

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 30 november 2017 (1)

Zaak C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

tegen

Flexipiso – Pavimentos SA

[verzoek van de Supremo Tribunal de Justiça (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Beperking van de aftrek – Ontstaan van het recht op aftrek”

I. Inleiding

1. Het Hof wordt in de onderhavige procedure verzocht om een prejudiciële beslissing over een btw-rechtelijke vraag in het kader van een civielrechtelijk geding over het bedrag van de te betalen koopprijs.

2. Beide contractanten zijn bij het sluiten van de overeenkomst uitgegaan van de toepassing van een verlaagd btw-tarief. Na een latere vaststelling van het juiste tarief door de belastingdienst gaat het om de vraag of degene die de prestatie heeft verricht, dit bedrag naderhand nog kan vorderen van de gedaagde afnemer. Verweerder weigert dit omdat zij naar eigen zeggen – wegens het verstrijken van de daarvoor geldende termijn – geen voorbelasting meer kan aftrekken.

3. Het Hof dient thans in deze procedure en in de – qua onderwerp vergelijkbare – aanhangige zaak Volkswagen AG(2) vast te stellen wanneer het recht op aftrek van voorbelasting in volle (dat wil zeggen objectief juiste) omvang ontstaat. Het is mogelijk dat dit recht reeds ontstaat op het moment van het verrichten van de prestatie en het beschikken over een factuur, ook al is daarop een te laag belastingbedrag vermeld (in casu in 2008). Het alternatief is dat het recht pas in volle omvang ontstaat wanneer de factuur wordt uitgereikt waarop ook het juiste (hogere) belastingbedrag is vermeld (in casu in 2012).

4. De onderhavige procedure dient hierbij in samenhang te worden beschouwd met de zaken Barlis 06(3) en Senatex(4). In deze procedures heeft het Hof vastgesteld dat een onjuiste factuur

geen invloed heeft op het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting. In zoverre wordt het Hof thans in de gelegenheid gesteld deze rechtspraak verder te ontwikkelen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(5) bepaalt:

„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. In artikel 178 van deze richtlijn is bepaald:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]

7. Artikel 226 van richtlijn 2006/112 bevat de volgende regeling:

„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:

[...]

10) het te betalen btw?bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]

B. Portugees recht

8. In het Portugese recht bepaalt artikel 7 van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw?wetboek; hierna: „CIVA”):

„1. Onverminderd de volgende leden wordt de belasting verschuldigd:

a) bij de levering van goederen, op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van de koper worden gesteld”.

Artikel 8 CIVA bepaalt:

„1. Onverminderd het vorige artikel wordt, telkens wanneer voor de levering van goederen of het verrichten van diensten de uitreiking van een factuur of een daarmee gelijkgesteld document verplicht is op grond van artikel 29, de belasting verschuldigd:

a) indien de termijn voor de uitreiking van de factuur of het daarmee gelijkgestelde document in acht is genomen, op het tijdstip van de uitreiking daarvan”.

9. Voorts is in artikel 36 CIVA bepaald:

„[...]

5. De facturen of daarmee gelijkgestelde documenten moeten zijn voorzien van een datum en een opeenvolgend nummer alsmede de volgende vermeldingen bevatten:

[...]

d) de toepasselijke belastingtarieven en het bedrag van de verschuldigde belasting”.

10. De duur van de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek is vastgesteld in artikel 98 CIVA:

„[...]

2. Onverminderd bijzondere bepalingen kan het recht op aftrek of teruggave van de te veel betaalde belasting slechts worden uitgeoefend binnen een termijn van vier jaar nadat het recht op aftrek is ontstaan respectievelijk de te veel betaalde belasting is voldaan.”

III. Hoofdgeding

11. Tussen februari 2008 en mei 2010 heeft verzoekster in het hoofdgeding, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (hierna: „Biosafe”) aan verweerster, Flexipiso – Pavimentos SA, rubbergranulaat verkocht voor een totale waarde van 664 538,77 EUR, en daarbij belasting over de toegevoegde waarde tegen het verlaagde tarief van 5 % in rekening gebracht.

12. In 2011 is naar aanleiding van een belastingcontrole over de belastingjaren 2008 tot en met 2010 komen vast te staan dat verzoekster evenwel een tarief van 21 % btw had moeten toepassen. Daarop heeft de belastingdienst btw nagevorderd voor een bedrag dat overeenkomt met het verschil, te weten 100 906,50 EUR. Verzoekster heeft dit bedrag aan de Staat afgedragen.

13. Verzoekster heeft verweerster op 24 oktober 2012 een aanmaning tot betaling ten belope van het verschil doen toekomen. Verweerster weigerde hieraan echter gevolg te geven.

