

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

15 september 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3 – Aftrek van de voorbelasting – Uitgifte van facturen zonder fiscaal registratienummer noch btw-identificatienummer – Nationale regeling die de correctie ex tunc van een factuur uitsluit”

In zaak C-518/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Niedersächsisches Finanzgericht (belastingrechter van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland) bij beslissing van 3 juli 2014, ingekomen bij het Hof op 18 november 2014, in de procedure

Senatex GmbH

tegen

Finanzamt Hannover-Nord,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 januari 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- Senatex GmbH, vertegenwoordigd door D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, en A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 februari 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG

van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Senatex GmbH en het Finanzamt Hannover-Nord (belastingdienst van Hannover-Nord; hierna: „belastingdienst”) over de weigering van deze belastingdienst om de aftrek toe te staan van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Senatex als voorbelasting heeft voldaan voor de jaren waarin de facturen die zij in haar bezit had, zijn opgesteld op grond dat die facturen, in hun oorspronkelijke versie, niet voldeden aan de door de nationale belastingwetgeving gestelde voorwaarden.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van richtlijn 2006/112 luidt:

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

4 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

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

5 Artikel 168 van deze 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;

[...]”

6 Artikel 178 van diezelfde richtlijn bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, punt 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;

[...]”

7 Artikel 179 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„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.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

8 Artikel 219 van deze richtlijn bepaalt:

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

9 In artikel 226 van deze richtlijn wordt bepaald:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;

[...]”

10 Artikel 273 van diezelfde richtlijn luidt:

„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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Duits recht

11 Overeenkomstig § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse btw-wet; hierna: „UStG”) mag de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen en diensten (in een eerder stadium verrichte handelingen), als voorbelasting in aftrek brengen.

12 § 15, lid 1, eerste zin, punt 1, tweede zin, UStG bepaalt dat het recht op btw-aftrek slechts kan worden uitgeoefend op voorwaarde dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a UStG opgestelde factuur. Een dergelijke factuur moet met name de in § 14, lid 4, punten 1 tot en met 9, UStG opgesomde vermeldingen bevatten.

13 Volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) mogen de bedragen van de voorbelasting pas worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin is voldaan aan alle materiële voorwaarden voor de uitoefening van dit recht, in de zin van § 15, lid 1, eerste zin, UStG.

14 § 31, lid 5, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit van het UStG) bepaalt in algemene zin dat een factuur kan worden gecorrigeerd wanneer zij niet alle in § 14, lid 4, of § 14a UStG bedoelde gegevens bevat of wanneer gegevens op de factuur onjuist zijn. Daartoe volstaat het dat de ontbrekende of gecorrigeerde gegevens worden meegedeeld door middel van een document dat specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de factuur. Voor deze correctie gelden dezelfde materiële en formele voorwaarden van § 14 UStG.

15 In de bijzondere gevallen waarin de btw onjuist of zonder geldige reden is vermeld, bepaalt § 14c, leden 1 en 2, UStG dat naar analogie toepassing wordt gemaakt van § 17, lid 1, UStG. Ingevolge deze bepaling heeft de correctie van een factuur geen uitwerking in het verleden, maar voor het tijdvak waarin de gecorrigeerde factuur is toegezonden aan de afnemer of waarin aan het herzieningsverzoek wordt voldaan na opheffing van het risico van verminderde belastinginkomsten.

16 Indien de aftrek wegens ontbrekende of onjuiste factuurgegevens wordt geweigerd, kan het recht op btw-aftrek naar Duits recht als gevolg van de correctie van de factuur ontstaan op het tijdstip van de correctie. Wanneer de btw-ontvangsten voor de belastingdienst dezelfde blijven, leidt in dat geval de toepassing van de in § 233a van de Abgabeordnung (algemeen belastingwetboek) voorziene verdragingsrente tot bijkomende financiële lasten.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

17 Senatex exploiteert een groothandel in textiel. In elke btw-aangifte voor de jaren 2008 tot en met 2011 heeft zij de voorbelasting van de provisieafrekeningen van haar handelsagenten en van de facturen van een reclameontwerper in aftrek gebracht.

