

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 17 februari 2016 (1)

Zaak C-518/14

Senatex GmbH

tegen

Finanzamt Hannover-Nord

[verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Niedersächsisches Finanzgericht (belastingrechter van het Land Nedersaksen, Duitsland)]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek van de voorbelasting – Uitgifte van facturen zonder fiscaal registratienummer of zonder btw-identificatienummer – Regeling van een lidstaat volgens welke de correctie ex tunc van een factuur niet mogelijk is”

1. De in casu toepasselijke bepalingen zijn vervat in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.(2) Met name rijst de vraag, ten eerste, welk gevolg de correctie van een onjuiste of onvolledige factuur heeft voor het tijdstip waarop het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) kan worden uitgeoefend en, ten tweede, of een dergelijke correctie in de tijd kan worden beperkt.

2. In deze conclusie zal ik uitleggen waarom de btw-richtlijn naar mijn mening aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de correctie van een factuur betreffende een verplichte vermelding, te weten het btw-identificatienummer, geen uitwerking in het verleden heeft zodat het recht op aftrek van de btw enkel kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld.

3. In dit verband zal ik toelichten waarom de lidstaten mijns inziens maatregelen kunnen treffen als sanctie voor niet-naleving van de verplichting inzake de verplichte vermeldingen, op voorwaarde dat deze maatregelen het evenredigheidsbeginsel eerbiedigen, alsmede maatregelen om de mogelijkheid om een onjuiste of onvolledige factuur te corrigeren in de tijd te beperken, mits deze maatregelen op dezelfde wijze van toepassing zijn op soortgelijke fiscale rechten die uit het nationale recht en het Unierecht voortvloeien (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of buitensporig moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Artikel 63 van de btw-richtlijn luidt:

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

5. Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

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

6. Artikel 168, onder a), 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”.

7. Artikel 178, onder a), van de btw-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”.

8. Artikel 179 van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

9. Artikel 219 van dezelfde richtlijn bepaalt:

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

10. Artikel 226 van de btw-richtlijn luidt:

„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;

[...]"

11. Artikel 239 van die richtlijn bepaalt:

„Ingeval de lidstaten gebruikmaken van de in artikel 272, lid 1, eerste alinea, punt b), geboden mogelijkheid geen btw-identificatienummer toe te kennen aan belastingplichtigen die geen van de handelingen bedoeld in de artikelen 20, 21, 22, 33, 36, 138 en 141 verrichten, wordt bij niet-toekenning van dat identificatienummer aan de verrichter en de afnemer van de goederenleveringen of de diensten op de factuur een ander nummer vermeld, het zogenaamde fiscaal registratienummer, zoals gedefinieerd door de betrokken lidstaten.”

B – *Duits recht*

12. Overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, van de Umsatzsteuergesetz 2005(3) (Duitse btw-wet van 2005), zoals van toepassing in het hoofdgeding (hierna: „UStG”), mag de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen of diensten, als voorbelasting in aftrek brengen. Voorts kan het recht op aftrek ingevolge deze bepaling slechts 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, UStG opgesomde vermeldingen bevatten.

13. De voorbelasting kan pas worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin is voldaan aan alle materiële voorwaarden voor de uitoefening van dat recht, in de zin van § 15, lid 1, UStG.

14. Overeenkomstig § 31, lid 5, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit van de UStG), zoals van toepassing in het hoofdgeding, kan een factuur worden gecorrigeerd wanneer zij niet alle in § 14, lid 4, en § 14a, UStG bedoelde vermeldingen bevat of wanneer vermeldingen in 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 de 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, wordt naar analogie toepassing 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. De verwijzende rechter verklaart voorts dat indien de btw-aftrek wegens ontbrekende of onjuiste vermeldingen in de factuur wordt geweigerd, het recht op aftrek, als gevolg van de correctie van de factuur, kan ontstaan op het tijdstip van de correctie. In dat geval derft de belastingdienst geen inkomsten uit de btw. Daarentegen kan de belastingschuld voor de ondernemer stijgen. Als de aftrek van de btw namelijk pas jaren later wordt geweigerd, bijvoorbeeld naar aanleiding van een controle ter plaatse, leidt verdragingsrente overeenkomstig § 233a van de Abgabenordnung (belastingwet), zoals van toepassing in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde tijdvak, tot aanzienlijke financiële lasten.

