

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 22 april 2021 (1)

Zaak C-80/20

Wilo Salmson France SAS

tegen

Agencia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

[verzoek van de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 167 en artikel 178, onder a) – Ontstaan van het recht op aftrek van de voorbelasting – Tijdvak van ontstaan – Bezit van een factuur als materiële voorwaarde – Afbakening van de formele voorwaarden voor het recht op aftrek van de voorbelasting – Teruggaafrichtlijn (richtlijn 2008/9/EG) – Artikel 14, lid 1, onder a), en artikel 15 – Definitief karakter van een niet-aangevochten afwijzingsbesluit – Rechtsgevolgen van de creditering (annulering) van een factuur en het opnieuw uitreiken ervan”

I. Inleiding

1. In 2012 heeft een vennootschap in Roemenië een verzoek om teruggaaf van de btw ingediend, met dien verstande dat zij over 2012 slechts één factuur had overgelegd die allicht onjuist was. Nadat dit teruggaafverzoek voor 2012 was afgewezen, is deze factuur gecrediteerd (geannuleerd) en in 2015 opnieuw uitgereikt. Vervolgens is voor 2015 een nieuw teruggaafverzoek ingediend waarop moet worden beslist. De verwijzende rechter wenst thans te vernemen wanneer het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan en wanneer het teruggaafverzoek had moeten worden ingediend.

2. Het Hof krijgt hiermee de gelegenheid om zich te buigen over een van de belangrijkste vraagstukken vanuit btw-rechtelijk oogpunt: is het vereist dat een vennootschap in het bezit is van een factuur om haar recht op aftrek van de voorbelasting te kunnen uitoefenen?
3. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, dan is het bezit van een dergelijke factuur ook van belang voor het belastingtijdvak waarin gebruik moet worden gemaakt van de vooraftrek dan wel moet worden verzocht om teruggaaf. Wanneer de oorspronkelijke factuur op een later tijdstip wordt gecorrigeerd, dan zou, in de veronderstelling dat deze correctie terugwerkende kracht heeft, het tijdstip van het bezit van de onjuiste factuur (in casu 2012) van doorslaggevend belang zijn, zo niet, het tijdstip van het bezit van de gecorrigeerde factuur (in casu 2015). Wordt de bovenstaande vraag daarentegen ontkennend beantwoord, dan is alleen het tijdstip waarop de prestatie is uitgevoerd bepalend (in casu 2012).
4. Wanneer het recht op aftrek van de voorbelasting onderworpen is aan bepaalde temporele beperkingen (bepaalde verzoektermijnen zoals in casu in de teruggaafprocedure overeenkomstig richtlijn 2008/9, dan wel verjaringstermijnen), dan is van belang om uit te maken vanaf welk tijdstip deze termijnen ingaan. In dit verband rijst de vraag of sprake is van een welbepaald tijdstip waarop de belastingplichtige het recht op aftrek moet uitoefenen of dat hij dit tijdstip vrijelijk kan kiezen door zijn wederpartij te verzoeken een nieuwe factuur uit te reiken en de originele factuur te annuleren. Hierbij voegen zich nog procedurele kwesties wanneer het ingediende verzoek om teruggaaf van de btw intussen reeds definitief is verworpen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

– Richtlijn 2006/112

5. Artikel 63 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) (hierna: „btw-richtlijn”) regelt het ontstaan van het belastbare feit en van de verschuldigdheid van de belasting:

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

6. Artikel 167 van de btw-richtlijn ziet op het ontstaan van het recht op aftrek. Het luidt als volgt:

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

7. Artikel 178 van deze richtlijn regelt dan weer de wijze van uitoefening van het recht op aftrek:

„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;

[...]

- f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van

toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

8. Artikel 219 van de btw-richtlijn ziet op wijzigingen in facturen en stelt dienaangaande het volgende vast:

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

9. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn regelt dan weer de materiële omvang van het recht op aftrek:

„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;

[...]”

10. Artikel 169, onder a), van de btw-richtlijn breidt dit recht op aftrek uit:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[...]”

11. Artikel 170 van de btw-richtlijn maakt daarbij duidelijk dat een belastingplichtige die de voorbelasting niet kan aftrekken, toch recht op teruggaaf heeft:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van [dertiende] richtlijn 86/560/EEG [van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Unie gevestigde belastingplichtigen], artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn [2008/9], en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

[...]”

12. Artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn ziet op de procedure tot teruggaaf van de btw aan deze belastingplichtigen die geen binnenlandse handelingen hebben verricht:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en

diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn [2008/9] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.”

– *Richtlijn 2008/9*

13. Artikel 5 van richtlijn 2008/9/EG tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn⁽³⁾ (hierna: „teruggaafrichtlijn”) werpt meer licht op het verband met de btw-richtlijn.

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) de handelingen bedoeld in artikel 169, [onder] a) en b), van richtlijn [2006/112];
- b) handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van richtlijn [2006/112], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf, tot voldoening van de belasting is gehouden.

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig richtlijn [2006/112], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf.”

14. Artikel 10 van de teruggaafrichtlijn staat de lidstaat van teruggaaf toe om te verzoeken dat aanvullende documenten bij het teruggaafverzoek worden gevoegd:

„De lidstaat van teruggaaf kan, onverminderd de krachtens artikel 20 verlangde gegevens, de aanvrager verzoeken samen met het teruggaafverzoek langs elektronische weg een afschrift van de factuur of het invoerdocument over te leggen, wanneer de maatstaf van heffing op de factuur of het invoerdocument 1 000 EUR of meer beloopt, of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid. Indien de factuur evenwel betrekking heeft op brandstof, is dit drempelbedrag 250 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid.”

15. Artikel 14 van de teruggaafrichtlijn ziet op de inhoud van het teruggaafverzoek:

„1. Het teruggaafverzoek heeft betrekking op:

- a) verwervingen van goederen of afnames van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak gefactureerd zijn, mits de btw vóór of op het tijdstip van facturatie verschuldigd geworden is, of ten aanzien waarvan de btw gedurende het teruggaaftijdvak verschuldigd geworden is, mits de afnames gefactureerd zijn voordat de belasting verschuldigd is geworden;

[...]”

16. Artikel 15, lid 1, van de teruggaafrichtlijn regelt de termijnen waarbinnen een dergelijk teruggaafverzoek moet worden ingediend:

„Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaافتijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend. Het teruggaafverzoek geldt alleen als ingediend indien de aanvrager alle in de artikelen 8, 9 en 11 verlangde gegevens verstrekt heeft.

[...]”

17. Artikel 23 van de teruggaafrichtlijn ziet op de afwijzing van het teruggaafverzoek:

„1. Indien het teruggaafverzoek geheel of ten dele wordt afgewezen, worden de redenen hiervoor door de lidstaat van teruggaaf tegelijkertijd met de beschikking aan de aanvrager meegedeeld.

2. De aanvrager kan bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen instellen tegen een beschikking tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

[...]”

B. Roemeens recht

18. Artikel 145 van de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek”) regelt het recht van belastingplichtigen op aftrek van btw over verwervingen.

19. Artikel 146 van het belastingwetboek bepaalt dat de belastingplichtige dit recht kan uitoefenen op voorwaarde dat hij in het bezit is van een factuur.

20. Artikel 1472, lid 1, onder a), van het belastingwetboek bepaalt dat belastingplichtigen die niet in Roemenië maar in een andere lidstaat zijn gevestigd en in Roemenië niet voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd en daartoe ook niet zijn verplicht, aanspraak kunnen maken op teruggaaf van de voorbelasting over de in Roemenië verrichte invoer en verwervingen van goederen en afnamen van diensten.

21. Punt 49, lid 15, van de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende vaststelling van bepalingen ter uitvoering van het belastingwetboek) bepaalt dat het verzoek om teruggaaf betrekking heeft op „verwervingen van goederen of afnamen van diensten die gedurende het teruggaافتijdvak zijn gefactureerd en vóór de datum van het teruggaafverzoek zijn voldaan. Facturen die niet zijn voldaan vóór de datum van het teruggaafverzoek, worden opgenomen in de teruggaafverzoeken voor de tijdvakken waarin zij zijn voldaan”.

22. Overeenkomstig punt 49, lid 16, van dit regeringsbesluit kan „[n]aast de in lid 15 bedoelde handelingen [...] het teruggaafverzoek ook betrekking hebben op facturen of invoerdocumenten waarvoor geen eerdere teruggaafverzoeken zijn ingediend en die betrekking hebben op handelingen die in het betrokken kalenderjaar zijn verricht”.

III. Feiten van het hoofdgeding

23. ZES Zollner Electronic SRL (hierna: „ZES”), een in Roemenië gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geïdentificeerde vennootschap, levert in Roemenië vervaardigde goederen aan Pompas Salmson SAS. Laatstgenoemde vennootschap heeft haar zetel van bedrijfsuitoefening in

Frankrijk en heeft recht op aftrek van de voorbelasting. Zij is niet gevestigd in Roemenië en is aldaar ook niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd.