18 De belastingdienst heeft op 21 januari 2013 besloten tussen 11 februari en 17 mei 2013 een controle ter plaatse te verrichten teneinde de juistheid van de belastingaangiften van Senatex voor de jaren 2008 tot en met 2011 te verifiëren. De belastingdienst heeft naar aanleiding van die controle geoordeeld dat de aftrek van de voorbelasting van de provisieafrekeningen die Senatex aan haar handelsagenten had uitgereikt, niet mogelijk was aangezien dergelijke afrekeningen geen regelmatige facturen zijn in de zin van § 15, lid 1 juncto § 14, lid 4, UStG. Volgens deze dienst bevatten die documenten, zij het in de provisieafrekeningen dan wel in hun bijlagen, immers niet het fiscaal registratienummer of het btw-identificatienummer van hun geadresseerde. Deze afrekeningen verwezen bovendien naar geen enkel ander document waaruit die gegevens konden worden afgeleid. De belastingdienst heeft vastgesteld dat om dezelfde redenen de aftrek voor de door de reclameontwerper uitgereikte facturen evenmin was toegestaan.

19 Terwijl de controle ter plaatse nog aan de gang was, heeft Senatex op 2 mei 2013 de provisieafrekeningen voor de jaren 2009 tot en met 2011 van haar handelsagenten gecorrigeerd, zodat ook het fiscaal registratienummer of het btw-identificatienummer van elke handelsagent in die documenten werd vermeld. Ook de facturen van de reclameontwerper, voor de jaren 2009 tot en met 2011, werden dienovereenkomstig gecorrigeerd op dezelfde datum, te weten tijdens de controle ter plaatse.

20 Ondanks die omstandigheden heeft de belastingdienst op 2 juli 2013 wijzigingsaanslagen voor de jaren 2008 tot en met 2011 opgesteld, waarbij hij op basis van de vaststellingen naar aanleiding van de controle ter plaatse de bedragen die Senatex als voorbelasting mocht aftrekken, heeft verminderd, omdat voor die jaren niet was voldaan aan de voorwaarden voor de aftrek van deze voorbelasting, maar pas op het tijdstip waarop de facturen werden gecorrigeerd, te weten in de loop van 2013.

21 Senatex heeft bij brief van 19 juli 2013 tegen die belastingaanslagen bezwaar aangetekend. Tijdens de bezwaarprocedure is gebleken dat Senatex de provisieafrekeningen die tijdens 2008 waren uitgereikt en waarop deze belastingaanslagen betrekking hadden, niet had gecorrigeerd. Het is dan ook pas op 11 februari 2014 dat deze vennootschap de provisieafrekeningen van haar handelsagenten en de facturen van de reclameontwerper voor 2008 heeft gecorrigeerd door ook hun fiscaal registratienummer of btw-identificatienummer daarop te vermelden.

22 Bij beslissing van 3 maart 2014 heeft de belastingdienst het bezwaar van Senatex afgewezen en zijn standpunt gehandhaafd, namelijk aangezien pas op het tijdstip van de correcties van de facturen, in 2013 en 2014, was voldaan aan de voorwaarden voor aftrek van de voorbelasting van deze facturen, was het niet mogelijk de correctie van een factuur te doen terugwerken tot op het tijdstip van verrichting van de goederenlevering of de dienst waarop dat document betrekking heeft.

23 Het is tegen deze beslissing dat Senatex op 5 maart 2014 beroep heeft ingesteld bij de verwijzende rechter, het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland). Volgens haar hebben de correcties van de facturen uitwerking in het verleden, aangezien deze correcties zijn opgesteld vóór de laatste administratieve beslissing, te weten de beslissing van 3 maart 2014 waarbij haar bezwaar is afgewezen. Zij verzoekt de verwijzende rechter derhalve om nietigverklaring van de wijzigingsaanslagen die de belastingdienst voor de jaren 2008 tot en met 2011 heeft opgesteld.

24 Daarom heeft het Niedersächsische Finanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wordt de door het Hof in zijn arrest [van 29 april 2004,] Terra Baubedarf-Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)] aanvaarde werking ex nunc van de oorspronkelijk opgestelde factuur ingeval – zoals in casu – een onvolledige factuur wordt aangevuld, door de arresten [van 15 juli 2010,] Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)], en [8 mei 2013,] Petroma Transports e.a. [(C-271/12, EU:C:2013:297)] in zoverre gerelativeerd dat het Hof in een dergelijk geval uiteindelijk terugwerkende kracht wilde toestaan?

