Hetzelfde geldt a fortiori voor de verplichting om de adressaat van die factuur in kennis te stellen van het voornemen van de opsteller ervan om de btw te annuleren, zoals bedoeld in de vijfde prejudiciële vraag, waarvan uit de bewoordingen zelf van het verzoek om een prejudiciële beslissing en uit andere vaststellingen in dat verzoek blijkt dat zij een door de praktijk van de Bulgaarse belastingdienst gestelde noodzakelijke voorwaarde vormt voor de correctie van de in rekening gebrachte btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling.

77 Niettemin zij opgemerkt dat in casu Consortium Remi Group uit het btw-register is geschrapt wegens stelselmatige niet-nakoming van haar uit de ZDDS voortvloeiende verplichtingen en dat haar verzoek om verrekening betrekking had op de niet-betaling van facturen die meerdere jaren vóór de schrapping waren opgesteld. Het staat dan ook aan de verwijzende rechter om na te gaan of het niet aan de belastingplichtige zelf te wijten is dat hij geen corrigerende facturen kan uitreiken.

78 Gelet op een en ander dient op de tweede en de vijfde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich er, wanneer specifieke nationale bepalingen ontbreken, tegen verzetten dat de belastingdienst de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze belastingplichtige de oorspronkelijke factuur voorafgaandelijk corrigeert en zijn schuldenaar vooraf in kennis stelt van zijn voornemen om de btw te annuleren, wanneer die belastingplichtige die correctie niet tijdig kan doorvoeren zonder dat deze onmogelijkheid hem kan worden toegerekend.

Zesde prejudiciële vraag

79 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur recht geeft op terugbetaling van de door hem voldane btw, vermeerderd met vertragingsrente en, zo ja, vanaf welke datum dat recht kan worden ingeroepen.

80 Zoals in punt 42 van dit arrest in herinnering is gebracht, waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel de neutraliteit van de btw en strekt het ertoe de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Uit de in punt 63 van dit arrest aangehaalde rechtspraak volgt tevens dat de lidstaten bij de vaststelling van de in artikel 90 van de btw-richtlijn bedoelde regeling weliswaar enige beoordelingsruimte hebben, maar dat deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen.

81 Met name moet die regeling de belastingplichtige in staat stellen om op passende wijze de gehele uit verlaging van de maatstaf van heffing van de btw voortvloeiende schuldvordering te innen, hetgeen impliceert dat de terugbetaling binnen een redelijke termijn moet plaatsvinden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze, alsmede dat de wijze van terugbetaling hoe dan ook voor de belastingplichtige geen enkel financieel risico mag meebrengen (zie in die zin arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punt 38).

82 Mocht de belastingplichtige, ingeval de uit een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw voortvloeiende terugbetaling niet heeft plaatsgevonden binnen een redelijke termijn, geen recht hebben op vertragingsrente, dan zou zijn situatie evenwel ongunstig worden beïnvloed, wat indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punten 39 en 41).

83 Hieruit volgt dat het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel vereist dat het financiële verlies dat wordt geleden doordat een btw-overschot niet binnen een redelijke termijn wordt terugbetaald, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente, ook al wordt bij artikel 90 van de btw-richtlijn niet de verplichting opgelegd om rente te betalen over de terugbetaling van de btw ten gevolge van een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw en wordt in dat artikel evenmin gepreciseerd vanaf welk tijdstip deze rente verschuldigd zou zijn (zie in die zin arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punten 40 en 41).

84 In een dergelijke situatie profiteert de belastingplichtige namelijk van een btw-overschot dat hem moet worden terugbetaald, maar dat voor hem tot financieel verlies kan leiden omdat hij niet over de geldsommen in kwestie kan beschikken. Indien de belastingplichtige geen recht had op

vertragsrentes wanneer de belastingdienst dit btw-overschot niet binnen een redelijke termijn terugbetaalt, zou zijn situatie ongunstig worden beïnvloed, hetgeen zou indruisen tegen het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punt 42).

85 Meer in het bijzonder behoort de wijze waarop rente wordt geheven over de terugbetaling die resulteert uit een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw, tot de procedurele autonomie van de lidstaten, die wordt afgebakend door het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (zie naar analogie arrest van 13 oktober 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 45).

86 Derhalve staat het aan de verwijzende rechter om in het licht van deze beginselen en van alle bijzondere omstandigheden van het bij hem aanhangige geding vast te stellen of in casu moet worden overgegaan tot terugbetaling ten gevolge van een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw en, voor zover hij constateert dat deze terugbetaling niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden, om te bepalen vanaf welk tijdstip vertragsrente over het bedrag van die terugbetaling moet worden berekend (zie in die zin beschikking van 5 oktober 2023, *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, niet gepubliceerd, punt 28).

87 Zoals de advocaat-generaal in de punten 99, 100 en 102 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan rente over de terugbetaling wegens een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw, wanneer het nationale recht geen precieze regeling bevat, pas worden berekend vanaf de datum waarop de belastingplichtige de niet-betaling van de schuldvordering in kwestie definitief beschouwt in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn en zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw uitoefent in het kader van de aangifte voor het op dat tijdstip lopende belastingtijdvak, omdat vóór die datum de rechtsgrond voor de betaling van de btw artikel 63 van die richtlijn is.

88 Gelet op een en ander dient op de zesde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur recht geeft op terugbetaling van de door hem voldane btw, vermeerderd met vertragsrente, en dat, wanneer in de regeling van een lidstaat niet nader is bepaald op welke wijze de eventueel verschuldigde rente wordt geheven, de aanvangsdatum voor de berekening van deze rente wordt gevormd door de datum vanaf wanneer de belastingplichtige zijn recht op die verlaging uitoefent in het kader van de aangifte voor het op dat tijdstip lopende belastingtijdvak.

Kosten

89 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel,**

moet aldus worden uitgelegd dat

het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat waarin een vervalltermijn voor de indiening van een verzoek tot terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) is neergelegd dat voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling, waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een onvoldoende zorgvuldige belastingplichtige wordt gestraft, mits deze termijn pas ingaat op de datum waarop deze belastingplichtige, zonder blijk te geven van onzorgvuldigheid, zijn recht op verlaging heeft kunnen uitoefenen. Bij gebreke van nationale bepalingen over de wijze waarop dit recht kan worden uitgeoefend, moet de belastingplichtige de aanvang van die vervalltermijn met een redelijke mate van waarschijnlijkheid kunnen achterhalen.

2) Artikel 90, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich er, wanneer specifieke nationale bepalingen ontbreken, tegen verzetten dat de belastingdienst de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze belastingplichtige de oorspronkelijke factuur voorafgaandelijk corrigeert en zijn schuldenaar vooraf in kennis stelt van zijn voornemen om de btw te annuleren, wanneer die belastingplichtige die correctie niet tijdig kan doorvoeren zonder dat deze onmogelijkheid hem kan worden toegerekend.

3) Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit,

moet aldus worden uitgelegd dat

een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een door een belastingplichtige uitgereikte factuur recht geeft op terugbetaling van de door hem voldane btw, vermeerderd met vertragingsrente, en dat, wanneer in de regeling van een lidstaat niet nader is bepaald op welke wijze de eventueel verschuldigde rente wordt geheven, de aanvangsdatum voor de berekening van deze rente wordt gevormd door de datum vanaf wanneer de belastingplichtige zijn recht op die verlaging uitoefent in het kader van de aangifte voor het op dat tijdstip lopende belastingtijdvak.

ondertekeningen

*** Procestaal: Bulgaars.**