24. Pompas Salmson heeft met ZES ook een overeenkomst gesloten voor de aankoop van productieapparatuur. ZES heeft deze apparatuur verkocht aan Pompas Salmson, die deze apparatuur vervolgens opnieuw ter beschikking heeft gesteld aan ZES voor het gebruik bij de productie van goederen die later aan Pompas Salmson werden geleverd (zogenoemde „tooling”).

25. Voor de verkoop van deze productieapparatuur aan Pompas Salmson heeft ZES in 2012 daarop betrekking hebbende facturen met btw uitgereikt. Het is niet duidelijk of en wanneer deze facturen door Pompas Salmson zijn voldaan.

26. Pompas Salmson heeft verzocht om teruggaaf van de in Roemenië ontstane btw in de zin van de teruggaafrichtlijn en op grond van artikel 1472, lid 1, onder a), van het belastingwetboek, gelezen in samenhang met punt 49 van regeringsbesluit nr. 44/2004.

27. Bij besluit van 14 januari 2014 hebben de Roemeense belastingautoriteiten het verzoek om teruggaaf van 449 538,38 Roemeense lei (RON) (ongeveer 92 000 EUR) voor het tijdvak van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2012 afgewezen om redenen die verband hielden met de bij het verzoek gevoegde documenten en met het feit dat de bijgevoegde facturen blijkbaar(4) niet voldeden aan de wettelijke voorschriften. Volgens de Roemeense regering ontbrak het – toen nog – wettelijk verplichte bewijs van betaling van de overgelegde facturen. De facturen op zich waren wel allemaal correct geweest.

28. Hoe dan ook heeft ZES de oorspronkelijk (in 2012) uitgereikte facturen gecrediteerd en in 2015 nieuwe facturen voor de verkoop van de productieapparatuur uitgereikt.

29. In 2014 is Pompas Salmson overgenomen door Wilo France SAS. Uit deze fusie is Wilo Salmson France SAS (hierna: „verzoekster”) voortgekomen.

30. In november 2015 heeft verzoekster verzocht om teruggaaf van de btw op basis van de nieuwe facturen die ZES had uitgereikt voor het tijdvak van 1 augustus 2015 tot en met 31 oktober 2015. De belastingdienst heeft het verzoek om teruggaaf van btw ongegrond verklaard op grond dat verzoekster de voorschriften van punt 49, lid 16, van het regeringsbesluit nr. 44/2004 niet had nageleefd en zij reeds eerder had verzocht om teruggaaf over de facturen.

31. Op 13 juni 2016 heeft verzoekster tegen dit afwijzingsbesluit bezwaar ingediend, dat door de Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DRFP) Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (regionale directie overheidsfinanciën Boekarest – belastingdienst voor niet-ingezeten belastingplichtigen) ongegrond is verklaard op grond dat voor de btw waarvan om teruggaaf werd verzocht, reeds eerder een verzoek om teruggaaf was ingediend en omdat de handelingen waarvoor om teruggaaf werd verzocht, betrekking hadden op 2012 en niet op 2015. Verzoekster heeft hiertegen beroep ingesteld.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

32. De Tribunal Bucure?ti (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) waarbij het beroep is ingesteld, heeft het Hof bij beslissing van 19 december 2019 de navolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Wat de uitlegging van artikel 167 juncto artikel 178 van richtlijn [2006/112] betreft: is er ten aanzien van de werking van het btw-stelsel sprake van een onderscheid tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat en het tijdstip waarop dit recht wordt uitgeoefend?

Daartoe moet worden nagegaan of het recht op btw-aftrek kan worden uitgeoefend wanneer voor de verrichte verwervingen van goederen een (geldige) factuur met btw ontbreekt.

2) Wat de uitlegging van dezelfde bepalingen, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn [2008/9] betreft: welk referentiepunt moet vanuit procedureel oogpunt in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of het recht op teruggaaf van btw rechtmatig is uitgeoefend?

Daartoe moet worden nagegaan of kan worden verzocht om teruggaaf van btw die vóór het „teruggaaftijdvak” verschuldigd is geworden, maar die gedurende het teruggaaftijdvak is gefactureerd.

3) Wat de uitlegging van hetzelfde artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn [2008/9], gelezen in samenhang met de artikelen 167 en 178 van richtlijn [2006/112] betreft: welke gevolgen hebben de annulering en de uitreiking van nieuwe facturen voor verwervingen van goederen die aan het „teruggaaftijdvak” voorafgaan, op de uitoefening van het recht op teruggaaf van btw over die verwervingen?

Daartoe moet worden nagegaan of in het geval dat de voor de verwervingen van de goederen oorspronkelijk uitgereikte facturen door de leverancier zijn geannuleerd en later nieuwe facturen zijn uitgereikt, het recht van de afnemer om te verzoeken om teruggaaf van de btw over deze verwervingen moet worden uitgeoefend afhankelijk van de datum van de nieuwe facturen, met name in een situatie waarin de afnemer geen zeggenschap heeft over de annulering van de oorspronkelijke facturen of de uitreiking van nieuwe facturen, maar alleen de leverancier daarover beslist.

4) Kan de nationale wettelijke regeling de overeenkomstig richtlijn [2008/9] toegestane teruggaaf van de btw afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de correcte factuur is uitgereikt in de periode waarin om teruggaaf wordt verzocht?”

33. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, de Roemeense regering en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

34. De Roemeense regering betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing, aangezien de verwijzende rechter de feiten van het hoofdgeding onjuist heeft weergegeven. Naar haar opvatting is het teruggaafverzoek in 2012 niet afgewezen op grond van gebreken in de facturen, maar op grond van het feit dat geen bewijzen zijn geleverd voor de betaling ervan. Volgens het destijds geldende (nationale) recht moesten dergelijke bewijzen nog worden overgelegd. Op grond van een overgangsregeling hadden deze teruggaafverzoeken nog tot en met 30 september 2014 opnieuw – en deze maal zonder bewijs van betaling – kunnen worden ingediend, hetgeen verzoekster heeft nagelaten. Bij gebreke van een onjuiste factuur zijn alle door de verwijzende rechter gestelde vragen achterhaald en kan het Hof hierop geen nuttig antwoord geven.

35. Een onjuiste weergave van de feiten bemoeilijkt de taak van het Hof om het Unierecht juist

uit te leggen. Indien er geen sprake was van een gebrekkige factuur, dan zou – zoals de Roemeense regering terecht aanvoert – geen enkele van de door de verwijzende rechter opgeworpen vragen aan de orde zijn. Daarnaast blijft het in het ongewisse welk eventueel concreet gebrek de facturen vertoonden op grond waarvan het teruggaafverzoek in 2012 werd afgewezen. Voor het antwoord op de gestelde vragen maakt het echter een verschil of de facturen geen fouten bevatten, of alleen de datum op de facturen ontbrak dan wel of deze facturen bijvoorbeeld niet eens afzonderlijk de btw vermeldden.

36. Het is echter vaste rechtspraak dat het Hof in een procedure volgens artikel 267 VWEU, die op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechterlijke instanties en het Hof berust, uitsluitend bevoegd is zich op basis van de door de nationale rechterlijke instantie omschreven feiten over de uitlegging of de geldigheid van een rechtsvoorschrift van de Unie uit te spreken.⁽⁵⁾ Wat betreft de bewering dat de verwijzingsbeslissing feitelijke vergissingen bevat, kan derhalve worden volstaan met eraan te herinneren dat het niet aan het Hof, doch aan de nationale rechter staat om de aan het geding ten grondslag liggende feiten vast te stellen en daaruit de conclusies te trekken voor de door hem te geven beslissing.⁽⁶⁾

37. Derhalve is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk en moeten de prejudiciële vragen worden beantwoord op basis van de premisse – waarvan de gegrondheid echter door de verwijzende rechter moet worden onderzocht – dat het teruggaafverzoek in 2012 is afgewezen op grond van onjuiste facturen.

B. Prejudiciële vragen

38. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op een in 2012 afgewezen teruggaafverzoek overeenkomstig de teruggaafrichtlijn. Dit verzoek is opnieuw ingediend in 2015, nadat de oorspronkelijke facturen uit 2012 waren gecrediteerd en in 2015 opnieuw waren uitgereikt. Alles bij elkaar genomen wenst de verwijzende rechter met zijn vier vragen te vernemen welk tijdstip als referentiepunt moet worden gehanteerd voor de teruggaaf van de btw waarmee de afnemer (verzoekster) via de prijs was belast voor leveringen in 2012.