2) Aan welke minimumeisen moet een factuur voldoen om met terugwerkende kracht te kunnen worden gecorrigeerd? Moet de oorspronkelijke factuur reeds een fiscaal registratienummer of een btw-identificatienummer vermelden of kan dat later worden toegevoegd met het gevolg dat het recht op aftrek van de in de oorspronkelijke factuur in rekening gebrachte btw blijft bestaan?

3) Is de correctie van een factuur nog op tijd opgesteld wanneer de factuur pas tijdens een bezwaarprocedure tegen de beslissing (wijzigingsaanslag) van de belastingdienst wordt gecorrigeerd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

25 Met zijn eerste en tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, geen terugwerkende kracht heeft, waardoor het recht op btw-aftrek voor de gecorrigeerde factuur geen betrekking heeft op het jaar waarin deze factuur oorspronkelijk is opgesteld, maar op het jaar waarin zij is gecorrigeerd.

26 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 23 en aldaar aangehaald rechtspraak).

27 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Krachtens artikel 167 van richtlijn 2006/112 ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat dit recht ontstaat, zijn opgesomd in artikel 168, onder a), van die richtlijn. De betrokkene kan het recht op aftrek dus slechts genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige is in de zin van deze richtlijn en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, volgt uit artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de uitoefening van dit recht afhankelijk is van het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur (zie in die zin arresten van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, punt 41, en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punt 29). Ingevolge artikel 226, punt 3, van deze richtlijn moet de factuur met name het btw-identificatienummer vermelden waaronder de belastingplichtige de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht.

30 In de onderhavige zaak blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het in artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-identificatienummer oorspronkelijk ontbrak op de betrokken facturen en provisieafrekeningen, waarbij Senatex dit nummer pas verschillende jaren na de datum van uitgifte van die documenten heeft aangevuld. Niet in geding is dat die facturen en afrekeningen de in dit artikel bedoelde andere verplichte gegevens bevatten.

31 De verwijzende rechter wenst te weten of richtlijn 2006/112 in de weg staat aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke het recht op btw-aftrek in die omstandigheden enkel kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd, en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld.

32 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat richtlijn 2016/112 voorziet in de mogelijkheid om een factuur waarop bepaalde verplichte vermeldingen ontbreken, te corrigeren. Dat blijkt uit artikel 219 van die richtlijn, dat bepaalt dat „[i]eder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, [...] als factuur [geldt]”.

33 Vast staat dat de betrokken facturen in de onderhavige zaak juist zijn gecorrigeerd.

34 Vervolgens heeft het Hof in punt 43 van het arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), en in punt 34 van het arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297), weliswaar bevestigd dat richtlijn 2006/112 niet verbiedt dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd. Zoals de advocaat-generaal in de punten 36 en 37 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft het Hof zich in die arresten echter niet uitgesproken over de werking in de tijd van een dergelijke correctie wat de uitoefening van het recht op btw-aftrek betreft.

35 In dat verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 179, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 de aftrek wordt toegepast 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”. Hieruit volgt dat het recht op btw-aftrek in principe moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punt 34).

36 Volgens de Duitse regering is bij de correctie van een factuur door toevoeging van een btw-identificatienummer dat ontbrak op de oorspronkelijk opgestelde factuur, aan de voorwaarde dat de factuur het btw-identificatienummer vermeldt, pas voldaan op het moment van die correctie, waardoor, krachtens de artikelen 178 en 179 van richtlijn 2006/112, het recht op btw-aftrek pas op het moment van de correctie kan worden uitgeoefend.

37 In dat verband zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het recht op btw-aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt en dat dit recht onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De aftrekregeling heeft tot doel, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die vertragingsrente aanrekent op btw-bedragen die zij als verschuldigd beschouwt vóór een correctie van de oorspronkelijk opgestelde factuur, legt evenwel een uit de btw voortvloeiende fiscale last op voor deze economische activiteiten waarvoor het gemeenschappelijke btw-stelsel nochtans de neutraliteit van die belasting waarborgt.

