

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

8 december 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 42, onder a) – Artikel 197, lid 1, onder c) – Artikel 226, punt 11 bis – Artikel 141 – Vrijstelling – Driehoekstransactie – Aanwijzing van de eindafnemer als persoon die is gehouden de btw te voldoen – Facturen – Vermelding ‚Btw verlegd’ – Verplichting – Weglating van deze vermelding op een factuur – Correctie van de factuur met terugwerkende kracht”

In zaak C-247/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) bij beslissing van 8 april 2021, ingekomen bij het Hof op 20 april 2021, in de procedure

Luxury Trust Automobil GmbH

tegen

Finanzamt Österreich,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe (rapporteur), president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, N. Piçarra en N. Jääskinen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Luxury Trust Automobil GmbH, vertegenwoordigd door M. Huber, belastingadviseur en accountant, en S. Lacha, belastingadviseur,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door M. Augustin, A. Posch en J. Schmoll als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Pethke en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 juli 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”), gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn, en van artikel 219 bis van voornoemde richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Luxury Trust Automobil GmbH en het Finanzamt Österreich (Oostenrijkse belastingdienst; hierna: „belastingdienst”) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die van deze vennootschap is gevorderd voor belastingjaar 2014.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt”.

4 Titel V van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen”. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt bepaald in artikelen 40 tot en met 42 van hoofdstuk 2 van deze titel van deze richtlijn.

5 Luidens artikel 40 van die richtlijn wordt „[a]ls plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen [...] de plaats [aangemerkt] waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer”.

6 Artikel 41 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd artikel 40 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), punt i), aangemerkt het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de btw op deze verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40.

Indien op de verwerving uit hoofde van artikel 40 btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de btw erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.”

7 Artikel 42 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Artikel 41, eerste alinea, is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomstig artikel 40 aan de btw te zijn onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de afnemer toont aan deze verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon;
- b) de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst.”

8 Titel IX van die richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen”. Hoofdstuk 4 van deze titel betreft vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen. Afdeling 2 van dit hoofdstuk handelt over vrijstellingen voor intracommunautaire verwervingen van goederen. Onder deze afdeling bepaalt artikel 141:

„Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;
- c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor [btw]-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;
- d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor [btw]-doeleinden is geïdentificeerd;
- e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.”

9 In titel XI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen” bepaalt artikel 197, lid 1:

„De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer [...] de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;
- b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor [btw]-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de

levering wordt verricht;

c) de factuur welke is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5.”

10 Artikel 219 bis van deze richtlijn bepaalt:

„Onverminderd de artikelen 244 tot en met 248 is het volgende van toepassing:

1) Voor facturering gelden de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst geacht wordt te zijn verricht, overeenkomstig het bepaalde in titel V.

2) In afwijking van het bepaalde in punt 1) gelden voor facturering de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar degene die de goederenlevering of de dienst verricht de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de prestatie verricht, of, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, de lidstaat waar de leverancier of dienstverrichter zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer:

a) degene die de belastbare goederenlevering of de dienst verricht, niet gevestigd is in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst overeenkomstig het bepaalde in titel V geacht wordt te zijn verricht, of zijn inrichting in die lidstaat niet betrokken is bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst in de zin van artikel 192 bis, en de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht.

Indien de afnemer de factuur uitreikt („self-billing”), is punt 1) van toepassing;

b) de goederenlevering of de dienst wordt overeenkomstig het bepaalde in titel V niet geacht in de Gemeenschap te zijn verricht.”

11 De inhoud van de facturen wordt nader bepaald in afdeling 4 van hoofdstuk 3 van titel XI van de btw-richtlijn. Tot de bepalingen van die afdeling behoort artikel 226 van die richtlijn, dat luidt als volgt:

„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:

[...]

11 bis) wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding „Btw verlegd”;

[...]”

Richtlijn 2010/45

12 Overweging 7 van richtlijn 2010/45 luidt als volgt:

„Bepaalde vereisten betreffende de gegevens die op een factuur moeten worden vermeld, moeten worden gewijzigd teneinde een betere controle op de btw mogelijk te maken, een meer uniforme behandeling van grensoverschrijdende en binnenlandse prestaties te bewerkstelligen en elektronische facturering te bevorderen.”