14. Met de civielrechtelijke vordering beoogt verzoekster te bereiken dat verweerster dit bedrag alsnog aan haar betaalt. Volgens haar kan verweerster het te betalen bedrag later terugvorderen van de belastingdienst, aangezien zij na betaling aan verzoekster recht heeft op aftrek van voorbelasting.

15. Hiertegen brengt verweerster in dat artikel 98, punt 2, CIVA voorziet in een termijn van vier jaar voor de uitoefening van het recht op aftrek van de doorberekende btw door de afnemer. Deze termijn was volgens verweerster reeds verstreken op het tijdstip van ontvangst van de aanmaning tot betaling, die naar het oordeel van de verwijzende rechter voldoet aan alle voorwaarden om als een factuur in de zin van het btw-recht te kunnen worden aangemerkt.

16. De rechter in eerste aanleg en de Tribunal da Relação de Lisboa (rechter in tweede aanleg

Lissabon, Portugal) waren van oordeel dat het tijdstip waarop de termijn aanving – en derhalve het tijdstip waarop het recht op aftrek van voorbelasting ontstond – het moment was waarop in 2008 de oorspronkelijke facturen werden uitgereikt, en niet het moment waarop in oktober 2012 de corrigerende documenten werden uitgereikt. Om die reden wezen de rechters in de eerste twee instanties de vordering af, waarna verzoekster een hogere voorziening instelde bij de Supremo Tribunal de Justiça (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Portugal).

IV. Procedure voor het Hof

17. De Supremo Tribunal de Justiça, waarvoor het geding aanhangig is, heeft het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„1) Verzetten richtlijn [2006/112], inzonderheid de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 ervan, alsmede het neutraliteitsbeginsel zich tegen een wettelijke regeling volgens welke in een situatie waarin bij de btw-plichtige verkoper van de goederen een belastingcontrole is verricht waaruit blijkt dat het destijds door hem toegepaste btw-tarief lager was dan het tarief dat hij had moeten toepassen, en deze btw-plichtige na afdracht van de extra belasting aan de Staat de betaling daarvan wenst te verkrijgen van de eveneens btw-plichtige afnemer, de termijn waarbinnen de afnemer deze extra belasting kan aftrekken, loopt vanaf de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en niet vanaf de uitreiking of ontvangst van de documenten die deze facturen corrigeren?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst de vraag of deze richtlijn, inzonderheid de bovengenoemde artikelen ervan, en het neutraliteitsbeginsel zich verzetten tegen een wettelijke regeling volgens welke de afnemer die documenten heeft ontvangen die na de belastingcontrole en de afdracht van de extra belasting aan de Staat zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, en waarmee betaling van die extra belasting wordt verlangd, deze betaling mag weigeren indien hij die documenten heeft ontvangen op een tijdstip waarop de hierboven bedoelde termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek reeds verstreken was, waarbij wordt aangenomen dat de onmogelijkheid om de extra belasting af te trekken, rechtvaardigt dat de doorberekening ervan wordt geweigerd.”

18. Met betrekking tot deze vragen hebben de Portugese Republiek, Biosafe en de Europese Commissie in de procedure voor het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

19. De Portugese Republiek acht de tweede prejudiciële vraag niet-ontvankelijk. Beide prejudiciële vragen worden gekenmerkt door de bijzonderheid dat zij voor de verwijzende rechter zijn gerezen in het kader van een civiel geding waarin partijen per saldo van mening verschillen over het bedrag van de tegenprestatie. Het bedrag van de tegenprestatie is primair een kwestie van de (civielrechtelijke) uitlegging van de overeenkomst tussen partijen en valt niet onder de bevoegdheid van het Hof. Ook de vraag of een latere verhoging van de overeengekomen tegenprestatie überhaupt mogelijk is als beide partijen eenzijdig of wederzijds hebben gedwaald over de juiste btw-rechtelijke beoordeling van een rechtshandeling, is in beginsel een vraag van nationaal recht.