39. Ofschoon alleen de tweede tot en met de vierde vraag in verband staan met de teruggaafrichtlijn, terwijl de eerste vraag betrekking heeft op het tijdstip waarop het recht op aftrek van de voorbelasting wordt uitgeoefend, moet ook de laatstgenoemde vraag – anders dan de Commissie meent – als een noodzakelijke voorvraag worden beantwoord.

40. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft verduidelijkt, beoogt de teruggaafrichtlijn niet de voorwaarden voor de uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf te bepalen. Artikel 5, tweede alinea, van deze richtlijn bepaalt immers dat, onverminderd artikel 6 ervan, het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald overeenkomstig de btw-richtlijn, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf.⁽⁷⁾ De btw-richtlijn bepaalt zodoende op het materiële recht op teruggaaf, terwijl de teruggaafrichtlijn de nadere procedure vaststelt volgens welke dit materiële recht overeenkomstig artikel 170 van de btw-richtlijn (gelezen in samenhang met artikel 3 van de teruggaafrichtlijn) wordt toegekend aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen.⁽⁸⁾

41. Hieruit volgt dat het recht op teruggaaf overeenkomstig de teruggaafrichtlijn, van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige de tegenhanger is van het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige die gevestigd is in de lidstaat waar de dienst is verricht.⁽⁹⁾

42. Derhalve is het van wezenlijk belang om uit te maken wanneer het recht op aftrek overeenkomstig de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn is ontstaan en dit recht door verzoekster had moeten zijn uitgeoefend. Daaruit vloeit dan het antwoord voort op de vraag die

schuilgaat achter alle prejudiciële vragen, namelijk of verzoekster die in het onderhavige geval haar recht op aftrek over de leveringen van productieapparatuur in 2012 in 2015 heeft uitgeoefend, zulks heeft gedaan in het juiste teruggaافتijdvak ingevolge artikel 14 van de teruggaافتrichtlijn (en binnen de termijn zoals bepaald in artikel 15 van de teruggaافتrichtlijn).

43. Deze vraag rijst voor de verwijzende rechter met name omdat de oorspronkelijke (en blijkbaar onjuiste) facturen uit 2012 voor de leveringen in 2012 zijn gecrediteerd en vervolgens, in 2015, opnieuw zijn uitgereikt. In dit opzicht staat of valt het antwoord op alle [prejudiciële] vragen met het belang van een factuur voor de aftrek (daarover onder C). Indien een factuur namelijk geheel niet is vereist, dan maakt het niet uit of zij gebreken vertoonde en evenmin of zij werd gecrediteerd om vervolgens opnieuw en op correcte wijze te worden uitgereikt.

44. Derhalve moet in de eerste plaats worden uitgemaakt welk belang een factuur heeft voor de aftrek van voorbelasting (daarover onder C.1 en C.2). Op grond daarvan moet vervolgens worden onderzocht of het *bezit van een factuur*, zoals vereist door artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, een voorwaarde vormt voor de aftrek – zoals het Hof heeft geoordeeld in de arresten Volkswagen(10) en Biosafe(11) – dan wel of dat dit criterium intussen is achterhaald op grond van het arrest van het Hof in de zaak V?dan(12) (daarover onder C.3). Vervolgens moet worden vastgesteld of het iets uitmaakt of deze factuur gebreken vertoonde en door de leverancier is gecrediteerd (geannuleerd) en in 2015 opnieuw is uitgereikt (daarover onder C.4). Hierbij moeten echter – anders dan de Commissie kennelijk meent – behalve de materieelrechtelijke aspecten (daarover onder C.4.a) ook procedurele aspecten (daarover onder C.4.b) in aanmerking worden genomen teneinde rekening te houden met de in artikel 15 van de teruggaافتrichtlijn voorgeschreven indieningstermijn en met het definitieve karakter van een afwijzend (zie artikel 23 van de teruggaافتrichtlijn) maar niet aangevochten besluit van de belastingdienst.

45. Wanneer over deze punten opheldering is verschaft, kunnen de vragen aan de hand van het juiste teruggaافتijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaافتrichtlijn (de tweede tot en met de vierde vraag van het verzoek om een prejudiciële beslissing) zonder al te veel moeite worden beantwoord (daarover onder D).

C. Tijdstip waarop de aftrek ontstaat (eerste prejudiciële vraag)

46. Derhalve moet worden uitgemaakt op welk tijdstip verzoeksters recht op aftrek is ontstaan. De problemen bij het bepalen van het juiste tijdvak voor het uitoefenen van het recht op aftrek vloeien voort uit het bestaan en de bewoordingen van twee regelingen, enerzijds over het ontstaan van het recht op aftrek in artikel 167 van de btw-richtlijn en anderzijds over de uitoefening van het recht op aftrek in artikel 178, onder a), ervan. Dit blijkt zeer duidelijk uit de eerste vraag van de verwijzende rechter.

47. Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek (van de afnemer) ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting (dus de belastingschuld van de leverancier – artikel 63 van de btw-richtlijn) verschuldigd wordt. Waar artikel 167 van de btw-richtlijn in beginsel beoogt dat de belastingschuld van de dienstverrichter temporeel samenvalt met het recht op aftrek van de afnemer, wordt dit beginsel genuanceerd in artikel 178 van de btw-richtlijn. Om het recht op aftrek daadwerkelijk te kunnen uitoefenen, is immers niet alleen vereist dat de belastingschuld van de leverancier is ontstaan, maar ook dat de afnemer in het bezit is van een factuur. Bovendien moet deze factuur ook nog voldoen aan bepaalde vormvereisten (zoals die welke bedoeld in artikel 226 van de btw-richtlijn).

48. Uit het bovenstaande volgen twee mogelijke benaderingen. De eerste benadering is dat het recht op aftrek overeenkomstig de artikelen 167 en 63 van de btw-richtlijn reeds is ontstaan op het tijdstip waarop de prestatie is verricht. In casu lag dit tijdstip in 2012, hetgeen betekent dat het in

2015 ingediende verzoek om teruggaaf overeenkomstig artikel 15 van de teruggaafrichtlijn als onherroepelijk te laat moet worden aangemerkt. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft geoordeeld⁽¹³⁾, geldt de in dat artikel voorgeschreven indieningstermijn als een fatale termijn. De tweede benadering is dat het bezit van een factuur, zoals voorgeschreven in artikel 178 van de btw-richtlijn, van doorslaggevend belang is. In dat geval komt ofwel 2012 – voor zover een factuur niet moet voldoen aan alle vormvereisten van artikel 226 van de btw-richtlijn – ofwel 2015 in aanmerking als het tijdstip waarop het recht op aftrek is ontstaan, aangezien in het laatstgenoemde jaar voor het eerst sprake was van een factuur die blijkbaar voldeed aan alle voorschriften van artikel 226 van de btw-richtlijn.

49. Mijns inziens is de tweede benadering volgens welke het bezit van een factuur noodzakelijk wordt geacht de juiste, evenwel met dien verstande dat vormgebreken niet aan aftrek in de weg staan en deze gebreken ook met terugwerkende kracht kunnen worden gecorrigeerd. Volgens mij moet namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen het ontstaan van het recht op aftrek *wat de grondslag betreft* (daarover onder 1) en het ontstaan van dat recht *wat het bedrag ervan betreft* (daarover onder 2). Dit is bij nadere beschouwing ook de enige benadering die in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof over de correctie met terugwerkende kracht van formeel onjuiste facturen (daarover onder 3). Hieruit volgt dat een creditering (annulering) van een factuur civielrechtelijk mogelijk is, maar geen relevantie toekomt voor de beoordeling van het tijdvak waarin het recht op aftrek ontstaat (daarover onder 4).

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

50. Bij 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*. Volgens deze rechtspraak is het recht op aftrek, en derhalve ook het recht op teruggaaf, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht.⁽¹⁴⁾ Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat aftrek of teruggaaf van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.⁽¹⁵⁾ Dit kan echter anders liggen wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd.⁽¹⁶⁾

51. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn spreekt in dit verband van de aftrek van „de btw die verschuldigd of voldaan is”. Daarmee wordt bedoeld op de btw die de leverancier aan de staat is verschuldigd of aan de staat heeft afgedragen. In deze situatie is de afnemer geen btw verschuldigd, maar moet hij de overeengekomen prijs aan zijn contractpartner betalen.

52. Deze regeling werpt een duidelijk licht op de doelstelling en strekking van de aftrek. Aangezien de btw naar haar aard een verbruiksbelasting⁽¹⁷⁾ is die indirect wordt geheven, moet de afnemer met recht op aftrek dit recht kunnen uitoefenen teneinde te worden ontlast van de – via de prijs – aan hem doorberekende btw die door iemand anders (de leverancier) is verschuldigd.