Oostenrijks recht

13 § 3, lid 8, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet van 1994 op de omzetbelasting) van 23 augustus 1994 (BGBl. I, 663/1994), in de in 2014 toepasselijke versie ervan (BGBl. I, 112/2012) (hierna: „UStG 1994”), met als opschrift „Plaats van de intracommunautaire verwerving”, luidt als volgt:

„De intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of de verzending bevinden. Wanneer de afnemer jegens de leverancier gebruik maakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de afnemer bewijst dat de verwerving door de in de eerste zin bedoelde lidstaat is belast. Voor wat het bewijs betreft is artikel 16 van overeenkomstige toepassing.”

14 § 25 UStG 1994, met als opschrift „Driehoekstransactie”, bepaalt:

„Begrip

§ 25 (1) Van een driehoekstransactie is sprake wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten, deze goederen rechtstreeks door de eerste leverancier aan de laatste afnemer worden bezorgd en aan de in lid 3 gestelde voorwaarden is voldaan. Dat geldt eveneens wanneer de laatste afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is of de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden verwerft.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in § 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (afnemer) bewijst dat sprake is van een driehoekstransactie en hij zijn aangifteplicht op grond van lid 6 is nagekomen. Wanneer de ondernemer zijn aangifteplicht niet nakomt, wordt de niet-onderworpenheid met terugwerkende kracht opgeheven.

Vrijstelling bij intracommunautaire verwerving van goederen

(3) De intracommunautaire verwerving is onder de volgende voorwaarden niet aan de btw onderworpen:

- a) De ondernemer (afnemer) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is voor btw-doeleinden op het grondgebied van de [Unie] geïdentificeerd;
- b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (afnemer) op het nationale grondgebied aan een andere ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geïdentificeerd;
- c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (afnemer) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
- d) de macht om over de verworven goederen te beschikken wordt rechtstreeks door de eerste leverancier of de eerste afnemer aan de laatste afnemer (ontvanger) overgedragen;
- e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.

Facturering door de afnemer

(4) De factuur wordt opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de afnemer zijn bedrijf voert. Wordt de levering verricht vanuit de bedrijfszetel van de afnemer, dan is

het recht van toepassing van de lidstaat van de plaats van deze bedrijfszetel. Wanneer de ontvanger van de levering bij wie de belastingschuld wordt verlegd een creditnota uitschrijft, dan gelden de voorschriften van de lidstaat van uitvoering van de levering.

Wanneer de bepalingen van de onderhavige federale wet van toepassing zijn op de uitgifte van de factuur, moet de factuur bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

- een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,
- het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (afnemer) de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht, en
- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.

Tot voldoening van de belasting gehouden persoon

(5) In geval van een driehoekstransactie is de belasting verschuldigd door de ontvanger van de aan btw onderworpen levering wanneer de door de afnemer uitgereikte factuur voldoet aan de voorwaarden van lid 4.

Verplichtingen van de afnemer

(6) Tot nakoming van zijn aangifteplicht als bedoeld in lid 2 moet de ondernemer in de lijst de volgende vermeldingen opnemen:

- het binnenlandse btw-identificatienummer waaronder hij de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende levering van de goederen heeft verricht;
- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de door de ondernemer verrichte daaropvolgende levering dat aan deze is toegekend in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen;
- voor elk van deze ontvangers, het bedrag van de tegenprestatie voor de leveringen die op deze wijze door de ondernemer zijn verricht in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. Deze bedragen moeten worden vermeld voor het kwartaal waarin de belastingschuld is ontstaan.

Verplichtingen van degene voor wie de levering bestemd is

(7) Bij de berekening van de belasting overeenkomstig § 20 moet in het vast te stellen bedrag het op grond van lid 5 verschuldigde bedrag worden meegerekend.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Luxury Trust Automobil is een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die zich bezighoudt met handelsbemiddeling en handel in luxevoertuigen in verschillende landen binnen en buiten de Europese Unie.

16 In 2014 heeft Luxury Trust Automobil bij een leverancier in het Verenigd Koninkrijk voertuigen gekocht en deze doorverkocht aan de in Tsjechië gevestigde vennootschap M s. r. o. (hierna: „vennootschap M”). Deze voertuigen zijn rechtstreeks vanuit het Verenigd Koninkrijk in Tsjechië geleverd.

