



Datum van inontvangstneming : 29/11/2023

**Zaak C-624/23****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

10 oktober 2023

**Verwijzende rechter:**

Administrativen sad Varna (Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

27 september 2023

**Verzoekende partij:**

„SEM Remont” EOOD

**Verwerende partij:**

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

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Het bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) ingestelde beroep heeft betrekking op de naheffingsaanslag nr. R - 03000322001265-091-001 van 25 augustus 2022, die is afgegeven door de belastingdienst van het territoriale directoraat voor de stad Varna van het Natsionalnata agentsia za prihodite (het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „NAP”) en waarbij verzoekster, „SEM Remont” EOOD, het recht op aftrek van voorbelasting voor het belastingtijdvak van 1 december 2021 tot en met 31 december 2021 is ontzegd.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU over de uitlegging van artikel 63, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 176, artikel 178,

onder a), artikel 203, artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 226 en artikel 228 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

### **Prejudiciële vragen**

1. Is krachtens artikel 63, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 226 en artikel 228 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) een praktijk van de belastingdienst met betrekking tot de toepassing van nationale bepalingen, in het bijzonder artikel 71, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), gelezen in samenhang met artikel 25, lid 1, ZDDS, gelezen in samenhang met artikel 102, lid 4, artikel 114, artikel 116 en artikel 117 ZDDS, gelezen in samenhang met artikel 125 ZDDS en artikel 126 ZDDS, toelaatbaar, volgens welke de afnemer van een aan btw onderworpen dienst het recht op aftrek van voorbelasting, zowel voor de periode waarin de dienst is verricht als voor de periode waarin deze in de belastingaangifte is aangegeven, is ontzegd op grond dat op de door de dienstverrichter uitgereikte factuur geen btw is vermeld en er op een later tijdstip (in het kader van de belastingcontrole bij de dienstverrichter) een document is opgesteld dat niet voldoet aan de vereisten voor de inhoud van een factuur (er is een protocol opgesteld waarin de opsteller als dienstverrichter én als afnemer wordt aangemerkt) en waarin de aan de afnemer uitgereikte factuur is vermeld en de betaalde btw over de daarin vermelde maatstaf van heffing is berekend, en de afnemer pas daarna het recht op aftrek van voorbelasting („recht op gebruikmaking van een belastingkrediet” volgens de ZDDS) op basis van het protocol heeft uitgeoefend, en wordt de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de belastingplichtige hierdoor in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk gemaakt?

2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: op welk tijdstip moet het recht op aftrek van voorbelasting worden uitgeoefend – op het tijdstip van de uitreiking van de factuur zonder de daarop vermelde btw of op het tijdstip van de uitreiking van het protocol door de dienstverrichter?

3. Zijn in het licht van artikel 203, gelezen in samenhang met artikel 178, onder a), en artikel 176 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit een regeling als die van artikel 102, lid 4, ZDDS en een praktijk van de nationale belastingautoriteiten toelaatbaar, volgens welke de verrichter van een btw-plichtige dienst die geen verzoek tot registratie in het kader van de ZDDS binnen de wettelijke termijn vanaf de datum waarop hij verplicht is geworden om zich overeenkomstig de ZDDS te registreren heeft ingediend, alleen btw over de diensten die hij in de periode vanaf de datum waarop de registratieplicht is ontstaan tot de registratie bij de belastingdienst heeft verricht, verschuldigd is en er geen mogelijkheid wordt geboden dat de dienstverrichter voor wie de btw-

plicht overeenkomstig artikel 102, lid 4, ZDDS is vastgesteld, corrigerende facturen (of een ander document) aan de afnemers van de diensten uitreikt, zodat zij het recht op aftrek van voorbelasting kunnen uitoefenen?