53. Wanneer dit concept serieus wordt genomen, dan hoort eigenlijk te worden afgegaan op de vraag of verzoekster de prijs daadwerkelijk heeft betaald. Pas dan is zij immers daadwerkelijk (indirect) met btw belast. Uit de regeling van artikel 167, onder a), van de btw-richtlijn blijkt echter dat de Uniewetgever ook reeds vóór de betaling van de prijs een recht op aftrek toekent. Op grond van dit artikel kan de aftrek worden beperkt tot het tijdstip van betaling, wanneer ook de belastingschuld pas ontstaat bij inning van de prijs. Dit heeft slechts zin wanneer aftrek in de overige gevallen reeds kan worden toegepast vóór de prijs wordt betaald.

54. Daarmee staat vast dat de Uniewetgever ervan uitgaat dat er reeds vóór de betaling van de prijs, maar na de uitvoering van de prestatie, btw drukt op de afnemer van de verrichting. Op dat tijdstip is het recht op aftrek van voorbelasting reeds ontstaan *wat de grondslag betreft*.

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

55. Er moet echter nog worden uitgemaakt op welk tijdstip het recht op aftrek ontstaat *wat het bedrag ervan betreft*. Hiervoor is de regeling van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn beslissend.

56. De prestatie op zich geeft immers nog geen uitsluitel over de mate waarin de in de prijs doorberekende btw drukt op de afnemer. Dit wordt bijvoorbeeld duidelijk in het geval van zogenoemde doorlopende verrichtingen waarbij bij het sluiten van de overeenkomst alleen het voorwerp van de verrichting vaststaat, maar niet de hoeveelheid (denk bijvoorbeeld aan een overeenkomst voor de levering van elektriciteit). Daarnaast zijn er nog andere situaties denkbaar waarin de (civielrechtelijk) verschuldigde prijs pas blijkt uit de factuur die de dienstverrichter opmaakt na afloop van de prestatie (denk bijvoorbeeld aan het uurtarief of het resultaatafhankelijke honorarium van een advocaat).

57. Wanneer nu de prestatie door de dienstverrichter op zich geen uitsluitel geeft over de concrete btw-druk op de afnemer, dan is het niet meer dan logisch dat de Uniewetgever het recht op aftrek niet alleen koppelt aan de uitvoering van de prestatie, maar in artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn de aanvullende voorwaarde stelt dat de afnemer „in het bezit [is] van een [...] factuur”.(18)

58. Zodoende wordt met het verplichte bezit van een factuur ook beoogd uitvoering te geven aan het in het btw-recht neergelegde neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel beginsel(19) inzake de btw, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting is. Het impliceert onder meer dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel wordt bevrijd van de uiteindelijke btw-last(20), voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn.(21)

59. In casu wil ik mij andermaal(22) richten op de beoogde bevrijding van de fiscale last. Uit deze doelstelling volgt(23) dat er van aftrek van voorbelasting alleen sprake kan zijn als de afnemer ook btw dient af te dragen. Dit is nog niet het geval op het moment waarop de prestatie wordt verricht, maar pas op het moment waarop de tegenprestatie wordt betaald (zie daarover punt 53 hierboven). Achter de regeling van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn schuilt kennelijk de idee dat na het uitreiken van een factuur het daarin vermelde bedrag in de regel spoedig wordt betaald, zodat reeds op dat moment kan worden vermoed dat de afnemer binnen afzienbare tijd met btw wordt belast.

60. Dit komt volledig duidelijk naar voren in de vroegere rechtspraak van het Hof, waarin het Hof nog expliciet uiteenzette(24) 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.

61. In hoeverre de afnemer met btw wordt belast (of zal worden belast), blijkt immers pas uit het feit dat een bepaald btw-bedrag is opgenomen in de tegenprestatie die hij dient te betalen. 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. De afrekening betreffende de uitvoering van de transactie geschiedt door de uitreiking van een daarop betrekking hebbende factuur.

62. Uiteindelijk dient het bezit van een factuur, zoals vereist in artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, ertoe om de btw-last aantoonbaar af te wentelen van de dienstverrichter (die de btw is verschuldigd) op de afnemer (die de btw via de prijs draagt). Pas aan de hand van deze factuur kan de afnemer vaststellen in welke mate hij naar aangeven van de dienstverrichter met btw wordt belast en kan hij vervolgens zijn recht op aftrek ter hoogte van dit btw-bedrag uitoefenen.

63. Bovendien stelt het verplichte bezit van een factuur ook de belastingdiensten – zoals het Hof reeds heeft uiteengezet⁽²⁵⁾ – in staat om ontstane belastingschulden en toegepaste aftrek te controleren. Daarbij komt dat deze controle des te efficiënter wordt naarmate deze factuur meer vermeldingen bevat, hetgeen een verklaring biedt voor de inmiddels bijzonder omvangrijke opsomming van artikel 226 van de btw-richtlijn.

64. Mijns inziens heeft het Hof in de arresten Volkswagen⁽²⁶⁾ en Biosafe⁽²⁷⁾ reeds duidelijk gewezen op het belang van het bezit van een factuur als noodzakelijk middel voor het afwentelen van belasting en als voorwaarde om te worden bevrijd van de btw-last door middel van de aftrek.

65. Het arrest Volkswagen zag op het geval waarin partijen ervan uitgingen dat de handelingen niet waren belast. Nadat deze vergissing was opgemerkt, werden jaren later voor het eerst facturen met een afzonderlijke vermelding van de btw uitgereikt en werd een teruggaafverzoek overeenkomstig de teruggaafrichtlijn ingediend. Het Hof heeft geoordeeld⁽²⁸⁾ dat het in die omstandigheden voor de afnemer objectief onmogelijk was om zijn recht op teruggaaf uit te oefenen zolang die rechtzettingen niet hadden plaatsgevonden, aangezien hij voordien „niet beschikte over de facturen en evenmin wist dat btw moest worden betaald. Het is immers pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren”. Derhalve was de termijn overeenkomstig artikel 15 van de teruggaafrichtlijn pas ingegaan bij uitreiking van de facturen waarop de btw afzonderlijk was vermeld.

66. Het arrest Biosafe betrof de aftrek in het geval van een wederzijdse vergissing over het btw-tarief. Dit tarief was te laag vastgesteld, waarna de leverancier zijn factuur jaren later corrigeerde en daarbij de afzonderlijk vermelde btw verhoogde. Ook in dit geval heeft het Hof geconcludeerd⁽²⁹⁾ dat het voor de afnemer objectief onmogelijk was om zijn recht op aftrek uit te oefenen zolang de btw niet was herzien, aangezien hij voordien „niet beschikte over de documenten waarbij de oorspronkelijke facturen werden gecorrigeerd en evenmin ervan op de hoogte was dat een extra btw-bedrag verschuldigd was. Het is immers pas nadat die correctie was doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren”. Derhalve was de fiscaalrechtelijke verjaringstermijn met betrekking tot het aanvullende bedrag pas ingegaan vanaf het tijdstip waarop de afnemer in het bezit was gesteld van de factuur waarin dit aanvullende bedrag afzonderlijk was vermeld.

67. Beide uitspraken van het Hof gaan mijns inziens ervan uit dat het tijdstip waarop het

uitoefenbare recht op aftrek ontstaat, niet ligt vóór dat van het bezit van een factuur waaruit de btw-druk bij de afnemer blijkt. Dit strookt met de artikelen 167 en 178, onder a), van de btw-richtlijn.

3. ***Tijdstip van uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting***

68. Artikel 167 van de btw-richtlijn regelt derhalve het tijdstip van het ontstaan van aftrek wat de grondslag betreft, en artikel 178 het ontstaan van aftrek wat het bedrag ervan betreft. Met het oog op het juiste tijdstip om het recht op aftrek uit te oefenen en op het tijdstip waarop eventuele termijnen ingaan, moeten beide bepalingen cumulatief zijn vervuld. Dit volgt uiteindelijk uit artikel 179 van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de belastingplichtige niet naar eigen goeddunken kan bepalen wanneer hij zijn aftrek toepast. Aftrek kan veeleer alleen worden toegepast in het tijdvak waarin deze – wat de grondslag en het bedrag ervan betreft – is ontstaan.

69. Anders zou elke zin worden ontnomen aan de regeling van artikel 180 van de btw-richtlijn, volgens welke de lidstaten een daarvan afwijkende regeling mogen invoeren. Zoals het Hof(30) reeds heeft uiteengezet, volgt hieruit dat de lidstaten kunnen eisen dat het recht op aftrek ofwel wordt uitgeoefend in hetzelfde tijdvak als dat waarin dat recht is ontstaan, ofwel binnen een langer tijdvak op voorwaarde dat de belastingplichtige voldoet aan een aantal door de lidstaten vastgestelde voorwaarden en nadere regels.

a) ***Rechtspraak van het Hof inzake de bewijslevering door een deskundige van het recht op aftrek***

70. De uitspraak van het Hof in de zaak V?dan(31) – die tot rechtsonzekerheid heeft geleid(32) – doet niet aan deze conclusie af. In punt 42 van dat arrest heeft het Hof uiteengezet dat een strikte toepassing van het formele vereiste om facturen *over te leggen*, het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel schendt, aangezien een dergelijke toepassing voor de belastingplichtige een onevenredige belemmering vormt om te kunnen profiteren van de fiscale neutraliteit van zijn handelingen.