II – Feiten van het hoofdgeding

17. Senatex GmbH (hierna: „Senatex”) drijft een groothandel in textiel. Voor de jaren 2008?2011 heeft zij in haar btw-aangiften de voorbelasting van provisieafrekeningen die zij aan haar handelsagenten had uitgereikt, alsmede van de facturen van een reclameontwerper (hierna samen: „litigieuze facturen”) in aftrek gebracht.

18. Tussen 11 februari en 17 mei 2013 heeft het Finanzamt Hannover-Nord (belastingdienst van Hannover-Nord) Senatex aan een controle over de jaren 2008?2011 onderworpen. Tijdens deze controle is vastgesteld dat de litigieuze facturen die met het oog op aftrek van de voorbelasting werden overgelegd, niet regelmatig waren in de zin van de §§ 15, lid 1, en 14, lid 4, UStG. Deze facturen vermeldten immers niet het fiscale registratienummer of het btw-identificatienummer van de betrokken handelsagenten en van de reclameontwerper, zij het in de facturen zelf dan wel in de bijlagen.

19. Op 2 mei 2013 – dit is tijdens de controle – heeft Senatex de provisieafrekeningen gecorrigeerd, doch enkel voor de jaren 2009?2011, door vermelding van het fiscale registratienummer of het btw-identificatienummer van elke betrokken handelsagent en van de reclameontwerper.

20. Ondanks deze correcties heeft het Finanzamt Hannover-Nord op 2 juli 2013 wijzigingsaanslagen voor de jaren 2008?2011 opgesteld, waarin werd aangegeven dat de voorbelasting van de litigieuze facturen voor de jaren 2009?2011 niet in aftrek kon worden gebracht omdat pas op het tijdstip waarop de correcties werden opgesteld, te weten in de loop van 2013 en niet in de loop van de jaren 2009?2011, was voldaan aan de voorwaarden voor de aftrek van deze voorbelasting.

21. Senatex heeft daarop bezwaar tegen deze wijzigingsaanslagen gemaakt. Tijdens deze bezwaarprocedure is trouwens vastgesteld dat er geen correcties van de litigieuze facturen voor 2008 waren opgesteld. Bijgevolg heeft Senatex op 11 februari 2014 de provisieafrekeningen voor 2008 gecorrigeerd door vermelding van het fiscale registratienummer of het btw-identificatienummer van de betrokken handelsagenten. Ook de facturen van de reclameontwerper zijn voor 2008 dienovereenkomstig gecorrigeerd.

22. Bij beslissing van 3 maart 2014 heeft het Finanzamt Hannover-Nord zijn standpunt gehandhaafd, namelijk dat pas op het tijdstip van de correcties van de litigieuze facturen, in 2013 en 2014, was voldaan aan de voorwaarden voor aftrek van de voorbelasting van deze facturen. Volgens dit Finanzamt is het niet mogelijk de correctie van een factuur te doen terugwerken tot op het tijdstip van verrichting van de goederenlevering of de dienst, waardoor de correctie dus uitwerking ex tunc zou krijgen.

23. Op 5 maart 2014 heeft Senatex tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Volgens haar hebben de correcties van de facturen immers uitwerking in het verleden, te weten voor de jaren 2008?2011, aangezien deze correcties zijn opgesteld vóór de laatste administratieve beslissing, te weten de beslissing van 3 maart 2014. Zij verzoekt de verwijzende rechter derhalve de door het Finanzamt Hannover-Nord voor de jaren 2008?2011 opgestelde wijzigingsaanslagen nietig te verklaren.

III – Prejudiciële vragen

24. Aangezien het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter van het Land Nedersaksen) twijfels heeft omtrent de uitlegging die moet worden gegeven aan de arresten van

het Hof en de bepalingen van de btw-richtlijn, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Wordt de door het Hof in zijn arrest 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 Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) en 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?”