17 De bij deze leveringen betrokken ondernemingen hebben daarbij het btw-

identificatienummer van hun staat van vestiging opgegeven. Op drie facturen van Luxury Trust Automobil van maart 2014 (hierna: litigieuze facturen”) werden dus het Oostenrijkse btw-identificatienummer van deze vennootschap, het Tsjechische btw-identificatienummer van vennootschap M en het btw-identificatienummer van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde leverancier vermeld. Deze facturen bevatten ook de vermelding „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie”.

18 In de lijst voor maart 2014 heeft Luxury Trust Automobil het Tsjechische btw-identificatienummer van vennootschap M vermeld en verklaard dat het om intracommunautaire driehoekstransacties ging.

19 Bij een belastingcontrole is echter vastgesteld dat de regeling van de driehoekstransactie niet konden worden toegepast aangezien op de litigieuze facturen niet was vermeld dat de belastingschuld werd verlegd, zoals dit wordt vereist door § 25, lid 4, UStG 1994. Het ging dus om een „mislukte driehoekstransactie” die niet achteraf kon worden gecorrigeerd. Doordat het Oostenrijkse btw-identificatienummer van Luxury Trust Automobil was gebruikt, moest bijgevolg overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994 worden uitgegaan van een intracommunautaire verwerving in Oostenrijk. Bij besluit van 25 april 2016 heeft de belastingdienst de door Luxury Trust Automobil verschuldigde btw voor 2014 op basis van deze gegevens vastgesteld.

20 De verwijzende rechter geeft aan dat Luxury Trust Automobil de litigieuze facturen na de belastingcontrole zou hebben gecorrigeerd door middel van correctienota's van 23 mei 2016, waarbij aan deze facturen de vermelding werd toegevoegd dat de belastingschuld was verlegd naar vennootschap M. Er is evenwel geen bewijs dat deze correctienota's daadwerkelijk zijn bezorgd aan die vennootschap. Bovendien wordt deze vennootschap door de Tsjechische belastingdienst aangemerkt als een „missing trader”. Vennootschap M was immers onbereikbaar voor de Tsjechische belastingdienst, ook al was ze in de Tsjechische Republiek geïdentificeerd voor btw-doeleinden tijdens de periode waarin de desbetreffende leveringen werden verricht, en zij heeft over deze leveringen in de Tsjechische Republiek geen btw aangegeven en afgedragen.

21 Tegen het besluit van de belastingdienst van 25 april 2016 is een fiscaal bezwaarschrift ingediend, dat is afgewezen door het Finanzamt Baden Mödling (belastingdienst Baden Mödling, Oostenrijk). Vervolgens heeft Luxury Trust Automobil beroep ingesteld bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk).

22 Volgens deze rechter zijn de bepalingen inzake driehoekstransacties in het geval van een situatie in de zin van § 25, lid 1, UStG 1994 niet dwingend van toepassing. De tussenhandelaar, in dit geval Luxury Trust Automobil, zou het recht hebben om te kiezen of hij deze bepalingen al dan niet wil toepassen op een bepaalde levering. Dat recht dient te worden uitgeoefend op het moment waarop de transactie in kwestie plaatsvindt.

23 Als deze tussenhandelaar in de lidstaat van bestemming vrijstelling van de intracommunautaire verwerving wil verkrijgen en de belastingschuld over die verrichting wenst te verleggen naar de eindafnemer, moet hij een factuur opstellen die de in § 25, lid 4, UStG 1994 genoemde vermeldingen bevat. De litigieuze facturen bevatten echter niet de bij die bepaling opgelegde vermelding dat de btw verschuldigd is door de laatste afnemer.

24 § 25 UStG 1994 zou bijgevolg niet van toepassing zijn zodat de algemene bepalingen van deze wet moeten worden toegepast op de desbetreffende transactie. Aangezien Luxury Trust Automobil haar Oostenrijkse btw-identificatienummer heeft gebruikt, heeft ze volgens die bepalingen een intracommunautaire verwerving gedaan in Oostenrijk. De verwerving moet dus worden geacht te zijn verricht in Oostenrijk totdat deze vennootschap aantoont dat de verwerving is belast in Tsjechië. Aangezien die voorwaarde niet is vervuld, heeft deze vennootschap geen

recht op de aftrek van de uit hoofde van die verwerving verschuldigde voorbelasting.

25 Luxury Trust Automobil heeft tegen het besluit van de beslissing van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg) *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk), de verwijzende rechter in de onderhavige zaak.