71. Oppervlakkig bezien zou de indruk kunnen ontstaan dat op grond hiervan aftrek kan worden toegepast zonder ook maar één factuur te overleggen, in weerwil van de bewoordingen van artikel 178. Bij een grondige lezing blijkt echter dat het Hof dit nergens in het aangehaalde arrest zo heeft gesteld.

72. In de eerste plaats moest het Hof zich in deze zaak namelijk „alleen” uitspreken over de vraag of een recht op aftrek kon worden verleend op basis van een raming door een deskundige van het bedrag aan afgetrokken voorbelasting dat gebruikelijk is bij soortgelijke bouwprojecten. Het Hof heeft deze vraag terecht ontkennend beantwoord. De aftrek wordt bepaald door de *daadwerkelijke* btw-last en niet door de *gebruikelijke* btw-last. De deskundige heeft middels zijn raming alleen de laatstgenoemde btw-last afdoende kunnen aantonen.

73. In de tweede plaats bleef het in de gehele procedure onduidelijk of er ooit facturen met afzonderlijke vermelding van de btw waren uitgereikt. Het enige wat vaststond, was dat de oorspronkelijke facturen onleesbaar waren geworden en dat de belastingdienst erop had gestaan dat de oorspronkelijke facturen werden overgelegd.

74. Dit laatste is niet verenigbaar met de btw-richtlijn. Volgens deze richtlijn is het niet vereist dat de belastingplichtige bij een belastingcontrole nog in het bezit is van de desbetreffende factuur of deze kan overleggen, maar alleen dat hij op het tijdstip van uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in het bezit was van een factuur. Wanneer die factuur vervolgens zoekraakt, kan de belastingplichtige uiteraard aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen (in de regel met een kopie ervan) aantonen dat hij ooit in het bezit is geweest van een factuur waaruit blijkt dat een

zeker bedrag aan btw verschuldigd was geworden.

75. In zijn uiteenzettingen in het arrest V?dan heeft het Hof zich dan ook terecht beperkt tot het bewijs van de aftrek.(33) Dat aan de materiële voorwaarden (dat wil zeggen de voorwaarden die zijn vervat in de artikelen 167 en 178) voor aftrek is voldaan, kan aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen worden aangetoond – de bewijsoverlevering door een deskundige over de doorgaans verschuldigde btw is daarvoor echter per se ongeschikt.(34) Deze slotsom blijkt mijns inziens ook overduidelijk uit het dictum van het aangehaalde arrest, gelezen in samenhang met de gestelde vragen en de omschreven feiten.

b) *Rechtspraak van het Hof inzake het tijdvak waarin het recht op aftrek van voorbelasting moet worden uitgeoefend*

76. Derhalve gaat deze conclusie ook niet in tegen de rechtspraak van het Hof inzake het concrete tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend.(35) In deze uitspraken heeft het Hof zich immers consequent laten leiden door de vraag of de belastingplichtige afnemer in het bezit was van een factuur.(36)

77. Zo heeft het Hof in het arrest Terra Baubedarf-Handel uitdrukkelijk geoordeeld als volgt: „Het evenredigheidsbeginsel wordt geenszins geschonden door het vereiste dat de belastingplichtige de voorbelasting aftrekt voor de aanslagperiode waarin hij zowel voldoet aan de voorwaarde inzake het bezit van een factuur of van een document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen, als aan die inzake het ontstaan van het recht op aftrek. Enerzijds is dit vereiste in overeenstemming met een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn, te weten het verzekeren van de btw-inning en het toezicht daarop door de belastingautoriteiten [verwijzing naar arresten], en, anderzijds geschiedt [...] de betaling voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten, en derhalve de betaling van voorbelasting, normaal gesproken niet voordat een factuur is ontvangen.”(37) In het arrest Senatex heeft het Hof geoordeeld dat het recht op aftrek in principe moet worden uitgeoefend in het tijdvak waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige „in het bezit is van een factuur”.

78. Wanneer echter het bezit van een factuur van doorslaggevend belang is voor het tijdvak waarin het recht op aftrek van voorbelasting moet worden uitgeoefend, dan is dit bezit ook geen louter formeel, maar een materieel criterium. Voor aftrek is het bezit van een overeenkomstige factuur derhalve een voorwaarde.

c) *Rechtspraak van het Hof inzake de correctie met terugwerkende kracht van een onvolledige dan wel onjuiste factuur*

79. Dit volgt uiteindelijk ook uit de recentere rechtspraak van het Hof inzake de factuurcorrectie met terugwerkende kracht.(38) Daarin maakt het Hof wel een onderscheid tussen de materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek. Tot die laatste behoren 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.(39) 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.(40) 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.(41)

80. De rechtspraak van het Hof over vormgebreken die niet in de weg staan aan aftrek, heeft bij nadere beschouwing echter nooit betrekking op het bezit van een factuur als zodanig (dan wel

op het bestaan van een factuur), maar steeds op details die te maken hebben met de opmaak ervan.(42)

81. Zo is in deze rechtspraak alleen sprake van de niet-naleving van *bepaalde* formele voorwaarden en niet van de niet-naleving van *alle* formele voorwaarden. Derhalve kan uit deze rechtspraak niet worden afgeleid dat het recht op aftrek ook zonder het bezit van een factuur kan ontstaan. Ook het Hof zelf benadrukt in dit verband alleen dat „het bezit van een factuur die de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 bedoelde vermeldingen bevat, een formele en geen materiële voorwaarde is voor het recht op btw-aftrek”.(43) Dit is juist. Als formele voorwaarde geldt dat moet zijn voldaan aan *alle* vermeldingen die in de opsomming van artikel 226 van de btw-richtlijn zijn genoemd. Deze vermeldingen kunnen – voor zover ze niet essentieel zijn (meer daarover in de punten 93 e.v.) – ook achteraf nog (bijvoorbeeld overeenkomstig artikel 219 van de btw-richtlijn) worden aangevuld of gewijzigd. Het *bezit* van een factuur overeenkomstig artikel 178 van de btw-richtlijn als zodanig vormt als feitelijk gegeven echter geen dergelijke formele voorwaarde.(44)

82. Bovendien concludeert ook het Hof uit deze uitspraak „slechts” dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet mag weigeren enkel en alleen omdat een factuur bijvoorbeeld niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, gestelde voorwaarden (precieze omschrijving van de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen en vermelding van de datum waarop de goederenlevering heeft plaatsgevonden) indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht.(45) Hetzelfde geldt voor de in artikel 226, punt 3 (vermelding van het btw-identificatienummer van de dienstverrichter)(46), of de in artikel 226, punt 2 (vermelding van het factuurnummer)(47), genoemde vermeldingen. Dientengevolge heeft het Hof terugwerkende kracht verleend aan de correctie van een (formeel gebrekkige) factuur die reeds in het bezit was van de afnemer.(48)

83. Daarenboven stelt het Hof in de hierboven aangehaalde rechtspraak ook als uitdrukkelijke voorwaarde dat een bestaande en in het bezit van de afnemer zijnde factuur wordt gecorrigeerd.(49) Hieruit volgt dat het recht op aftrek in geval van een courante handeling onder bezwarende titel pas dan ontstaat wanneer aan beide voorwaarden (ontstaan van de btw-schuld door uitvoering van de prestatie en bezit van een factuur ter documentatie ervan) is voldaan.

84. Het belang van het bezit van een factuur verklaart ook waarom artikel 66, onder a), van de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt te bepalen dat de belasting uiterlijk verschuldigd wordt bij de uitreiking van de factuur. Hiermee wordt bedoeld op gevallen waarin aanbetalingen worden gedaan en waarbij de factuur reeds wordt uitgereikt alvorens de prestatie wordt uitgevoerd. In dat geval ontstaat de aftrek wat de grondslag en het bedrag ervan betreft gelijktijdig met de uitreiking van de factuur aan de afnemer. Een recht op aftrek van voorbelasting ontstaat echter in beginsel nooit zonder dat de afnemer in het bezit is van een factuur.