IV – Bespreking

25. Met zijn eerste en tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 178, onder a), 179 en 226, punt 3, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de correctie van een factuur betreffende een verplichte vermelding, te weten het btw-identificatienummer, geen uitwerking in het verleden heeft zodat het recht op aftrek van de btw enkel kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd, en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld.

26. Met zijn derde vraag vraagt de verwijzende rechter of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd wanneer de correctie van een factuur inzake een verplichte vermelding is opgesteld nadat is beslist de btw-aftrek te weigeren omdat deze vermelding oorspronkelijk ontbrak.

27. In de eerste en de tweede vraag wordt aan de orde gesteld welke gevolgen de correctie van een factuur heeft voor het tijdstip waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend. Naar Duits recht kan bij een correctie van een factuur het recht op btw-aftrek immers enkel worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd, en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld.

28. Volgens de Duitse regering blijkt uit de bepalingen van de btw-richtlijn dat het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend wanneer tegelijk aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet het recht op aftrek zijn ontstaan, in de zin van artikel 167 van deze richtlijn en, ten tweede, moet de belastingplichtige de voorwaarden van artikel 178 ervan vervullen, waaronder de voorwaarde dat hij in het bezit is van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en 238 tot en met 240 van deze richtlijn opgestelde factuur. In geval van correctie van een factuur wordt echter pas op het tijdstip van deze correctie voldaan aan deze twee voorwaarden, en niet op het tijdstip waarop de oorspronkelijke factuur is opgesteld. Als gevolg daarvan kan het recht op aftrek pas op het tijdstip van de correctie worden uitgeoefend.

29. Om de volgende redenen ben ik het niet eens met deze zienswijze.

30. Volgens vaste rechtspraak is het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het

gemeenschappelijke btw-stelsel, dat in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.(4) Het recht op aftrek is dus onmiddellijk en algeheel. Zoals het Hof regelmatig in herinnering brengt, heeft de aftrekregeling bovendien 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.(5)

31. Overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De materiële voorwaarden voor het ontstaan van dat recht zijn opgesomd in artikel 168, onder a), van deze richtlijn. De betrokkene kan dus slechts recht op aftrek genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek 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.(6)

32. De wijze van uitoefening van het recht op aftrek is bepaald in artikel 178 van de btw-richtlijn. De belastingplichtige moet met name in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur(7), met vermelding van onder meer het btw-identificatienummer(8).

33. Deze voorwaarden, waaraan de belastingplichtige moet voldoen wil hij zijn recht op aftrek uitoefenen, heeft het Hof als „formele voorwaarden” gekwalificeerd.(9) Deze voorwaarden betreffen niet het ontstaan van het recht op btw-aftrek, maar zij stellen de belastingautoriteiten in staat te beschikken over alle gegevens die noodzakelijk zijn voor de inning van de btw en voor de uitoefening van controle ter voorkoming van fraude.(10)

34. Ingeval – bijvoorbeeld – de belastingautoriteiten tijdens een controle vaststellen dat bij de opstelling van de factuur gegevens onjuist of niet zijn vermeld, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om deze factuur te corrigeren teneinde zijn recht op aftrek uit te oefenen. Deze mogelijkheid is opgenomen in artikel 219 van de btw-richtlijn, die bepaalt dat „[i]eder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, [...] als factuur [geldt]”. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat deze richtlijn de correctie van onjuiste facturen niet verbiedt.(11)

35. Gelet op een en ander rijst de vraag welke werking in de tijd aan de correctie van een factuur toekomt wat het recht op de btw-aftrek betreft.

36. In dit verband refereert de verwijzende rechter aan de arresten Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), en Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297). Weliswaar betreffen de laatste twee arresten de correctie van een factuur met het oog op de uitoefening van het recht op aftrek, maar de werking in de tijd van een dergelijke correctie wat de uitoefening van het recht op aftrek betreft is daarin niet aan bod gekomen.