20. Volgens vaste rechtspraak van het Hof geldt er een vermoeden van relevantie voor de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren

uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen.(6)

21. Bij geen van beide prejudiciële vragen kan worden aangenomen dat daarvan sprake is. In het Portugese recht lijkt de mogelijkheid te bestaan dat de tegenprestatie jegens de afnemer naderhand wordt verhoogd als de belastingdienst een hogere btw heeft vastgesteld voor degene die de prestatie heeft verricht. In een dergelijk geval kan het zeer wel (civielrechtelijk) van belang zijn of de afnemer deze extra belasting kan neutraliseren door voorbelasting af te trekken. Indien de afnemer geen voorbelasting zou mogen aftrekken, zou hij immers als enige het risico van een btw?rechtelijke dwaling dragen als de tegenprestatie naderhand zou kunnen worden verhoogd. Heeft de afnemer wel het recht de voorbelasting af te trekken, dan zou het risico daarentegen uitsluitend liggen bij degene die de prestatie verricht, als de tegenprestatie niet naderhand zou kunnen worden verhoogd. In zoverre kunnen de overwegingen van het Hof met betrekking tot de vraag of de afnemer recht heeft op aftrek van voorbelasting, voor de verwijzende rechter in het kader van het civiele geding op zijn minst nuttig zijn. Iets soortgelijks geldt voor de tweede prejudiciële vraag. Bijgevolg kunnen beide vragen nog als ontvankelijk worden beschouwd.

B. Eerste vraag

1. Inhoud van de prejudiciële vraag

22. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter uitdrukkelijk te vernemen of „de termijn waarbinnen de afnemer deze extra belasting kan aftrekken, loopt vanaf de uitgifte van de oorspronkelijke facturen en niet vanaf de uitgifte of ontvangst van de documenten die deze facturen corrigeren”.

23. Hiermee gaat het de verwijzende rechter – anders dan de opmerkingen van de Commissie en de Portugese Republiek doen vermoeden – niet om de vraag of de in het nationale recht vastgestelde termijn van vier jaar redelijk is. Veeleer moet worden verduidelijkt of het recht op aftrek van voorbelasting reeds in volle omvang ontstaat wanneer de handeling wordt verricht (in casu in 2008), zelfs wanneer partijen onterecht uitgingen van een lagere btw?last en derhalve een hogere btw noch hebben opgenomen in de prijs noch op de factuur hebben vermeld.

24. In zoverre zijn er dus slechts twee mogelijkheden. Ofwel ontstaat het recht op aftrek van voorbelasting – in de objectief juiste omvang ervan – ongeacht de opvattingen van partijen en ongeacht hetgeen op de betreffende factuur is vermeld. In dat geval zou het recht op aftrek in het onderhavige geval ontstaan zijn in 2008. Ofwel wordt de aftrek van voorbelasting – wat de omvang ervan betreft – beperkt door de concrete vermelding van de btw op die factuur. Alsdan zou het recht op aftrek in casu zijn ontstaan in 2008 voor het belastingtarief van 5 % en pas in 2012 voor het verschil met het belastingtarief van 21 %.

25. Ik acht de tweede opvatting juist. Volgens mij moet namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat de grondslag betreft* (zie hierover punten 26 e.v. infra) en het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat het bedrag ervan betreft* (zie hierover punten 34 e.v. infra). Dit is bij nadere beschouwing ook in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof over de correctie met terugwerkende kracht van formeel onjuiste facturen (zie hierover punten 53 e.v.).

2. Ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting wat de grondslag betreft

26. Uit de nadere bestudering van de rechtspraak van het Hof blijkt dat het Hof zich tot dusver hoofdzakelijk heeft uitgesproken over het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat de grondslag betreft*.

27. Volgens deze rechtspraak van het Hof is het recht op aftrek van voorbelasting een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Het kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht.(7)

28. De aftrekgeregeling strekt er immers toe de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van deze activiteiten, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen.(8)

29. Met betrekking tot de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat, heeft het Hof geoordeeld dat de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn door de belastingplichtige in een later stadium moeten zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige moeten zijn geleverd respectievelijk verricht.(9)

30. Aangezien artikel 168 van de btw-richtlijn geen andere voorwaarden stelt ten aanzien van het gebruik door de afnemer van de betreffende goederen of diensten, heeft een belastingplichtige in beginsel recht op aftrek van voorbelasting wanneer aan beide in het vorige punt genoemde voorwaarden is voldaan.(10)

31. Deze rechtspraak pleit ervoor dat enkel beslissend is dat de prestatie tussen twee belastingplichtigen is verricht, en dat de afnemer de ontvangen prestatie gebruikt voor het verrichten van belastingplichtige handelingen. Het voorhanden zijn van een juiste factuur lijkt het Hof af te doen als een loutere formaliteit. Het Hof heeft zich in deze rechtspraak evenwel steeds enkel uitgesproken over het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat de grondslag ervan betreft*, omdat het bedrag van de verschuldigde belasting en de omvang van de aftrek van voorbelasting nooit in geschil waren.