85. Ook uit de vergelijking van de bepalingen van artikel 178, onder a) en b), van de btw-richtlijn blijkt duidelijk dat de Uniewetgever in het normale geval van indirecte heffing [onder a)] heeft voorzien in een aanvullende voorwaarde, namelijk het bezit van een factuur. In het bijzondere geval van directe heffing [onder f) – verleggingsregeling] is deze voorwaarde juist niet nodig(50) en wordt zij derhalve ook niet gesteld. Deze beslissing van de Uniewetgever zou echter worden omzeild wanneer het bezit van een factuur zou worden aangemerkt als louter een formaliteit en zodoende als irrelevant.

d) **Rechtspraak van het Hof inzake de teruggaafrichtlijn**

86. De noodzaak van het bezit van een factuur vindt ten slotte ook bevestiging in de bepalingen van de teruggaafrichtlijn. Deze richtlijn sluit op vele plaatsen uitdrukkelijk aan bij het bestaan van een factuur. Zo wordt in artikel 8, lid 2, van de teruggaafrichtlijn uitdrukkelijk verlangd dat het

teruggaafverzoek „voor iedere factuur” bepaalde informatie bevat. Overeenkomstig artikel 10 van de teruggaafrichtlijn kan de lidstaat van teruggaaf de aanvrager verzoeken „een afschrift van de factuur” over te leggen. Artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaafrichtlijn spreekt van verwervingen die „gefactureerd” moeten zijn. Hieruit volgt dat voor een recht op aftrek van voorbelasting waarvan om teruggaaf kan worden verzocht de voorwaarde geldt dat de afnemer ooit in het bezit is geweest van een factuur.

87. Om die reden heeft het Hof(51) reeds geoordeeld dat de belastingdienst het verzoek om teruggaaf van btw kan afwijzen indien hij niet beschikt over het origineel of het afschrift van de factuur en de belastingplichtige niet binnen de door de teruggaafrichtlijn bepaalde termijn voldoet aan het verzoek van de belastingdienst om het volgnummer van deze factuur mee te delen. Dit zou geen zin hebben indien een factuur overbodig was.

e) ***Slotsom***

88. Zowel uit de bewoordingen van de btw-richtlijn en van de teruggaafrichtlijn alsook uit de rechtspraak van het Hof volgt derhalve dat voor een recht op aftrek van de voorbelasting waarvan om teruggaaf kan worden verzocht de voorwaarde geldt dat de afnemer ooit in het bezit is geweest van een factuur. Het tijdstip van het bezit van deze factuur bepaalt vervolgens het juiste tijdvak waarin dit recht op aftrek moet worden uitgeoefend.

4. ***Rechtsgevolgen van de „creditering” van een factuur ten aanzien van het voor het recht op aftrek juiste belastingtijdvak***

a) ***Materiële gevolgen van de creditering van een factuur***

89. Indien ervan wordt uitgegaan dat de voorwaarden voor aftrek wat betreft de grondslag (artikel 167 van de btw-richtlijn) en het bedrag ervan [artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn] materiële voorwaarden zijn, dan volgt daaruit ook dat aan de creditering van een factuur geen relevantie toekomt voor het bepalen van het juiste tijdvak waarin de aftrek moet worden toegepast.

90. In het geval dat wel was voldaan aan de materiële voorwaarden (uitvoering van de prestatie en bezit van de factuur), is het recht op aftrek ook op dat tijdstip ontstaan en moet dit recht worden uitgeoefend in het desbetreffende belastingtijdvak. Een creditering en nieuwe uitreiking van een factuur kunnen daaraan niet afdoen. In het laatstgenoemde geval kunnen desnoods eventuele vormgebreken met terugwerkende kracht voor dit tijdvak worden rechtgezet, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld(52) in het geval van een gecorrigeerde factuur in de vorm van een creditnota (die gelijkstaat aan een creditering/annulering) waarbij de oorspronkelijke factuur werd ingetrokken.

91. In het geval dat niet was voldaan aan de materiële voorwaarden (uitvoering van de prestatie en bezit van de factuur), staan de creditering en nieuwe uitreiking van de factuur gelijk aan de eerste uitreiking van een factuur die recht geeft op aftrek. Aan de hand van deze factuur wordt vervolgens het juiste tijdvak bepaald waarin de aftrek moet worden toegepast.

92. In het onderhavige geval is derhalve doorslaggevend of de door verzoekster in 2012 uitgereikte facturen aan te merken zijn als „factuur” in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn. Het antwoord op die vraag is dan weer afhankelijk van de aard van het gebrek waarvan sprake zou zijn geweest en die in casu niet aan het Hof bekend is.

93. Mijns inziens is een document immers al aan te merken als een factuur in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn wanneer zowel de afnemer als ook de belastingdienst eruit kan opmaken over welke handeling welke dienstverrichter welk bedrag aan btw op welke afnemer

heeft afgewenteld. Daartoe zijn gegevens vereist zoals de identiteit van de dienstverrichter en de afnemer, het voorwerp van de prestatie en de prijs ervan, alsook een afzonderlijke vermelding van de btw.(53) Wanneer deze vijf essentiële soorten gegevens bekend zijn, dan is voldoende recht gedaan aan het doel en de strekking van de factuur en is het recht op aftrek definitief ontstaan.(54)

94. Inbreuken op een of meer van de overige in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde verplichte vermeldingen staan daarentegen niet aan aftrek in de weg, wanneer deze nog tijdens de administratieve of de gerechtelijke procedure worden rechtgezet. Dit rechtsgevolg vloeit uiteindelijk ook voort uit de rechtspraak van het Hof inzake de factuurcorrectie met terugwerkende kracht.(55)

95. Indien het gebrek derhalve verband hield met de voornoemde essentiële kenmerken van een factuur, dan is aftrek in 2012 uitgesloten, aangezien in die veronderstelling niet kan worden gesproken van een factuur in de zin van de btw-richtlijn. Het recht op aftrek zou in dat geval pas ten volle zijn ontstaan op het tijdstip van het eerste bezit van een factuur in 2015.

96. Indien de facturen daarentegen hooguit enkele vormgebreken vertoonden (zoals bijvoorbeeld een ontbrekende factuurdatum, een ontbrekend rekeningnummer, een verkeerd adres, een inaccuraat beschrijving van het voorwerp van de prestatie en het tijdvak of een ontbrekend fiscaal nummer, enzovoorts)(56), dan is de aftrek reeds ontstaan op grond van de uitvoering van de prestatie en het bezit van de facturen in 2012. Dergelijke vormgebreken doen geen afbreuk aan het „in het bezit zijn van een factuur” in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

97. De door de Commissie en verzoekster daartegen ingebrachte zienswijze dat de rechtsgevolgen van de originele factuur door de creditering ervan teniet zijn gedaan en dat derhalve alleen de facturen uit 2015 ertoe doen, overtuigt daarentegen niet. De door de verwijzende rechter geformuleerde bedenkingen bij de eenzijdige creditering van een factuur acht ik daarentegen terecht, ook wanneer er in het onderhavige geval allicht veeleer sprake is geweest van een wederzijds overeengekomen creditering en nieuwe factuuruitreiking.

98. Het recht op aftrek van de afnemer is immers een recht ten aanzien van de belastingschuldenaar dat – eens het is ontstaan – niet eenzijdig kan worden tenietgedaan door een derde.(57) Ook is nergens in de btw-richtlijn bepaald dat de aftrek van de afnemer afhangt van het feit of de dienstverrichter nog steeds instemt met zijn eenmaal uitgereikte factuur en deze niet heeft gecrediteerd. Het volstaat dat de afnemer ooit in het bezit is geweest van een factuur.

99. Aangezien de creditering van een factuur niet afdoet aan het feitelijke gegeven van de uitvoering van de prestatie en het bezit van een factuur, kan een creditering door de dienstverrichter geen gevolgen hebben voor het recht op aftrek van de afnemer. Vanuit het oogpunt van een aan grondrechten gebonden staat zou het veeleer moeilijk te rechtvaardigen zijn dat een reeds ontstaan vermogensrecht van een particulier – volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) zou het recht op aftrek van voorbelasting zelfs moeten vallen onder het grondrecht op eigendom(58) – vrij ter beschikking wordt gesteld aan een andere particulier die dit recht naar believen ongedaan kan maken.

b) *Procedurele gevolgen van de creditering van een factuur*

100. Bovendien moet ook rekening worden gehouden met bepaalde procedurele gevolgen, een gegeven waaraan de Commissie voorbijgaat. Voor aftrek van voorbelasting gelden nationale verjaringstermijnen waartegen als zodanig geen principieel bezwaar bestaat vanuit Unierechtelijk oogpunt.(59) Tegen besluiten van de belastingdienst kan beroep worden ingesteld binnen naar nationaal recht vastgestelde termijnen, waartegen vanuit Unierechtelijk oogpunt evenmin bezwaar

bestaat.(60) Ook het teruggaafverzoek overeenkomstig artikel 15 van de teruggaafrichtlijn is onderworpen aan een Unierechtelijke vervaltermijn waartegen als zodanig al helemaal geen bezwaar bestaat vanuit Unierechtelijk oogpunt.(61) De betrokken partijen kunnen deze publiekrechtelijke termijnen echter niet sturen, omdat deze anders aan hun doel (rechtszekerheid) voorbij zouden schieten.