37. Zo was in het arrest Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) de vraag of de bepalingen van de btw-richtlijn aldus moesten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk waarbij het recht op btw-aftrek werd geweigerd wanneer de factuur voor de aan de belastingplichtige geleverde goederen of de voor hem verrichte diensten oorspronkelijk een onjuiste vermelding bevatte, die niet overeenkomstig alle toepasselijke nationale voorschriften achteraf was gecorrigeerd.(12) Het Hof moest dus voor recht verklaren of

de correctie van een factuur met het oog op de uitoefening van het recht van aftrek mogelijk was en of de lidstaten naast de door de btw-richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden andere voorwaarden konden stellen, zoals de doorlopende nummering van de gecorrigeerde facturen.(13) In zijn arrest *Petroma Transports e.a.* (C?271/12, EU:C:2013:297) heeft het Hof eraan herinnerd dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de correctie van onjuiste facturen niet verbiedt, maar heeft het geoordeeld dat in het geding dat tot dat arrest heeft geleid, de gegevens die nodig waren om de facturen te vervolledigen en te regulariseren, waren verstrekt nadat de belastingadministratie had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren, zodat de aan deze administratie overgelegde facturen vóór het tijdstip waarop deze beslissing is genomen, nog niet waren gecorrigeerd teneinde deze administratie in staat te stellen de juiste heffing van de btw en de controle daarop te verzekeren.(14) Derhalve dient te worden vastgesteld dat in de arresten *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) en *Petroma Transports e.a.* (C?271/12, EU:C:2013:297) geen standpunt wordt ingenomen omtrent de terugwerkende kracht van de correctie van een factuur wat de uitoefening van het recht op aftrek betreft.

38. Mijns inziens kan niet ermee worden ingestemd dat de rechtspraak uit het arrest *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) wordt toegepast ter ondersteuning van de stelling van de Duitse regering. In dat arrest heeft het Hof immers verklaard dat het recht op btw-aftrek moest worden uitgeoefend voor de aanslagperiode waarin is voldaan aan de twee in artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)(15) gestelde voorwaarden.(16) Met andere woorden, aldus het Hof, de levering van de goederen of het verrichten van de diensten moet hebben plaatsgevonden en de belastingplichtige moet in het bezit zijn van de factuur.(17) *Terra Baubedarf-Handel GmbH* bezat echter geen factuur op het tijdstip waarop zij haar recht op btw-aftrek uitoefende voor de voor haar in het kader van haar activiteiten verrichte diensten. Zij had dus geen betaling kunnen verrichten en had dus deze btw niet voldaan in het tijdvak van aftrek. In dat geval kon de btw niet worden geacht een bepaalde handeling te belasten.(18) Daarom heeft het Hof geoordeeld dat moet zijn voldaan aan de twee voorwaarden van artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) met het oog op eerbiediging van het beginsel dat het recht op aftrek onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belasting die op in een eerder stadium verrichte handelingen heeft gedrukt.

39. De zaak die tot het arrest *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) heeft geleid, verschilt dus van de onderhavige zaak doordat *Senatex*, anders dan *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, wel in het bezit van de facturen was op het tijdstip van uitoefening van haar recht op aftrek en de voorbelasting heeft voldaan. Deze belasting heeft dus wel degelijk gedrukt op een handeling die in een eerder stadium is verricht in het kader van de economische activiteit van *Senatex*. Mijns inziens kan dat arrest dus in casu niet dienen ter onderbouwing van de stelling dat het Hof de terugwerkende kracht van het recht op btw-aftrek na de correctie van een factuur heeft verboden.

40. Integendeel, volgens mij vindt de omgekeerde stelling steun in het arrest *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268). In punt 35 van dat arrest verwijst het Hof immers naar vaste rechtspraak volgens welke het recht op btw-aftrek onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belasting die is geheven op de in eerdere stadia verrichte handelingen. Artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt aldus dat „[d]e belastingplichtige [...] de aftrek [toepast] 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”.