32. De in casu aan de orde zijnde vraag heeft echter betrekking op het ontstaan van het recht op aftrek, niet *wat de grondslag maar wat het bedrag ervan betreft*, omdat in eerste instantie een onjuist belastingtarief is toegepast. Dat de afnemer (in casu Flexipiso – Pavimentos SA) – wat zowel de grondslag als het bedrag betreft – voorbelasting mag aftrekken met betrekking tot de overeengekomen en tevens in rekening gebrachte 5 %(11), staat buiten kijf.

33. De vraag is alleen of de afnemer ook reeds in 2008 voorbelasting ten bedrage van 21 %(12) mocht aftrekken, aangezien dit het eigenlijk juiste belastingtarief was geweest, ook al is geen van beide partijen hiervan uitgegaan of hiervan op de hoogte geweest.

3. Ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting *wat het bedrag ervan betreft*

34. Derhalve moet gepreciseerd worden *op welk tijdstip het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat wat het bedrag ervan betreft*. Hiervoor is niet alleen de regeling van artikel 168, maar ook die van artikel 178, onder a), juncto artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn beslissend.

a) Doel van de vermelding van het toe te passen btw-tarief

35. In dit verband zij om te beginnen in herinnering gebracht dat volgens artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn 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 aftrek van voorbelasting in beginsel moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur.(13)

36. Voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting vereist artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn bijgevolg dat de belastingplichtige beschikt over een bepaalde factuur. Deze factuur moet zijn uitgereikt in overeenstemming met de artikelen 219 bis tot en met 240 van de btw-richtlijn. Ingevolge artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn is hiervoor de vermelding van het „te betalen btw-bedrag” vereist.

37. Door de bepaling van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn koppelt de wetgever het materiële recht op aftrek van de door de afnemer te betalen btw aan het bezit van een factuur waarin de door hem te betalen btw is vermeld.(14)

38. De zin van de koppeling van het recht op aftrek van voorbelasting aan het bezit van een factuur is – zoals het Hof reeds heeft uiteengezet – deels dat de verplichte vermeldingen op een factuur de belastingdiensten in staat moeten stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of er een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.(15) Dit betreft inzonderheid vermeldingen met betrekking tot zowel het voorwerp als het tijdstip van de prestatie en de persoon die de prestatie verricht.

39. De vermelding van het te betalen btw-bedrag is hiervoor echter niet vereist. Het te betalen btw-bedrag vloeit van rechtswege voort uit de toepassing van het belastingtarief en de overeengekomen tegenprestatie. Dit is een op een rechtsvraag (die van het belastingtarief) gebaseerde wiskundige berekening, die ook zonder uitdrukkelijke vermelding van „het te betalen belastingbedrag” (dat wil zeggen de uitkomst) op de factuur te allen tijde door de belastingdienst kan worden gecontroleerd.

40. Bijgevolg moet het wettelijke vereiste van artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn een verdergaande doelstelling en strekking hebben. Deze doelstelling en strekking houden volgens mij in dat dit vereiste ervoor zorgt dat de belastingschuld van degene die de prestatie verricht, identiek is aan de aftrek van voorbelasting door de afnemer.

41. Met de factuur deelt degene die de prestatie verricht, aan de afnemer mee welke btw hij naar zijn mening aan de Staat moet afdragen en als indirecte belasting doorberekent aan de afnemer. Met een dergelijke factuur staat voor de afnemer ook vast dat hij voor dit bedrag btw dient te betalen als hij de factuur voldoet. Het gevolg is dat hij ook (alleen) voor dit bedrag – dat over het algemeen overeenkomt met de btw die is verschuldigd door degene die de prestatie verricht – aanspraak kan maken op een bevrijding van de fiscale last.

b) Inachtneming van het neutraliteitsbeginsel

42. Bovendien wordt met deze regeling beoogd uitvoering te geven aan het in het btw-recht neergelegde neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel beginsel⁽¹⁶⁾ inzake de belasting over de toegevoegde waarde, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting is. Het impliceert in wezen twee zaken.

43. Ten eerste staat het neutraliteitsbeginsel eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, in het kader van de btw-heffing verschillend worden behandeld.⁽¹⁷⁾ Ten tweede houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de Staat in beginsel dient te worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last⁽¹⁸⁾, voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn.⁽¹⁹⁾

44. In casu wil ik mij richten op de beoogde bevrijding van de fiscale last. Uit deze doelstelling volgt – zoals ook advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona onlangs heeft betoogd⁽²⁰⁾ – dat van aftrek van voorbelasting alleen sprake kan zijn als de afnemer ook btw dient af te dragen. Dit is niet reeds het geval op het moment waarop de prestatie wordt verricht, maar pas op het moment waarop de tegenprestatie en de daarin opgenomen btw wordt betaald op grond van een factuur waarop deze btw is vermeld.