38 In de tweede plaats heeft het Hof geoordeeld dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (zie in die zin de arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43). Zoals eraan is herinnerd in punt 29 van het onderhavige arrest, is het bezit van een factuur die de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 bedoelde vermeldingen bevat, een formele en geen materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek.

39 In de derde plaats heeft het Hof in punt 38 van het arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) weliswaar geoordeeld dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en waarin de belastingplichtige in het bezit is van de factuur, maar de zaak die tot dat arrest heeft geleid, betrof een onderneming die niet over een factuur beschikte op het moment dat zij het recht op aftrek heeft uitgeoefend, en het Hof heeft zich dus niet over de gevolgen in de tijd van de correctie van een oorspronkelijk opgestelde factuur uitgesproken. Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, verschilt die zaak van de zaak in het hoofdgeding, doordat Senatex in het bezit van de facturen was op het tijdstip van uitoefening van haar recht op btw-aftrek en de voorbelasting had voldaan.

40 In de vierde plaats heeft de Duitse regering zelf tijdens de terechtzitting erkend dat de correctie achteraf van een factuur, in bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld teneinde een onjuist btw-identificatienummer te corrigeren, niet eraan in de weg staat dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de factuur is opgesteld. Die regering heeft daarentegen

niet op overtuigende wijze gemotiveerd waarom die omstandigheden zich zouden onderscheiden van de omstandigheden van het hoofdgeding.

41 Ten slotte zij gepreciseerd dat de lidstaten bevoegd zijn om in sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek. Op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen lidstaten maatregelen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, op voorwaarde dat zij niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

42 Tijdens de terechtzitting heeft de Duitse regering erop gewezen dat het uitstel van het recht op btw-aftrek tot het jaar waarin de factuur is gecorrigeerd, een sanctie is. Teneinde de niet-naleving van de formele voorwaarden te bestraffen zijn evenwel andere sancties dan de weigering van het recht op aftrek van de belasting voor het jaar waarin de factuur is opgesteld, denkbaar, zoals een geldboete of een geldelijke sanctie die evenredig is met de ernst van de inbreuk (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63). Bovendien impliceert het uitstel van dat recht, volgens de in het hoofdgeding geldende regeling, in elk geval en ongeacht de omstandigheden die de correctie van de oorspronkelijk opgestelde factuur noodzakelijk maakten, dat vertragingsrente wordt aangerekend, wat verder gaat dan wat nodig is om de in het vorige punt van dit arrest vermelde doelstellingen te bereiken.

43 Gelet op de voorgaande overwegingen moeten de eerste en tweede vraag aldus worden beantwoord dat artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, geen terugwerkende kracht heeft, waardoor het recht op btw-aftrek voor de gecorrigeerde factuur geen betrekking heeft op het jaar waarin deze factuur oorspronkelijk is opgesteld, maar op het jaar waarin zij is gecorrigeerd.

Derde vraag

44 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan een nationale regeling of praktijk op grond waarvan een belastingplichtige het recht op btw-aftrek wordt geweigerd wanneer de factuur wordt gecorrigeerd nadat de belastingautoriteiten hebben beslist de btw-aftrek te weigeren.

45 Die vraag strekt ertoe te bepalen of het de belastingautoriteiten is toegestaan aan te nemen dat de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, te laat plaatsvindt wanneer de factuur pas wordt gecorrigeerd nadat deze autoriteiten hebben beslist de btw-aftrek te weigeren.

46 Uit de opmerkingen van de Duitse regering en van Senatex blijkt duidelijk dat de belastingdienst in het hoofdgeding heeft verklaard de door Senatex overgelegde gecorrigeerde facturen te zullen aanvaarden en de door Senatex aangebrachte correcties dan ook niet als te laat beschouwt.

47 Bijgevolg hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te

beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde, geen terugwerkende kracht heeft, waardoor het recht op aftrek van deze belasting voor de gecorrigeerde factuur geen betrekking heeft op het jaar waarin deze factuur oorspronkelijk is opgesteld, maar op het jaar waarin zij is gecorrigeerd.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.