41. Dat de aftrek onmiddellijk wordt toegepast beoogt met name de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel te waarborgen en de belastingplichtigen niet aan een financieel risico bloot te stellen doordat zij geheel of gedeeltelijk de last van de btw dragen.(19) Daarom

moet, overeenkomstig artikel 179 van de btw-richtlijn, het tijdvak waarin btw is geheven over het verworven goed of de afgenomen dienst, waarvoor het recht op aftrek is ontstaan, samenvallen met het tijdvak waarin het recht op aftrek wordt uitgeoefend. Dit beginsel wordt in deze richtlijn in slechts één geval gematigd, namelijk de lidstaten kunnen de belastingplichtigen die de in artikel 12 van deze richtlijn omschreven handelingen incidenteel verrichten, verplichten het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering uit te oefenen⁽²⁰⁾, hetgeen in casu niet het geval is.

42. Mocht worden aangenomen dat het recht op aftrek als gevolg van de correctie van een factuur enkel wordt uitgeoefend voor het tijdvak waarin deze correctie is opgesteld en niet voor het tijdvak waarin de factuur is opgesteld en betaald, zoals in het hoofdgeding, dan zou dit indruisen tegen het beginsel dat dit recht onmiddellijk is. Daardoor zou de belastingplichtige bovendien een niet te verwaarlozen financieel risico lopen doordat hem vertragsrente zou kunnen worden aangerekend – zoals overigens in het belastingwetboek is bepaald – wanneer de belastingautoriteiten menen dat hij zijn recht op aftrek van de voorbelasting niet kan uitoefenen vóór de correctie van de factuur, ook al lijdt de lidstaat geen fiscaal verlies daar per slot van rekening geen inkomsten uit de btw worden gederfd.⁽²¹⁾

43. Dit betekent niet dat ik wil afdoen aan het belang van de factuur binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel. De factuur is een bewijsmiddel dat de invordering of de aftrek van de btw mogelijk maakt. Een onderneming die de verkoop van een goed of een dienstverrichting factureert, reikt aldus een factuur met btw uit en vordert die btw in voor rekening van de Staat. Op dezelfde wijze maakt deze factuur het voor de belastingplichtige die de btw heeft voldaan, mogelijk dit te bewijzen en dus de btw af te trekken. Inzonderheid stelt het btw-identificatienummer de belastingautoriteiten in staat om de btw gemakkelijker te innen doordat de betrokken belastingplichtige aan de hand van dat nummer wordt geïdentificeerd, en om ter bestrijding van fraude te controleren of de handelingen daadwerkelijk zijn verricht.

44. Zoals Hof meermaals heeft geoordeeld, verlangt het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw evenwel dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.⁽²²⁾ Deze rechtspraak klemmt temeer in het onderhavige geval, aangezien de niet-vermelding van het btw-identificatienummer werd rechtgezet door de belastingplichtige die de facturen heeft gecorrigeerd, waardoor hij tevens heeft voldaan aan de in het Unierecht gestelde formele voorwaarden.

45. Hoewel de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen moeten controleren en alle relevante documenten moeten verifiëren teneinde het bedrag van de belasting te berekenen of na te gaan of de handelingen daadwerkelijk zijn verricht, belet niets hun te voorzien in sancties wegens niet-naleving van deze formele voorwaarden. De aldus opgelegde sanctie heeft immers een afschrikkende werking die beoogt de daadwerkelijke naleving te verzekeren van de verplichting om de in de btw-richtlijn opgesomde verplichte vermeldingen in de factuur op te nemen, de belastingplichtige aanmoedigt tot grotere oplettendheid in de toekomst en het mogelijk maakt rekening te houden met de administratieve kosten als gevolg van de weglating en de rectificatie die noodzakelijk is geweest voor de correctie van deze factuur.⁽²³⁾ De lidstaten moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en inzonderheid met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel.