45. Volledig duidelijk komt dit nog in de vroegere rechtspraak van het Hof naar voren, waarin het Hof nog expliciet uiteenzette dat aan het feit dat het recht op aftrek van voorbelasting onmiddellijk kan worden uitgeoefend, de aanname ten grondslag ligt dat de belastingplichtigen in beginsel geen betaling uitvoeren en derhalve geen voorbelasting betalen voordat zij een factuur – of een ander document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen – hebben ontvangen, en dat de btw niet kan worden geacht een bepaalde handeling te belasten voordat zij is betaald.⁽²¹⁾

46. In hoeverre de afnemer btw moet betalen (of zal moeten betalen), blijkt immers pas uit het feit dat een bepaald btw-bedrag is opgenomen in de tegenprestatie die hij dient te verrichten. Of een btw-bedrag is opgenomen in de tegenprestatie, vloeit echter uitsluitend voort uit de onderliggende rechtsverhouding en uit de afrekening betreffende de uitvoering daarvan, dus uit de factuur.

47. Zonder een afspraak hierover en zonder een (met deze afspraak overeenstemmende) factuur kan en zal de afnemer de btw niet betalen aan degene die de prestatie verricht. Dit verklaart ook – zoals advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona treffend uiteenzet⁽²²⁾ – de regeling van artikel 178 van de btw-richtlijn, die de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk maakt van het bezit van een overeenkomstige factuur.

48. Zolang degene die de prestatie verricht – zoals in het onderhavige geval – niet het normale belastingtarief heeft toegepast en dit ook niet door middel van de tegenprestatie heeft doorberekend aan de afnemer (dit was in 2008 nog niet het geval), is de afnemer ook geen btw verschuldigd voor het bedrag dat met dat tarief overeenkomt. Een aftrek van voorbelasting vóór dit tijdstip zou geen btw-last opheffen⁽²³⁾, maar in plaats daarvan slechts een voordeel verschaffen. Hij zou op een bepaald tijdstip voorbelasting kunnen aftrekken die degene die de prestatie heeft verricht, bij gebreke van kennis van de hogere btw in de verste verte niet zou kunnen doorberekenen.

49. Bijgevolg vloeit – in zoverre in overeenstemming met de opvatting van de Commissie – ook uit het neutraliteitsbeginsel voort dat het recht op aftrek van voorbelasting, wat het bedrag ervan betreft, slechts ontstaat binnen de perken van het op grond van artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn op de factuur te vermelden „te betalen btw-bedrag”.

50. Dat artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn – in tegenstelling tot de andere in artikel 226 van deze richtlijn genoemde formaliteiten van een factuur – een bijzondere betekenis heeft, komt ook naar voren in artikel 203 van de btw-richtlijn. Het voor de aftrek van voorbelasting door de afnemer vereiste kenmerk (het „te betalen belastingbedrag”) leidt tot een wettelijke belastingschuld, alleen al op grond van de vermelding ervan op de factuur. In het omgekeerde geval – waarin ten onrechte een te hoog belastingtarief is toegepast – wordt het op de factuur vermelde bedrag verschuldigd, ook al heeft de afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting, aangezien een bedrag is vermeld dat hoger is dan de wettelijk verschuldigde belasting.(24) Derhalve heeft deze vermelding – waartoe degene die een prestatie verricht, op grond van artikel 220 van de btw-richtlijn verplicht is – niet slechts een formele, maar ook een materiële werking. Deze werking betreft degene die de prestatie verricht (artikel 203 van de btw-richtlijn), en mijns inziens dienovereenkomstig ook de afnemer (artikel 168 juncto artikel 178 van de btw-richtlijn).(25)

51. Verzoekster in het hoofdgeding wijst er bovendien terecht op dat ook afbreuk zou worden gedaan aan de contractvrijheid van partijen indien het tijdstip van het verrichten van de prestatie (of de eerste factuur daarna) in aanmerking werd genomen. Alsdan zouden de partijen genoodzaakt zijn om de definitieve prijs (civielrechtelijk) vast te leggen binnen de door de betrokken lidstaat vast te stellen (fiscale) termijn voor de verjaring van het recht op terugbetaling van voorbelasting. Anders zou een aftrek van voorbelasting door de afnemer uitgesloten zijn. Dit zou een merkwaardige uitkomst zijn, aangezien het btw-recht in beginsel aanknoopt bij economische handelingen, maar deze niet beoogt te wijzigen.

c) Slotsom

52. De bewoordingen alsook het doel en de strekking van artikel 178, onder a), juncto artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn en de inachtneming van het neutraliteitsbeginsel staan bijgevolg eraan in de weg dat het recht op aftrek van voorbelasting voor het (objectief juiste) bedrag ontstaat op het moment waarop de prestatie wordt verricht. Het recht van Flexipiso – Pavimentos SA op aftrek van voorbelasting (met betrekking tot het deel dat boven het voor 5 % op de factuur vermelde belastingbedrag ligt) is derhalve – in overeenstemming met de opvatting van de Commissie en van Biosafe – op zijn vroegst in 2012 bij ontvangst van een desbetreffende factuur met vermelding van het te betalen btw-bedrag ontstaan.