26 Het hoofdgeding heeft betrekking op de krachtens § 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 verschuldigde belasting, namelijk de extra belasting op een verwerving die wordt geacht een intracommunautaire verwerving te zijn omdat er een Oostenrijks btw-identificatienummer is gebruikt.

27 Het Verwaltungsgerichtshof wijst in deze context op drie knelpunten.

28 Ten eerste stelt deze rechter vast dat uit artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn voortvloeit dat een intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn verricht op het grondgebied van de lidstaat die het voor deze verwerving gebruikte btw-identificatienummer heeft toegekend. Volgens artikel 42 van deze richtlijn is dat evenwel niet het geval wanneer de ontvanger van een daaropvolgende levering overeenkomstig artikel 197 van deze richtlijn is aangewezen als de persoon die is gehouden de btw te voldoen.

29 Dienaangaande bepaalt artikel 197, lid 1, onder c), dat de factuur met betrekking tot een dergelijke transactie moet worden opgesteld overeenkomstig de afdelingen 3 tot en met 5 van hoofdstuk 3 van titel XI van deze richtlijn.

30 De ontvanger van een levering zou dus in de zin van artikel 42 van voornoemde richtlijn zijn „aangewezen” als de persoon die is gehouden de btw te voldoen wanneer de factuur een vermelding bevat zoals die welke de in artikel 226, punt 11 bis, van die richtlijn wordt genoemd, te weten de vermelding „Btw verlegd”.

31 De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat overweging 7 van richtlijn 2010/45 weliswaar oproept tot een strikte naleving van de bepalingen betreffende de facturering, maar dat het doel van de vermelding „Btw verlegd” op facturen met betrekking tot driehoekstransacties is ervoor te zorgen dat de laatste afnemer bij een dergelijke transactie op duidelijke en eenvoudige wijze kan vaststellen dat de belastingschuld naar hem is verlegd. Dat doel kan volgens de verwijzende rechter ook worden bereikt met de vermelding „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie” op litigieuze facturen, des te meer als er rekening wordt gehouden met het feit dat er op deze facturen geen btw-bedrag staat vermeld, maar enkel een bedrag dat uitdrukkelijk wordt aangeduid als „nettofactuurbedrag”.

32 In die omstandigheden is het niet uitgesloten dat de aanvankelijke vermelding op de litigieuze facturen kan voldoen aan de door het Unierecht bepaalde voorwaarden voor het aanwijzen van degene voor wie een levering bestemd is als de persoon die is gehouden de btw te voldoen.

33 Ten tweede, mocht dat niet het geval zijn, wijst de verwijzende rechter erop dat het Hof in punt 49 van zijn arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), heeft geoordeeld dat artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn de materiële voorwaarde betreft waaraan moet zijn voldaan opdat een verwerving als die welke aan de orde was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot dat arrest, wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen overeenkomstig artikel 40 van deze richtlijn. Artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn preciseert daarentegen op welke wijze het bewijs van belastingheffing in de lidstaat van bestemming moet worden geleverd, hetgeen als een vormvereiste dient te worden beschouwd.

34 Een van de materiële voorwaarden van dit artikel 42, onder a), is het vereiste dat degene voor wie een levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 van de btw-richtlijn is aangewezen als de persoon die is gehouden de btw op de factuur betreffende deze levering te voldoen.

35 In die omstandigheden moeten de facturen wat de aftrek van de voorbelasting betreft worden geacht vormvereisten te zijn die in de regel kunnen worden gecorrigeerd, waarbij de correctie terugwerkende kracht heeft tot het jaar waarin de factuur aanvankelijk is opgesteld. Bovendien kan een factuur, zelfs als de btw ten onrechte is gefactureerd, worden gecorrigeerd indien de opsteller ervan aantoonst dat hij te goeder trouw is of het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft afgewend.

36 De verwijzende rechter vraagt zich niettemin af of een dergelijke correctie ook mogelijk is met betrekking tot een materiële voorwaarde, temeer daar de toepassing van de regeling betreffende driehoekstransacties niet verplicht is en de belastingplichtigen kunnen besluiten om geen gebruik te maken van de door deze regeling ingevoerde vereenvoudigingsmaatregel.

37 In die context zou ook moeten worden nagegaan of het volstaat dat de opsteller van een factuur deze corrigeert en opstuurt naar degene voor wie de desbetreffende levering bestemd is, dan wel of daarbovenop deze correctie ook moet toekomen bij deze afnemer. Tevens zou moeten worden onderzocht of een dergelijke correctie overeenkomstig het arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), mogelijkterwys terugwerkende kracht heeft.