101. Dit laatste zou echter het geval zijn wanneer het verstrijken van een termijn – zoals in casu de termijn van artikel 15 van de teruggaafrichtlijn – kan worden omzeild door een factuur te crediteren (annuleren) en opnieuw uit te reiken. Het niet aangevochten en derhalve definitief geworden afwijzingsbesluit van de Roemeense belastingdienst wordt de facto omzeild doordat de hier aan de orde zijnde facturen achteraf zijn gecrediteerd en opnieuw zijn uitgereikt. Het belang van de genoemde termijnen (verjaringstermijnen, beroepstermijnen, verzoekstermijnen) zou daarmee op losse schroeven worden gezet.

102. Zoals het Hof reeds heeft uiteengezet, kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn worden toegestaan de aftrek toe te passen, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, evenwel op voorwaarde dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften.(62) Dit was in casu echter niet het geval.

103. De mogelijkheid om het recht op aftrek zonder tijdsbeperking uit te oefenen staat echter haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.(63) Dit geldt a fortiori voor het teruggaafverzoek waarvoor artikel 15, lid 1, van de teruggaafrichtlijn uitdrukkelijk het tijdstip bepaalt waarop het uiterlijk moet worden ingediend.

104. Om die redenen heeft het Hof in zijn rechtspraak inzake factuurcorrectie steeds benadrukt dat de lidstaten een correctie met terugwerkende kracht kunnen weigeren wanneer de correctie (of vervollediging van de documenten) heeft plaatsgevonden „nadat de beslissing tot weigering van aftrek is genomen”.(64) Dit geldt ook indien – zoals in casu – een factuur na het afwijzingsbesluit niet alleen wordt gecorrigeerd, maar ook in haar geheel wordt gecrediteerd en vervolgens opnieuw wordt uitgereikt.

5. Conclusie

105. Al met al kan de eerste prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat het recht op aftrek volgens de regeling van de btw-richtlijn in twee stappen ontstaat. Wat de grondslag ervan betreft, ontstaat dit recht door het verschuldigd worden van de belasting door de dienstverrichter (artikel 167 van de btw-richtlijn), dus in de regel door de uitvoering van de prestatie, en wat het bedrag ervan betreft, door het bezit van een factuur [artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn], waarin de afwenteling van de btw is gedocumenteerd. Pas wanneer aan deze beide voorwaarden is voldaan, is het recht op aftrek definitief ontstaan.

106. Deze beide voorwaarden bakenen ook het tijdvak af waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend en vanaf hetwelk in voorkomend geval termijnen beginnen te lopen. Van een factuur in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn is reeds sprake wanneer dit document gegevens bevat aangaande de identiteit van de dienstverrichter en de afnemer, het voorwerp van de prestatie en de prijs ervan, alsook een afzonderlijke vermelding van de btw. Hiervoor is niet vereist dat aan alle overige in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde formaliteiten is voldaan. Deze formaliteiten kunnen ook nog op een later tijdstip worden vervuld.

D. Juiste teruggaافتijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van de

teruggaafrichtlijn (tweede, derde en vierde prejudiciële vraag)

1. *Tweede prejudiciële vraag (relevant teruggaافتijdvak)*

107. Op grond van de bovenstaande uiteenzettingen over de eerste prejudiciële vraag staat het aan de verwijzende rechter om uit te maken of de facturen in 2012 aan deze voorwaarden hebben voldaan dan wel of de facturen dermate gebrekkig zijn geweest dat zij niet kunnen worden aangemerkt als facturen in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn. Afhankelijk daarvan kan het juiste teruggaافتijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaafrichtlijn worden bepaald.

108. Indien verzoekster voor het eerst in 2015 in het bezit is geweest van facturen in de hierboven genoemde zin (zie punt 93), dan is het irrelevant dat de prestatie reeds in 2012 is uitgevoerd. Dit volgt reeds uit de wisselwerking tussen de artikelen 167 en 178, onder a), van de btw-richtlijn en vindt uitdrukkelijk bevestiging in artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaafrichtlijn. Dit spreekt van verwervingen van goederen (dat wil zeggen van leveringen) „die gedurende het teruggaافتijdvak gefactureerd zijn”. In casu is dit gebeurd in 2015.

109. Indien verzoekster reeds in 2012 in het bezit is geweest van facturen in de hierboven genoemde zin (zie punt 93), dan is 2012 aan te merken als het juiste teruggeeftijdvak, aangezien in dat jaar ook het eerste teruggaafverzoek is ingediend. Dit verzoek is afgewezen op grond van artikel 23 van de teruggaafrichtlijn, waarna verzoekster (dan wel haar rechtsvoorgangster) dit afwijzingsbesluit niet heeft aangevochten, waardoor het definitief is geworden. Zelfs indien dit afwijzingsbesluit in strijd was geweest met het Unierecht, dan had dit moeten zijn vastgesteld in de beroepsprocedure tegen dit besluit. Om die reden is de door de Commissie opgeworpen vraag of de belastingdienst de overige procedurele voorschriften van de artikelen 20 en 21 van de teruggaafrichtlijn heeft nageleefd, niet aan de orde.

2. *Derde prejudiciële vraag (rechtsgevolgen van de creditering)*

110. De (wederzijds overeengekomen of eenzijdige) creditering (annulering) van een factuur heeft geen rechtsgevolgen voor dit definitief geworden besluit of voor een reeds ontstaan recht op aftrek. Dit laatste volgt alleen al uit het enkele feit dat handelingen van individuen, bestaande rechten van andere personen in beginsel niet met terugwerkende kracht kunnen aantasten en evenmin publiekrechtelijke termijnen kunnen omzeilen (zie de punten 98 e.v. hierboven).

111. Deze uitkomst kan alleen dan anders zijn indien er geen sprake is van een creditering (annulering) van een factuur, aangezien de in 2015 uitgereikte facturen moeten worden aangemerkt als de voor het eerst uitgereikte facturen.

3. *Vierde prejudiciële vraag (noodzaak van een factuur voor teruggaaf)*

112. De vierde vraag van de verwijzende rechter valt iets moeilijker te begrijpen.

113. Wanneer met deze vraag wordt bedoeld dat de nationale wettelijke regeling het teruggaافتijdvak uitsluitend bepaalt aan de hand van het ontstaan van de belastingschuld overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn (in de regel het tijdstip waarop de levering of dienst wordt verricht, zie artikel 63 ervan), is deze regeling in strijd met het Unierecht. Zoals hierboven reeds uiteengezet, is in artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn het aanvullende vereiste gesteld van het bezit van een factuur waaruit de btw-last blijkt die middels aftrek moet worden geneutraliseerd.

114. Wanneer met deze vraag wordt bedoeld dat het teruggaافتijdvak op grond van de nationale

wettelijke regeling reeds is bepaald door het bezit van de in 2012 uitgereikte facturen en deze facturen niet hebben voldaan aan alle voorschriften van artikel 226 van de btw-richtlijn, lijkt deze vraag te berusten op de premisse dat een factuur die recht verleent op aftrek ter hoogte van een bepaald bedrag, alleen dan conform is wanneer zij alle vermeldingen bevat die door artikel 226 van de btw-richtlijn zijn voorgeschreven.

115. Dit is echter – zoals hierboven uiteengezet (zie de punten 89 e.v.) – in strijd met de rechtspraak van het Hof inzake de factuurcorrectie met terugwerkende kracht. Derhalve volstaat het wanneer zowel de afnemer als de belastingdienst uit de factuur kan opmaken welke handeling door welke dienstverrichter voor welk bedrag aan btw op de afnemer is afgewenteld. Zodra de afnemer in het bezit is van een dergelijke factuur, is het recht op aftrek van de voorbelasting ook ontstaan wat het bedrag ervan betreft. Eventuele vormgebreken kunnen vervolgens nog in de loop van de procedure met terugwerkende kracht worden rechtgezet, voor zover deze niet toch al bekend zouden zijn aan de belastingdienst.(65)

VI. Conclusie

116. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Tribunal București te beantwoorden als volgt:

„1) De btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn wat de grondslag betreft reeds ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt (artikel 167 van de btw-richtlijn) en wat de hoogte ervan betreft pas ontstaat bij het bezit van een factuur [artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn]. Het tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend wordt afgebakend door de vervulling van beide voorwaarden. Een daartoe benodigde factuur hoeft weliswaar niet te voldoen aan alle in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde vormvereisten, maar de btw-richtlijn bevat geen bepaling op grond waarvan aftrek mogelijk is zonder het bezit van een factuur.

2) Het juiste teruggaaf tijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaafrichtlijn is hetwelk waarin de belastingplichtige in het bezit was van een dergelijke factuur. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan wanneer dit bij verzoekster het geval was.

3) De (wederzijds overeengekomen of eenzijdige) creditering (annulering) van de factuur heeft geen gevolgen voor een reeds ontstaan recht op aftrek en voor het tijdvak waarin dit recht moet worden uitgeoefend.