4. Rechtspraak inzake de correctie met terugwerkende kracht van een factuur

53. Hiertegen verzet zich ook niet de recentere rechtspraak van het Hof inzake de factuurcorrectie met terugwerkende kracht. Daarin heeft het Hof vastgesteld dat de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting het bestaan zelf en de omvang van dat recht betreffen, zoals bepaald in titel X, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”. Daarentegen regelen de formele voorwaarden voor dat recht de wijze van en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte.(26)

54. In dit verband verlangt het basisbeginsel van neutraliteit van de btw dat de aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook al voldoet een belastingplichtige niet aan bepaalde formele voorwaarden. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.(27)

55. Hieruit leidt het Hof af dat de belastingdienst het recht op aftrek van voorbelasting niet mag

weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van dat recht.(28)

56. Daaruit zou kunnen worden geconcludeerd dat zelfs geheel zonder factuur aanspraak zou kunnen worden gemaakt op aftrek van voorbelasting. Een factuur is immers al bij al slechts een formeel vereiste. Indien objectief vaststaat dat voldaan is aan de materiële voorwaarden van artikel 168 van de btw-richtlijn, kan de niet-ervulling van formele voorwaarden niet in de weg staan aan een aftrek van voorbelasting. Hiertegen verzetten zich echter reeds de duidelijke bewoordingen van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn. Bovendien verlangt ook het Hof in de genoemde rechtspraak uitdrukkelijk de correctie van een factuur.(29) Bijgevolg kan een recht op aftrek van voorbelasting zonder bezit van een factuur noch uit deze rechtspraak noch uit de btw-richtlijn worden afgeleid.

57. Het is uitsluitend de vraag of een factuur (hier uit het jaar 2008) waarop geen of een te lage btw wordt vermeld, kan worden beschouwd als een onjuiste factuur in de zin van de genoemde rechtspraak. Deze factuur zou dan eventueel op grond van een puur formele fout *met terugwerkende kracht* kunnen worden gecorrigeerd, zodat tevens met terugwerkende kracht zou kunnen respectievelijk moeten worden gebruikgemaakt van de aftrek van voorbelasting.

58. Dienaangaande zij allereerst opgemerkt dat de uitspraken van het Hof over de factuurcorrectie met terugwerkende kracht in wezen betrekking hadden op volledig andere situaties dan die welke in de onderhavige zaak aan de orde zijn. In die zaken was de aftrek van voorbelasting, wat de grondslag ervan betreft, ontstaan, en ook wat betreft het bedrag ervan, bestond geen onenigheid tussen degene die de prestatie had verricht, en de afnemer. De afnemer wist dus bij ontvangst van de factuur voor welk bedrag hij btw diende te betalen en voor welk bedrag hij deze mocht aftrekken. Uiterlijk op het tijdstip van betaling van de formeel onjuiste facturen was hij ook verplicht tot afdracht van btw. In deze situaties ontbraken slechts enkele vermeldingen op de factuur, die echter noch het door degene die de prestatie had verricht, verschuldigde btw-bedrag noch het bedrag van de door de afnemer te betalen belasting betroffen.

59. Het lijkt mij niet juist uit deze rechtspraak af te leiden dat ook het bedrag van de in beginsel ontstane aftrek van voorbelasting met terugwerkende kracht kan worden gewijzigd. Zoals het Hof in de zaak *Senatex* zelf benadrukt(30), was het bijzondere kenmerk van dat geval „[...]dat *Senatex* in het bezit van de facturen was op het tijdstip van uitoefening van haar recht op btw-aftrek en de voorbelasting had voldaan.”

60. In zoverre heeft het Hof in zijn rechtspraak in het voordeel van de afnemer – die het eens was met de op de factuur vermelde btw, deze had betaald en deze derhalve ook diende te dragen – een correctie (met terugwerkende kracht) toegestaan van formele fouten in de factuur om redenen van evenredigheid (en ter voorkoming van „punitieve rente”). Een ontbrekend of te laag btw-bedrag is echter iets anders dan het ontbreken van een fiscaal nummer, een onjuiste datum of een onjuiste omschrijving van de prestatie. Laatstgenoemde gegevens zijn alleen van belang voor de controle van de handelingen door de belastingdienst.