38 Ten derde merkt de verwijzende rechter op dat Luxury Trust Automobil stelt dat het Tsjechische recht van toepassing is. Daarin wordt, in tegenstelling tot het Oostenrijkse recht, niet vereist dat op de facturen wordt vermeld dat de belastingschuld verlegd is. Teneinde te kunnen bepalen welk recht van toepassing is, dient evenwel artikel 219 bis van de btw-richtlijn te worden uitgelegd.

39 In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 42, onder a), van [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat degene voor wie de levering bestemd is ook als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is aangewezen wanneer op de factuur, waarop geen btw-bedrag wordt vermeld, wordt vermeld: ‚Vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie’?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

a) Kan een dergelijke vermelding op de factuur rechtsgeldig met terugwerkende kracht worden gecorrigeerd (door de vermelding: ‚Intracommunautaire driehoekstransactie overeenkomstig § 25 UStG [1994]. De verschuldigde belasting wordt verlegd naar de ontvanger.’)?

b) Is het voor een rechtsgeldige correctie noodzakelijk dat de gecorrigeerde factuur wordt bezorgd bij degene voor wie de factuur bestemd is?

c) Heeft de correctie terugwerkende kracht tot de datum van de oorspronkelijke factuur?

3) Moet artikel 219 bis van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat voor de facturering de regels gelden van de lidstaat waarvan de regels van toepassing zouden zijn, indien op de factuur (nog) geen ‚afnemer’ was vermeld als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon; of zijn de toe te passen regels die van de lidstaat waarvan de regels van toepassing zouden zijn, indien de aanwijzing van de ‚afnemer’ als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon

als rechtsgeldig wordt aangemerkt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat de eindafnemer bij een driehoekstransactie geldig als de tot voldoening van de btw gehouden persoon wordt aangewezen wanneer de door de tussenhandelaar opgestelde factuur niet de vermelding „Btw verlegd” bevat.

41 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat een driehoekstransactie een transactie is waarbij goederen door een leverancier die in een eerste lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, worden geleverd aan een tussenhandelaar, die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, en die de goederen op zijn beurt levert aan een eindafnemer die in een derde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, waarbij de goederen rechtstreeks vanuit de eerste lidstaat naar de derde lidstaat worden vervoerd.

42 Bij deze driehoekstransactie kan gebruik worden gemaakt van een regeling die afwijkt van de regel van artikel 2, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, die bepaalt dat intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 27).

43 Deze afwijkende regeling bestaat erin dat de intracommunautaire verwerving door de tussenhandelaar, die in de tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, wordt vrijgesteld, en dat de belasting over deze verwerving wordt verlegd naar de eindafnemer, die in de derde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, waarbij de tussenhandelaar is vrijgesteld van de verplichting om zich in die laatste lidstaat voor btw-doeleinden te identificeren. Deze regeling volgt uit de samenhang tussen de regel van artikel 40 van deze richtlijn en de afwijking die voortvloeit uit artikel 42 ervan.

44 Volgens artikel 40 van de btw-richtlijn wordt een intracommunautaire verwerving van goederen immers belast op de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer. Om te waarborgen dat deze regel correct wordt toegepast, bepaalt artikel 41 van deze richtlijn dat wanneer de afnemer niet aantoont dat de btw op de verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40 van deze richtlijn, het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, als plaats van de intracommunautaire verwerving wordt aangemerkt.

45 Artikel 42 van die richtlijn bepaalt dat deze regel niet van toepassing is op de in artikel 141 van de btw-richtlijn gedefinieerde driehoekstransacties wanneer, ten eerste, de afnemer aantoont dat hij de intracommunautaire verwerving in kwestie heeft verricht met het oog op een daaropvolgende levering op het grondgebied van een overeenkomstig artikel 40 van deze richtlijn bepaalde lidstaat, waarvoor de ontvanger is aangewezen als de persoon die overeenkomstig artikel 197 van de richtlijn tot voldoening van de belasting is gehouden en, ten tweede, de afnemer de in artikel 265 van deze richtlijn bepaalde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst is nagekomen.