46. De Duitse regering heeft ter terechtzitting verklaard dat het feit dat het recht op aftrek werd uitgesteld en de in gebreke blijvende belastingplichtige vertragsrente werd aangerekend, zoals in het hoofdgeding, een sanctie uitmaakte. Mijns inziens wordt met deze sanctie het evenredigheidsbeginsel evenwel niet geëerbiedigd. De op de factuur aan te brengen verplichte vermeldingen, waaronder het btw-identificatienummer, beogen immers de belastingautoriteiten in

staat te stellen de juiste heffing van de btw te verzekeren en controle ter voorkoming van fraude uit te oefenen. Zoals ter terechtzitting is uiteengezet, is het mij evenwel niet duidelijk hoe in een dergelijk geval de belastingautoriteiten een belastingplichtige te goeder trouw kunnen onderscheiden van een fraudeur. Voor de fraudeur is het overigens eenvoudiger een vals btw-identificatienummer op te geven en zo het erop te wagen dat zijn aangifte door de mazen van het net kruipt, dan niets te vermelden, hetgeen juist de aandacht van de belastingautoriteiten zou trekken en een controle zou uitlokken. Laat mij dit illustreren met het volgende voorbeeld: een belastingplichtige is te goeder trouw en de factuur die hij in zijn aangifte opvoert, vermeldt geen btw-identificatienummer. Hoogstwaarschijnlijk volgt een controle van de belastingautoriteiten en komt deze belastingplichtige in dezelfde situatie terecht als Senatex, dat wil zeggen dat zijn recht op aftrek wordt uitgesteld en hem verpagingsrente wordt aangerekend, met niet te verwaarlozen financiële gevolgen. Een dergelijke regeling is mijns inziens verstoken van rechtszekerheid en niet geschikt om fraude doeltreffend te bestrijden. Een ander gevolg zou kunnen zijn dat een belastingplichtige te goeder trouw en een fraudeur een soortgelijke sanctie wordt opgelegd.

47. Ik ben van mening dat de lidstaten ter voorkoming van misbruik ook maatregelen kunnen treffen waarbij de mogelijkheid om facturen te corrigeren in de tijd wordt beperkt. Dit brengt mij tot de derde vraag van de verwijzende rechter, waarmee hij van het Hof wenst te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd wanneer de correctie van een factuur betreffende een verplichte vermelding is opgesteld nadat is beslist de btw-aftrek te weigeren omdat deze vermelding oorspronkelijk ontbrak.

48. De btw-richtlijn voorziet niet in de invoering van maatregelen tot bepaling van een termijn om de correctie van onjuiste of onvolledige facturen in de tijd te beperken. Derhalve staat het mijns inziens aan de lidstaten om dergelijke maatregelen in hun nationale recht in te voeren. Daarbij moeten zij ervoor zorgen dat de ingevoerde maatregelen het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen.

49. In casu kan een verbod om een correctie op te stellen nadat de belastingdienst heeft beslist het recht op aftrek te weigeren, buitensporig lijken, waardoor de uitoefening van dat recht in de praktijk onmogelijk of buitensporig moeilijk wordt.

50. Soms gebeurt het dat de belastingplichtige – buiten het geval van fraude – immers pas in het stadium van een wijzigingsaanslag verneemt dat op de factuur een verplichte vermelding ontbreekt of onjuist is. Een verbod om een correctie op te stellen na een beslissing – zoals een wijzigingsaanslag – zou ertoe kunnen leiden dat elke correctie van een onjuiste of onvolledige factuur zonder meer wordt geweigerd. Het – harde – gevolg voor de belastingplichtige zou zijn dat hem zijn recht op aftrek wordt ontnomen, hoewel dit fundamentele recht de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit beoogt te verzekeren, en dit klemmt temeer daar de onjuiste of de ontbrekende vermelding nogal vaak te wijten is aan degene die de factuur opstelt, te weten de verkoper van de goederen of de dienstverrichter.