4) Het Unierecht staat in de weg aan nationale wettelijke regelingen die het teruggaaf tijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van de teruggaafrichtlijn uitsluitend bepalen aan de hand van het feit dat de belasting verschuldigd is geworden overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn. Een aanvullend vereiste is het bezit van een factuur waaruit de btw-schuld blijkt, zonder dat deze factuur hoeft te voldoen aan alle in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde vormvereisten.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (2015) geldende versie.

3 Richtlijn van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 23), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (2015) geldende versie.

- 4 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing kan jammer genoeg niet worden opgemaakt waarop de non-conformiteit concreet betrekking had en welke gebreken de facturen vertoonden.
- 5 Arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 41; hierna: „arrest Biosafe”); 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punt 27), en 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 19).
- 6 Arresten van 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 19), en 13 maart 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, punt 40).
- 7 Arresten van 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punt 51), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 35).
- 8 Zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 34).
- 9 Zie in die zin arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 36); 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punt 52), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 36). Zie in die zin reeds arrest van 25 oktober 2012, Daimler (C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punt 41).
- 10 Arrest van 21 maart 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 Arrest van 12 april 2018 (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 Arrest van 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 Arrest van 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punten 33 en 34); zie ook arrest van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 39).
- 14 Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 46); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 79); 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 36), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39).
- 15 Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80); 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), en 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).
- 16 Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 48); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 81), en 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 17 Zie arresten van 10 april 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 40); 18 mei 2017, Latvijas Dzelsceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69); 7 november 2013, Tulic en Plavov (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94,

EU:C:1996:400, punt 19).

18 Zo ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

19 In zijn arrest van 13 maart 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punt 43), spreekt het Hof van een uitleggingsbeginsel.

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

21 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), en 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punt 57). Zie ook mijn conclusie in de zaak Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

22 Zoals ook in mijn conclusie in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punten 44 e.v.).

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

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

25 Arresten van 15 november 2017, Geissel en Butin (C?374/16 en C?375/16, EU:C:2017:867, punt 41), en 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).

26 Arrest van 21 maart 2018 (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 Arrest van 12 april 2018 (C?8/17, EU:C:2018:249).

28 Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

29 Arrest van 12 april 2018, Biosafe (C?8/17, EU:C:2018:249, punten 42 en 43).

30 Arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 43). Zie ook arrest van 12 april 2018, Biosafe (C?8/17, EU:C:2018:249, punten 33 e.v.).

31 Arrest van 21 november 2018 (C?664/16, EU:C:2018:933).

32 Zie alleen al de vele artikelen die in dit verband in Duitsland zijn gepubliceerd: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, *NWB*, 2019, blz. 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, *UVR*, 2019, blz. 45; Höink, C., en Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!“, *BB*, 2019, blz. 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, *StBp*, 2019, blz. 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, *DStR*, 2019, blz. 1 191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, *AstW*, 2019, blz. 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, *UR*, 2019, blz. 289.

- 33 Arrest van 21 november 2018 (C?664/16, EU:C:2018:933, punt 44 „met objectieve bewijzen aan te tonen”, punt 45 „bewijzen”, punt 47 „bewijs”, en punt 48 „bewijs te leveren”).
- 34 In dat verband volledig terecht, arrest van 21 november 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, punt 45 – een expertise kan deze bewijzen niet vervangen).
- 35 Het betreft onder meer de arresten van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), en 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).
- 36 Zo ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punt 58). Zie ook mijn conclusie in de zaak Biosafe (C?8/17, EU:C:2017:927, punten 65 e.v.).
- 37 Arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punt 37).
- 38 Daartoe behoren bijvoorbeeld de arresten van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 39 Arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 47). Zie in die zin ook arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Arresten van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen) (C?371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80); 19 oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punt 41); 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 45); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punt 58); 30 september 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punt 39); 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punt 42), en 8 mei 2008, Ecotrade (C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 63).
- 41 Arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punten 58 en 59). Zie in die zin ook arresten van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, punt 43), maar dan in verband met de verleggingsregeling, en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punt 42), ook met betrekking tot de verleggingsregeling.
- 42 Aldus uitdrukkelijk gepreciseerd in arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punten 39 e.v.). Ook het arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punten 35 en 49), zag op een factuur waarvan het bezit niet werd betwist, maar waarin deels ontoereikende vermeldingen waren opgenomen. Ook het arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punt 45), vermeldt het bezit van een oorspronkelijke factuur.
- 43 Arresten van 15 november 2017, Geissel en Butin (C?374/16 en C?375/16, EU:C:2017:867, punt 40), en 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 38 en in essentie gelijkluidend in punt 29 („het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur”). Zie in die zin ook arresten van 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punt 42), en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09,

EU:C:2010:627, punt 47).

44 Klaarblijkelijk gaat ook het Hof [arrest van 30 september 2010, *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 45)] hiervan uit wanneer het verklaart dat artikel 178 van de btw-richtlijn zich verzet tegen het opleggen van aanvullende formaliteiten. Dan kan artikel 178 van de btw-richtlijn zelf bezwaarlijk worden aangemerkt als louter een formaliteit. Ook in de arresten van 12 april 2018, *Biosafe* (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), en 21 maart 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50), wordt gepreciseerd dat pas na het bezit van een factuur, waaruit de btw blijkt, is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting.

45 Arrest van 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

46 Arrest van 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punten 40 e.v.).

47 Arrest van 15 juli 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45). In die zin ook arrest van 17 december 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punten 53 en 57).

48 Zie arresten van 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691); 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), en 8 mei 2013, *Petroma Transports e.a.* (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 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 te preciseren dat laatstgenoemde zaak een onderneming betrof die niet over een factuur beschikte, terwijl er in het arrest *Senatex* wel sprake was van een factuur waarover ook btw was betaald. Ook het arrest van 8 mei 2013, *Petroma Transports e.a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, punten 34 e.v.), betrof de correctie van een originele factuur.

50 Aldus uitdrukkelijk bevestigd in arrest van 1 april 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punten 47 en 51). Hier fungeert de factuur immers niet als middel tot afwenteling van de btw (daarover uitvoerig in de punten 61 e.v. hierboven), aangezien de leverancier deze niet is verschuldigd en haar bijgevolg ook niet moet afwentelen.

51 Arrest van 17 december 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 57).

52 Arrest van 15 juli 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45). Ook het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) heeft dit afgeleid uit de rechtspraak van het Hof (arrest van 22 januari 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, blz. 601, punt 18).

53 Zie in die zin ook arresten van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 12 maart 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, blz. 604, punt 23; 22 januari 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, blz. 601, punt 17, en 20 oktober 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, blz. 593, punt 19.

54 Met betrekking tot het vereiste van de „afzonderlijke vermelding van de btw” volgt dit reeds uit de arresten van het Hof in de zaken *Volkswagen* en *Biosafe* waarin sprake was van facturen waarin het btw-bedrag niet was vermeld, teneinde de aftrek ten belope van datzelfde bedrag te kunnen toepassen. Zie arresten van 12 april 2018, *Biosafe* (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 42 en

43), en 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

55 Daartoe behoren bijvoorbeeld de arresten van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 In verband met artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn, zie arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690); in verband met artikel 226, punt 1, zie arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441); in verband met artikel 226, punt 3, zie arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 Aldus uitdrukkelijk arrest van 21 september 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, punt 55 – zodra het is ontstaan, blijft het recht op teruggaaf verworven, behalve wanneer er sprake is van fraude of misbruik).

58 EHRM, 22 januari 2009, „Bulves” AD tegen Bulgarije, nr. 3991/03, §§ 53 e.v.

59 Zie in die zin arresten van 12 april 2018, Biosafe (C?8/17, EU:C:2018:249, punt 37); 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punt 47); 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punten 34 en 35); 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 64); 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, punt 17), en 8 mei 2008, Ecotrade (C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punten 45 en 46).

60 Zo gaat het Hof er in zijn arrest van 14 februari 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punten 43 en 44), zonder meer van uit dat de mogelijkheid om binnen een redelijke termijn beroep in te stellen tegen een besluit volstaat. Aldus uitdrukkelijk arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Arrest van 21 juni 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, punten 33 en 34). Zie ook arrest van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, punt 39).

62 Arresten van 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punt 45); 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 32), en 6 februari 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punt 46).

63 Arresten van 12 april 2018, Biosafe (C?8/17, EU:C:2018:249, punt 36); 14 februari 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punt 41); 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punt 46); 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 33); 21 juni 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, punt 29); 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 48); 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, punt 16), en 8 mei 2008, Ecotrade (C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 44).

64 Arresten van 14 februari 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punt 33); 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297, punt 36), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punt 45).

65 Aldus uitdrukkelijk arrest van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punten 53 en 57).