### **Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 63, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 176, artikel 178, onder a), artikelen 218, 219, 220, 203, 226 en 228

Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 21 juni 2012, ██████████ ██████████ C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373

Arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (ten onrechte aan eindverbruikers gefactureerde btw), C-378/21, EU:C:2022:968

Arrest van 15 september 2022, „HA.EN.”, C-227/21, EU:C:2022:687

Arrest van 9 juli 2015, ██████████ C-183/14, EU:C:2015:454

### **Nationale wettelijke bepalingen**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), artikel 25, lid 1, artikel 71, lid 1, artikel 102, lid 4, artikelen 114, 116, 117, 125 en 126

### **Korte weergave van de feiten en van de procedure**

- 1 Het onderzoek in de procedure bij de Administrativen sad Varna betreft de naheffingsaanslag nr. R - 03000322001265-091-001 van 25 augustus 2022, die is afgegeven door de belastingdienst van het territoriale directoraat voor de stad Varna (Bulgarije) van het NAP.
- 2 In het kader van deze naheffingsaanslag heeft de belastingdienst vastgesteld dat „SEM Remont” EOOD onregelmatigheden in verband met de toepassing van de

bepalingen van de ZDDS heeft begaan en heeft hij haar op grond van die vaststellingen het recht op aftrek van voorbelasting ten bedrage van 752 305,05 Bulgaarse lev (BGN) ontzegd.

- 3 „SEM Remont” EOOD is een belastingplichtige in de zin van artikel 3 ZDDS.
- 4 „Gidrostroy-Rusia” OOD is een in de Russische Federatie, maar ook overeenkomstig de ZDDS geregistreeerde vennootschap die schepen met technische bemanning voor het uitvoeren van baggerwerkzaamheden in het kader van waterbouwprojecten verhuurt.
- 5 „SEM Remont” EOOD en „Gidrostroy-Rusia” OOD zijn geen verbonden ondernemingen.
- 6 Op 4 augustus 2020 heeft „Gidrostroy-Rusia” OOD met „SEM Remont” EOOD een overeenkomst voor het uitvoeren van baggerwerkzaamheden in de haven van Varna, waterweg 1 en waterweg 2, gesloten. Volgens die overeenkomst is „Gidrostroy-Rusia” OOD de dienstverrichter en „SEM Remont” EOOD de afnemer.
- 7 „Gidrostroy-Rusia” OOD heeft de facturen nr. 1010 van 31 oktober 2020 en nr. 1017 van 15 november 2020 aan „SEM Remont” EOOD uitgereikt voor de verrichte contractuele werkzaamheden. Op de twee facturen is geen btw over de waarde van de dienst vermeld.
- 8 „Gidrostroy-Rusia” OOD had reeds vóór het tijdstip van de levering van de dienst en de facturering aan „SEM Remont” EOOD een omzet behaald waarvoor een registratie overeenkomstig de ZDDS verplicht was, maar was haar registratieplicht overeenkomstig de ZDDS op het tijdstip van de uitreiking van de facturen aan „SEM Remont” EOOD niet nagekomen.
- 9 „SEM Remont” EOOD heeft verklaringen met betrekking tot de voltooide en afgenomen bagger- en graafwerkzaamheden overgelegd.
- 10 Bij brief van 12 juli 2021 heeft „Gidrostroy-Rusia” OOD in het kader van een bij haar verrichte belastingcontrole het protocol nr. 1 van 29 juni 2021 overeenkomstig artikel 117, lid 1, ZDDS opgesteld, waarin als dienstverrichter en als afnemer „Gidrostroy-Rusia” OOD, dus een en dezelfde persoon, was genoemd en de facturen nr. 1010 van 31 oktober 2020 en nr. 1017 van 15 november 2020 met de telkens aangegeven maatstaf van heffing en de aan de hand daarvan berekende btw waren vermeld.
- 11 Op basis van dit protocol heeft „SEM Remont” EOOD de in genoemde facturen vermelde diensten in haar btw-aangifte en haar inkoopadministratie opgenomen als diensten waarvoor er een recht op aftrek van voorbelasting voor het belastingtijdvak van 1 december 2021 tot en met 31 december 2021 bestaat.

- 12 De belastingdienst heeft vastgesteld dat „EIS-Stroitelna kompania” AD een erkende vertegenwoordiger van „Gidrostroy-Rusia” OOD is en dat „EIS-Stroitelna kompania” AD en „SEM Remont” EOOD op 13 juli 2021 een leningsovereenkomst voor een bedrag van 752 303,05 BGN hadden gesloten, dus het bedrag waarvoor bij de in het geding zijnde naheffingsaanslag een recht op aftrek van voorbelasting is geweigerd.
- 13 Bij brief van 13 juli 2021 heeft „EIS-Stroitelna kompania” AD „SEM Remont” EOOD meegedeeld dat dit bedrag wordt gebruikt om de verschuldigde btw te betalen die met het protocol nr. 1 van 29 juni 2021 voor de twee aan „SEM Remont” EOOD uitgereikte facturen is berekend.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