51. Mijns inziens is derhalve een aanmerkelijke nuancering van het arrest Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297) in dit opzicht geboden.(24)

52. Gelet op een en ander ben ik van mening van dat de artikelen 167, 178, onder a), 179 en 226, punt 3, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de correctie van een factuur betreffende een verplichte vermelding, te weten het btw-identificatienummer, geen uitwerking in het verleden heeft zodat het recht op aftrek van de btw enkel kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld. In dit verband kunnen de lidstaten maatregelen treffen als sanctie voor niet-naleving van de verplichting

inzake de verplichte vermeldingen, mits deze maatregelen het evenredigheidsbeginsel eerbiedigen, alsmede maatregelen waarbij de mogelijkheid om een onjuiste of onvolledige factuur te corrigeren in de tijd wordt beperkt, mits deze maatregelen op dezelfde wijze van toepassing zijn op soortgelijke fiscale rechten die uit het nationale recht en het Unierecht voortvloeien (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of buitensporig moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).

V – Conclusie

53. Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Niedersächsisches Finanzgericht (belastingrechter van het Land Nedersaksen) te beantwoorden als volgt:

De artikelen 167, 178, onder a), 179 en 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 zich verzetten tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de correctie van een factuur betreffende een verplichte vermelding, te weten het btw-identificatienummer, geen uitwerking in het verleden heeft zodat het recht op aftrek van de btw enkel kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de oorspronkelijke factuur is gecorrigeerd en niet voor het jaar waarin deze factuur is opgesteld.

In dit verband kunnen de lidstaten maatregelen treffen als sanctie voor niet-naleving van de verplichting inzake de verplichte vermeldingen, mits deze maatregelen het evenredigheidsbeginsel eerbiedigen, alsmede maatregelen waarbij de mogelijkheid om een onjuiste of onvolledige factuur te corrigeren in de tijd wordt beperkt, mits deze maatregelen op dezelfde wijze van toepassing zijn op soortgelijke fiscale rechten die uit het nationale recht en het Unierecht voortvloeien (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of buitensporig moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”.

3 – BGBl. 2005 I, blz. 386.

4 – Zie arrest PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 – Zie arrest PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 – Zie arrest PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 – Zie artikel 178, onder a), van deze richtlijn.

8 – Zie artikel 226, punt 3, van de btw-richtlijn.

9 – Zie arresten Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punt 25); Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punt 41), en PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 29).

10 – Zie, met betrekking tot de andere verplichtingen die de lidstaten kunnen opleggen om de juiste heffing van de btw te verzekeren en fraude te voorkomen, arresten Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punten 49 en 50), en VSTR (C?587/10,

EU:C:2012:592, punten 44 en 45).

11 – Arresten Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punten 43?45) en Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

12 – Zie punt 36 van dat arrest.

13 – Zie de punten 42?45 van dat arrest.

14 – Zie de punten 21, 34 en 35 van dat arrest.

15 – Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

16 – Deze bepaling is vervangen door artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

17 – Arrest Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punt 34).

18 – Arrest Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

19 – Met betrekking tot de overbrenging van het btw-overschot naar het volgende belastbare tijdvak, zie arrest Commissie/Hongarije (C?274/10, EU:C:2011:530, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 – Zie artikel 179, tweede alinea, van deze richtlijn.

21 – Zie punt 5 van de verwijzingsbeslissing.

22 – Zie arresten Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punten 50 en 51) en Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punt 43). Zie tevens, met betrekking tot de verplichting tot aangifte van de aanvang van een belastbare activiteit, arrest Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punten 33?36), en met betrekking tot onregelmatigheden in de boekhouding en de aangifte betreffende aan de verleggingsregeling onderworpen handelingen, arrest Ecotrade (C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

23 – In verschillende lidstaten is in dergelijke geldboeten voorzien (zie artikel 70 van het Belgische btw-wetboek, artikel 77 van het Luxemburgse btw-wetboek of artikel 1737 van het Franse algemene belastingwetboek).

24 – In dat arrest heeft het Hof verklaard dat „[h]et gemeenschappelijke btw-stelsel [...] niet [verbiedt] dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd. Wanneer is voldaan aan alle materiële vereisten voor het recht op btw-aftrek en de belastingplichtige de betrokken autoriteit een gecorrigeerde factuur heeft bezorgd *voordat deze autoriteit een beslissing neemt*, kan dit recht de belastingplichtige in beginsel niet worden geweigerd op grond dat de oorspronkelijke factuur een fout bevatte” (punt 34, cursivering van mij).