46 Volgens artikel 197, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn moet de door de tussenhandelaar uitgereikte factuur worden opgesteld overeenkomstig de bepalingen van de afdelingen 3 tot en

met 5 van hoofdstuk 3 van titel XI van deze richtlijn. Tot die bepalingen behoort artikel 226, punt 11 bis, van de richtlijn, dat bepaalt dat de factuur de vermelding „Btw verlegd” moet bevatten wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden.

47 In dit verband moet ter beantwoording van de eerste vraag niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen van artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, maar ook met de context van deze bepaling en met de doelstellingen van de regeling waar zij deel van uitmaakt (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 33).

48 Wat ten eerste de bewoordingen van artikel 42 van de btw-richtlijn betreft, daaruit blijkt om te beginnen uit dat het gaat om een afwijking van artikel 41, eerste alinea, van deze richtlijn, en voorts dat deze afwijking enkel van toepassing is indien tegelijk is voldaan aan de twee voorwaarden van artikel 42, onder a) en b) (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 45).

49 Artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn regelt de materiële voorwaarde waaraan moet zijn voldaan opdat de btw op een verwerving in het kader van een driehoekstransactie wordt geacht te zijn geheven overeenkomstig artikel 40 van deze richtlijn, terwijl artikel 42, onder b), van deze richtlijn bepaalt aan welke vormvereisten het bewijs dat de belasting is geheven in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending moet voldoen (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 49).

50 Wat ten tweede de context van artikel 42 van de btw-richtlijn betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat daarin de toepassingsvoorwaarden van de vereenvoudigingsmaatregel van artikel 141 van deze richtlijn worden verduidelijkt en vervolledigd (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 37). Artikel 42, onder a), en artikel 141, onder e), van de btw-richtlijn verwijzen allebei naar artikel 197 van deze richtlijn, dat op zijn beurt bepaalt dat de bepalingen van hoofdstuk 3 van titel XI van dezelfde richtlijn, waaronder artikel 226, moeten worden nageleefd.

51 Hieruit volgt dat de tussenhandelaar bij een driehoekstransactie in de specifieke context van de afwijkende regeling voor driehoekstransacties de vermelding „Btw verlegd” geenszins mag vervangen door een andere, aangezien deze vermelding uitdrukkelijk wordt opgelegd bij artikel 226, punt 11 bis.

52 Ten derde wordt deze uitlegging bevestigd door de doelstellingen die met de in artikelen 42 en 141 van de btw-richtlijn vastgestelde afwijkende regeling worden nagestreefd.

53 Zo artikel 141 van deze richtlijn namelijk tot doel heeft te voorkomen dat de tussenhandelaar in de lidstaat van bestemming van de goederen moet voldoen aan identificatie- en aangifteverplichtingen (arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 41), beogen de artikelen 41 en 42 van de genoemde richtlijn te waarborgen dat de btw op de intracommunautaire verwerving in kwestie wordt geheven bij de eindafnemer, en tegelijk te voorkomen dat over die handeling tweemaal belasting wordt geheven (arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Zoals de advocaat-generaal in punt 46 van haar conclusie heeft opgemerkt, bestaan het doel en de strekking van de gegevens die krachtens artikel 226 van de btw-richtlijn op de factuur moeten worden vermeld immers in het informeren van de geadresseerde van de factuur over de juridische kwalificatie van de handeling die is verricht door de opsteller van de factuur. Dit doel is des te relevanter wanneer die opsteller meent dat bij wijze van uitzondering niet hij maar de afnemer tot voldoening van de btw is gehouden.

55 Aangezien de afwijkende regeling van artikelen 42 en 141 van de btw-richtlijn facultatief is, is het het vormvereiste van artikel 226, punt 11 bis, van deze richtlijn dat ervoor zorgt dat de eindafnemer van een levering op de hoogte is van zijn fiscale verplichtingen. De btw-verleggingsregeling houdt immers juist in dat er geen btw wordt betaald tussen de leverancier en de belastingplichtige voor wie een levering wordt verricht omdat het laatstgenoemde is die de belasting voor deze levering verschuldigd is (zie in die zin arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 22). Er mag daaromtrent dus geen onzekerheid bestaan.

56 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat de eindafnemer bij een driehoekstransactie niet geldig als de tot voldoening van de btw gehouden persoon is aangewezen wanneer de door de tussenhandelaar opgestelde factuur niet de in artikel 226, punt 11 bis, van die richtlijn genoemde vermelding „Btw verlegd” bevat.