#### ***Opmerkingen van „SEM Remont” EOOD***

De onderneming maakt bezwaar tegen de naheffingsaanslag en stelt dat zij op grond van de vermelding van het door de dienstverrichter opgestelde protocol nr. 1 in de aangifte recht heeft op aftrek van voorbelasting, en wel om de volgende redenen: **1.** de dienstverrichter is een voor btw-doeleinden geregistreerde persoon; **2.** de belasting is door middel van het protocol nr. 1 van 29 juni 2021 berekend; **3.** de afnemer „SEM Remont” EOOD is een overeenkomstig de ZDDS geregistreerde persoon; **4.** de diensten zijn belastbaar en de plaats van uitvoering is op het grondgebied van de Republiek Bulgarije gelegen; **5.** de diensten zijn daadwerkelijk verricht; **6.** de afnemer „SEM Remont” EOOD gebruikt het resultaat van de ontvangen diensten voor zijn commerciële activiteit, dat wil zeggen voor de latere verlening van belastbare diensten; **7.** de verschuldigde btw is door de dienstverlener „Gidrostroy” in de belastingaangifte aangegeven en volgens de voorschriften aan de belastingdienst betaald.

***Opmerkingen van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en socialeverzekeringzaken” van de stad Varna bij het centrale bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten, Bulgarije; hierna: „directeur”)***

De directeur is van mening dat er op het moment dat het protocol nr. 1 van 29 juni 2021 is opgesteld, nog geen belastbaar feit had plaatsgevonden en er nog geen belasting verschuldigd was. „SEM Remont” EOOD voldeed niet aan de voorwaarden van artikel 71 ZDDS, aangezien zij niet in het bezit was van een factuur waarop btw was vermeld, maar enkel van een protocol waarin uitsluitend de ramingen van de door de te laat overeenkomstig de ZDDS geregistreerde onderneming („Gidrostroy-Rusia” OOD) verschuldigde btw tussen „Gidrostroy-Rusia” OOD en het NAP worden geregeld en dat daarom geen passend bewijs voor het bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting vormt. De aangevoerde bepalingen van nationaal recht zijn in overeenstemming met de btw-richtlijn.

Gelet op het feit dat de dienstverrichter geen corrigerende factuur heeft uitgereikt, maar met het door hem opgestelde protocol de volledige belasting op basis van de verleggingsregeling heeft berekend, omdat deze door de belastingdienst bij de naheffingsaanslag is vastgesteld, moet volgens de directeur worden aangenomen dat de dienstverrichter het protocol niet zou hebben uitgereikt als hij niet was gecontroleerd. Bovendien vloeit uit het protocol niet voort dat de afnemer van de diensten btw verschuldigd is, aangezien „SEM Remont” EOOD volgens de informatie in het protocol niet als afnemer van de diensten is vermeld. Het protocol is een afzonderlijk document dat losstaat van de factuur, waarmee de dienstverrichter de btw voor het [relevante] tijdvak op basis van de „verleggingsregeling” berekent en zich ertoe verbindt de belasting te betalen door deze in de btw-aangifte aan te geven. Dit protocol kan noch in de zin van de richtlijn, noch in de zin van de ZDDS als een factuur worden beschouwd, aangezien het noch de daartoe noodzakelijke gegevens, noch een grondslag bevat waaruit blijkt dat de afnemer de belasting verschuldigd is. Integendeel, de opsteller van het protocol is om bovengenoemde redenen de belasting verschuldigd.