61. Het vermelde btw-bedrag is daarentegen – zoals hierboven in de punten 39 en volgende is uiteengezet – beslissend voor de hoogte van de belasting van de afnemer en daarmee voor de hoogte van de geboden ontlasting via de aftrek van voorbelasting. Anders dan de meeste van de overige factuurgegevens, die artikel 226 van de btw-richtlijn voorschrijft, is in artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn dan ook geen louter formele voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting vastgesteld. Integendeel, de vermelding in kwestie is van wezenlijk belang om ervoor te zorgen dat de verschuldigde belasting (zie artikel 203 van de btw-richtlijn) identiek is aan de aftrek van voorbelasting door de afnemer. Een latere wijziging van het „te betalen btw-bedrag” kan bijgevolg

geen terugwerkende kracht hebben in de zin van de genoemde rechtspraak van het Hof.

62. De verhoging van een tot dusver niet in rekening gebracht (dat wil zeggen niet vermeld) btw-bedrag houdt derhalve niet slechts de correctie van een formele fout in. Veeleer is deze verhoging vergelijkbaar met de eerste uitgifte van een factuur. Ook hier deelt degene die de prestatie verricht, immers voor het eerst mee welke btw hij (aanvullend) doorberekent. Ook de afnemer verneemt voor het eerst hoe hoog zijn (aanvullende) btw-last ten gevolge van de rechtshandeling is die hij bij betaling van deze latere factuur (aanvullend) nog zou dragen.

63. Dit materiële karakter komt ook duidelijk naar voren in de ratio van de regelingen van de artikelen 90 en 185 van de btw-richtlijn. Beide bepalingen regelen de omgang met een latere verlaging van de maatstaf van heffing. Dit geschiedt via artikel 90 van de btw-richtlijn aan de zijde van de belastingplichtige, en via artikel 185 van deze richtlijn aan de zijde van degene die recht heeft op aftrek van voorbelasting.⁽³¹⁾ Zoals blijkt uit artikel 184 van de btw-richtlijn, vindt de correctie van de aftrek van voorbelasting ex nunc plaats. Hetzelfde geldt ook op grond van artikel 90 van de btw-richtlijn, aangezien ook daar geen sprake is van terugwerkende kracht met betrekking tot de tot dusver verschuldigd geworden belasting. Dat terugwerkende kracht ontbreekt bij een verlaging van de tegenprestatie in onderling overleg, moet ook gelden bij een latere verhoging van de tegenprestatie in onderling overleg of zelfs bij een latere eenzijdige verhoging van de tegenprestatie wegens een verhoging van het belastingtarief (in casu van 5 % naar 21 %).

64. Bijgevolg ontstaat, ook wanneer rekening wordt gehouden met de rechtspraak van het Hof over de correctie met terugwerkende kracht van formeel onjuiste facturen, het recht op aftrek van voorbelasting pas met het bezit van een factuur waarop het te betalen btw-bedrag voor het eerst wordt vermeld, en wordt de aftrek van voorbelasting beperkt tot dit bedrag.

5. Samenvatting

65. Het *bestaan* van een factuur waarop duidelijk een btw-bedrag is vermeld, is niet alleen een formeel criterium, maar ook een *materieel* vereiste voor de btw-aftrek. Dit vloeit voort uit het doel en de strekking van een factuur, te weten onder meer ervoor te zorgen dat de verschuldigde belasting identiek is aan de aftrek van voorbelasting. Aangezien het recht op aftrek van voorbelasting vanuit materieel oogpunt afhankelijk is van de vraag of een belastingplichtige btw dient af te dragen (aangezien hij deze reeds heeft voldaan met de tegenprestatie) of zal moeten afdragen (omdat hij een tegenprestatie heeft afgesproken), is een vermelding van deze belasting op de factuur dwingend voorgeschreven.

66. Alleen deze uitlegging doet recht aan de bijzonderheden van artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn in samenhang met artikel 203 van deze richtlijn alsook de artikelen 90, 184 en 185 van die richtlijn.

67. Bijgevolg kan het recht op aftrek van voorbelasting voor een bepaald bedrag ook pas ontstaan (en worden uitgeoefend) als de afnemer in het bezit is van de factuur waarop een dergelijk btw-bedrag wordt vermeld. Dit was in casu pas in 2012 het geval.