Tweede vraag

57 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de weglating van de door deze bepaling vereiste vermelding „Btw verlegd” op een factuur achteraf kan worden gecorrigeerd door toevoeging van een vermelding die aangeeft dat de factuur betrekking heeft op een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belastingschuld wordt verlegd naar degene voor wie de levering bestemd is.

58 Voor het geval dat deze tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, wenst deze rechter te vernemen, ten eerste, of het voor een geldige correctie noodzakelijk is dat de gecorrigeerde factuur wordt bezorgd aan degene voor wie de factuur bestemd is en, ten tweede, of de aldus gecorrigeerde factuur terugwerkende kracht heeft tot de datum waarop de oorspronkelijke factuur is opgesteld.

59 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof weliswaar heeft erkend dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw vereist dat de aftrek of de terugbetaling van de voorbelasting zelfs wordt toegekend wanneer de belastingplichtigen bepaalde vormvereisten niet hebben nageleefd, maar dit enkel op voorwaarde dat voor het overige is voldaan aan de materiële voorwaarden (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31; 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punten 50 en 51, en 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punt 76).

60 Het gaat er namelijk om ervoor te zorgen dat de handelingen worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Bijgevolg kan er geen sprake zijn van het corrigeren van een factuur wanneer een van de toepassingsvoorwaarden van de afwijkende regeling voor driehoekstransacties, zoals de bij artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn vereiste vermelding, niet is vervuld. Zoals de advocaat-generaal in de punten 57 en 61 van haar conclusie heeft opgemerkt, vormt het achteraf voldoen aan een dwingende toepassingsvoorwaarde voor de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer geen correctie, maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur, die geen terugwerkende kracht kan hebben.

62 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de weglating van de door deze

bepaling vereiste vermelding „Btw verlegd” op een factuur niet achteraf kan worden gecorrigeerd door toevoeging van een vermelding die aangeeft dat de factuur betrekking heeft op een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belastingschuld wordt verlegd naar degene voor wie de levering bestemd is.

Derde vraag

63 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 219 bis van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de factureringsregels van de lidstaat van de tussenhandelaar moeten worden toegepast dan wel die van de lidstaat van de eindafnemer.

64 De verwijzende rechter stelt die vraag aan de orde omdat Luxury Trust Automobil in het hoofdgeding aanvoert dat het Tsjechische recht moet worden toegepast. Dat recht bevat echter geen bepaling die de verplichting oplegt om op de facturen te vermelden dat de belastingschuld wordt verlegd.

65 Uit de antwoorden op de eerste twee vragen volgt echter dat het antwoord op de derde vraag geen invloed kan hebben op de uitkomst van het hoofdgeding.

66 Bij gebreke van de vermelding „Btw verlegd” op de litigieuze facturen is de eindafnemer immers niet geldig aangewezen als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Bijgevolg moet de tussenhandelaar overeenkomstig artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn worden geacht tot voldoening van deze belasting te zijn gehouden in de lidstaat die hem het btw-identificatienummer heeft toegekend dat is gebruikt voor de intracommunautaire verwerving waarover het gaat.

67 Hoe dan ook kunnen de in artikel 42, artikel 141, onder e), en artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn genoemde vereisten niet verschillen van lidstaat tot lidstaat. De verwijzende rechter is ertoe gehouden het recht dat van toepassing is op het hoofdgeding, ongeacht of dat het recht van de lidstaat van de tussenhandelaar of dat van de lidstaat van de eindafnemer is, uit te leggen overeenkomstig het Unierecht (zie naar analogie arrest van 18 november 2020, DelayFix, C-7519/19, EU:C:2020:933, punt 51).

68 Gelet op een en ander hoeft de derde vraag dus niet te worden beantwoord.

Kosten

69 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd,**

moet aldus moet worden uitgelegd dat:

de eindafnemer bij een driehoekstransactie niet geldig als de tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) gehouden persoon is aangewezen wanneer de door de tussenhandelaar opgestelde factuur niet de in artikel 226, punt 11 bis, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd, genoemde vermelding „Btw verlegd” bevat.

2) Artikel 226, punt 11 bis, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, moet aldus moet worden uitgelegd dat:

de weglating van de door deze bepaling vereiste vermelding „Btw verlegd” op een factuur niet achteraf kan worden gecorrigeerd door toevoeging van een vermelding die aangeeft dat de factuur betrekking heeft op een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belastingschuld wordt verlegd naar degene voor wie de levering is bestemd.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.