Hieruit kan worden afgeleid dat de leningsovereenkomst is gesloten om te garanderen dat de schuld van de dienstverrichter „Gidrostory-Rusia” OOD aan het NAP door een derde, namelijk „EIS - Stroitelna kompania“ AD, wordt betaald en dat deze overeenkomst tussen „EIS - Stroitelna kompania“ AD en „SEM Remont” EOOD fictief is.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 14 In de procedure bij de Administrativen sad Varna wordt betwist of de btw-richtlijn een nationale wettelijke bepaling en een praktijk van de nationale belastingdienst zoals die in de onderhavige procedure toestaat, volgens welke de afnemer van de diensten het recht op aftrek van voorbelasting is ontzegd onder de volgende voorwaarden: **1.** er wordt niet betwist dat de dienst is verricht; **2.** voor de dienst is een factuur uitgereikt waarop de dienstverrichter geen btw heeft vermeld; **3.** de btw-schuld van de dienstverrichter is tijdens de bij hem uitgevoerde belastingcontrole op grond van de bijzondere bepaling in artikel 102, lid 4, ZDDS vastgesteld (voordat de dienst is verricht en de factuur zonder btw is uitgereikt, heeft de dienstverrichter een omzet behaald waarvoor de registratie overeenkomstig de ZDDS verplicht is); **4.** de dienstverrichter is op verzoek van de belastingdienst overeenkomstig de ZDDS geregistreerd nadat de dienst is verricht; **5.** in het kader van de belastingcontrole bij de dienstverrichter heeft deze een protocol opgesteld waarin hij heeft verklaard zowel dienstverrichter als afnemer te zijn; de aan de afnemer uitgereikte facturen zijn eveneens vermeld en de btw is op basis van de maatstaf van heffing van deze facturen berekend; **6.** een erkende vertegenwoordiger van de dienstverrichter heeft de btw voor deze dienst aan de belastingdienst betaald met middelen uit een lening die hij van de afnemer had ontvangen, en **7.** de grondslag voor de uitoefening van het recht op aftrek van

voorbelasting door de afnemer is het genoemde protocol en niet een door de dienstverrichter uitgereikte corrigerende factuur.

- 15 Het onderhavige geschil verschilt van de zaken die in de aangehaalde arresten van het Hof zijn behandeld, zodat de door het Hof verstrekte gegevens voor de uitlegging en de toepassing van de nationale bepalingen tot omzetting van bepalingen van de btw-richtlijn ten dele niet relevant zijn. Derhalve dient het Hof te worden verzocht om een prejudiciële beslissing.
- 16 Zo ging het in het arrest van 21 juni 2012, ██████████ ██████████ (C-80/11 en C-142/11), om de vraag of de dienstverrichter of een van zijn leveranciers onregelmatigheden heeft begaan en de afnemer verplicht is om zich er bij de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting van te vergewissen dat zijn leverancier belastingplichtig is.
- 17 In het arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12), werd nagegaan of de nationale belastingdienst het recht op aftrek van de btw kan weigeren aan een persoon op wie de verleggingsregeling van toepassing is, maar die de btw aan de leverancier heeft betaald, omdat deze op de door hem uitgereikte factuur was vermeld.
- 18 Volgens de motivering en het dictum van het arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14), betrof deze zaak de correctie van specifieke gegevens op de factuur, te weten het btw-identificatienummer, alsook de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de gecorrigeerde factuur.
- 19 In het arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), is de vraag van de inhoud van facturen, met name wat ontbrekende gegevens betreft, onderzocht, terwijl het onderhavige geschil betrekking heeft op een ander belastingdocument dat in het kader van de ZDDS is opgesteld, namelijk een protocol, en juist geen betrekking heeft op ontbrekende gegevens, maar op de wijze waarop het document is uitgereikt en op het feit dat dezelfde persoon, namelijk de dienstverrichter, als dienstverrichter én als afnemer is vermeld.
- 20 In het arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), zijn de bepalingen uitgelegd betreffende de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting bij het opstellen van facturen om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, nadat een extra btw-schuld van de leverancier is vastgesteld. Het onderhavige geval verschilt van deze zaak door het document dat voor de correctie is uitgereikt, de inhoud ervan en de nationale bepaling van artikel 102, lid 4, ZDDS.
- 21 In het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (ten onrechte aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21), zijn de gevolgen van de berekening van de btw op basis van een onjuist belastingtarief voor de opstellers van facturen onderzocht.



- 22 Het arrest van 15 september 2022, „HA.EN.” (C-227/21), betrof de praktijk van de belastingdienst waarbij het recht van de koper op aftrek van de betaalde btw is geweigerd, omdat de verkoper de belasting niet heeft betaald.
- 23 In het arrest van 9 juli 2015, ██████████ (C-183/14), zijn de regelingen voor de registratie van de rechthebbende overeenkomstig de ZDDS en zijn recht op aftrek van voorbelasting na zijn registratie overeenkomstig de ZDDS onderzocht voor handelingen die vóór de registratie zijn verricht, maar in het kader van zijn economische activiteit zijn gebruikt.