68. Derhalve kan ook de door de Portugese Republiek uitvoerig besproken vraag hoelang een dergelijk recht volgens het nationale recht kan worden uitgeoefend, in casu onbeantwoord blijven. Aanwijzingen dat de in het nationale recht vastgestelde termijn van vier jaar vanaf het bezit van de factuur met het thans hogere btw-bedrag vanuit Unierechtelijk oogpunt aanleiding geeft tot bedenkingen, zijn hier niet te vinden.

C. Tweede vraag

69. Aangezien de eerste vraag bevestigend is beantwoord, hoeft de tweede vraag niet meer te worden behandeld.

70. Voor het overige is de kwestie van de weigering van de afnemer om de betaling te verrichten met het oog op de tegenprestatie, een civielrechtelijke vraag en vloeit het antwoord daarop niet voort uit de btw-richtlijn. Of een afnemer die geen voorbelasting meer kan aftrekken, dit bedrag naderhand niettemin dient te betalen als beide partijen bij het sluiten van de overeenkomst in onderling overleg zijn uitgegaan van een te laag belastingtarief, is een vraag die betrekking heeft op de uitlegging van de overeenkomst met inachtneming van alle omstandigheden van het concrete geval. Uit artikel 73 van de btw-richtlijn kan slechts worden afgeleid dat de btw een integrerend deel is van de oorspronkelijk overeengekomen tegenprestatie. Of en in hoeverre deze oorspronkelijk overeengekomen tegenprestatie naderhand dient te worden aangepast, is primair een kwestie van contractuele risicoverdeling tussen partijen.

VI. Conclusie

71. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Supremo Tribunal de Justiça te beantwoorden als volgt:

„Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat overeenkomstig artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), en artikel 226, punt 10, van de btw-richtlijn ten belope van het in een factuur vermelde te betalen btw-bedrag pas bij ontvangst van een dergelijke factuur. Een latere verhoging (correctie) van dit te betalen btw-bedrag op een gewijzigde factuur heeft niet tot gevolg dat het recht op aftrek van voorbelasting met terugwerkende kracht ontstaat. Derhalve verzetten de bepalingen van de btw-richtlijn zich tegen een wettelijke regeling op grond waarvan in een geval als het onderhavige de termijn voor de aftrek van deze extra belasting reeds begint te lopen vanaf de uitreiking van de oorspronkelijke factuur.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Zaak C-533/16 – Volkswagen AG.

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

4 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

5 PB 2006, L 347, blz. 1.

6 Arresten van 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32); 30 april 2014, Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26); 22 juni 2010, Melki en Abdeli (C-188/10 en C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27), en 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

7 Arresten van 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punt 39); 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 31); 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punt 23), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37).

8 Arresten van 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punt 40); 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 27); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 39); 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 35), en 22 december 2010, Dankowski (C-438/09,

EU:C:2010:818, punt 24).

9 Beschikking van 12 januari 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punt 28); arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 28); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40), en 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 34). Zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 Arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 35).

11 Gelet op artikel 73 van de btw-richtlijn is het nauwkeuriger om te spreken van 5/105 van de overeengekomen tegenprestatie.

12 Gelet op artikel 73 van de btw-richtlijn is het nauwkeuriger om te spreken van 21/121 van de overeengekomen tegenprestatie.

13 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35). Zie in die zin arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 34).

14 In die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

15 Arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27). Zie ook mijn conclusie in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punten 30, 32 en 46).

16 Het Hof spreekt in het arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43) van een uitleggingsbeginsel.

17 Arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30); 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), en 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

18 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

19 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51); 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en mijn conclusie in de zaak Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

20 Conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

21 Arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

22 Conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punten 58 e.v.).

23 Zie dienaangaande dezelfde opvatting van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

- 24 Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punt 23), en 13 december 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punt 15).
- 25 In die zin wellicht ook advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punt 67).
- 26 Arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 47). Zie in die zin arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punten 58 en 59). Zie in die zin ook arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punt 42), evenwel voor het geval van een verleggingsregeling, en 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, punt 43), echter ook in verband met de verleggingsregeling.
- 28 Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 43).
- 29 In zijn arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 39), maakt het Hof een uitdrukkelijk onderscheid met het arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punt 38) door erop te wijzen dat de onderneming in dat geval niet over een factuur beschikte, terwijl in de zaak Senatex wel sprake was van een factuur die met inbegrip van de btw werd voldaan.
- 30 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 39).
- 31 Zie voor de onderlinge verhouding mijn conclusie in de zaak Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punt 27) en de conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak T – 2 (C?396/16, EU:C:2017:763, punten 56 e.v.).