

Noot

Zie noot Loulou GEBOERS en Stijn VASTMANS verder in dit nummer, p. 494.

2018/28 HvJ 15 september 2016

Factuur – Onregelmatigheden – Correctie – Terugwerkende kracht

De correctie achteraf van een factuur, teneinde bijvoorbeeld een onjuist BTW-identificatienummer recht te zetten, staat er niet aan in de weg dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de factuur is opgesteld. Voor de niet-naleving van de formele voorwaarden zijn andere sancties denkbaar dan de weigering van de aftrek, en men mag daarbij niet verder gegaan worden dan wat nodig is voor de verwezenlijking van de doelstelling om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen en zonder afbreuk te doen aan de btw-neutraliteit. Het opleggen van vertragingsrente gaat verder dan wat aldus nodig is.

Facture – Irrégularités – Correction – Rétroactivité

La correction a posteriori d'une facture, pour rectifier par exemple un numéro d'identification TVA inexact, ne porte pas préjudice au fait que le droit à la déduction peut être exercé pour l'année au cours de laquelle la facture a été établie. Pour le non-respect des conditions formelles, d'autres sanctions sont imaginables que le refus de la déduction, et on ne peut pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour la réalisation de l'objectif visant à garantir la perception exacte de l'impôt et à prévenir la fraude, sans nuire à la neutralité de la TVA. Infliger des intérêts de retard va au-delà de ce qui est nécessaire.

(S. GmbH / Finanzamt Hannover-Nord)
(Advocaten: D. Hippke en A. Hüttl)
(Rolnr.: C-518/14)

(...)

HET HOF (4de k.),

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 januari 2016, gelet op de opmerkingen van:

- S. GmbH, vertegenwoordigd door D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, en A. Hüttl, Rechtsanwalt,
 - de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 februari 2016, het navolgende
- Arrest

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*Pb.* 2006, L. 347, p. 1).

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

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Artikel 63 van richtlijn nr. 2006/112 luidt:

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

4. Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

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

5. Artikel 168 van deze richtlijn luidt:

“Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

6. Artikel 178 van diezelfde richtlijn bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

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

“De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

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

8. Artikel 219 van deze richtlijn bepaalt:



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

9. In artikel 226 van deze richtlijn wordt bepaald:

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

[...]

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

[...]”

10. Artikel 273 van diezelfde richtlijn luidt:

“De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

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

Duits recht

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

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

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

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

Voor deze correctie gelden dezelfde materiële en formele voorwaarden van § 14 UStG.

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

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

Hoofding en prejudiciële vragen

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

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

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

20. Ondanks die omstandigheden heeft de belastingdienst op 2 juli 2013 wijzigingsaanslagen voor de jaren 2008 tot en met 2011 opgesteld, waarbij hij op basis van de vaststellin-



gen naar aanleiding van de controle ter plaatse de bedragen die S. als voorbelasting mocht aftrekken, heeft verminderd, omdat voor die jaren niet was voldaan aan de voorwaarden voor de aftrek van deze voorbelasting, maar pas op het tijdstip waarop de facturen werden gecorrigeerd, te weten in de loop van 2013.

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

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

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

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

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

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

3) Is de correctie van een factuur nog op tijd opgesteld wan-

neer de factuur pas tijdens een bezwaarprocedure tegen de beslissing (wijzigingsaanslag) van de belastingdienst wordt gecorrigeerd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

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

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

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

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

29. Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, volgt uit artikel 178, onder a) van richtlijn nr. 2006/112 dat de uitoefening van dit recht afhankelijk is van het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur (zie in die zin arresten van 1 maart 2012,



C 280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, EU:C:2012:107, punt 41 en 22 oktober 2015, C 277/14, *PPUH Stehcemp*, EU:C:2015:719, punt 29). Ingevolge artikel 226, 3. van deze richtlijn moet de factuur met name het btw-identificatienummer vermelden waaronder de belastingplichtige de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht.

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

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

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

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

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

35. In dat verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 179, eerste alinea van richtlijn nr. 2006/112 de aftrek wordt toegepast door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting, het totale bedrag van de btw in mindering te brengen “waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend”. Hieruit volgt dat het recht op btw-aftrek in principe moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (zie in die zin arrest van 29 april 2004, C 152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, EU:C:2004:268, punt 34).

36. Volgens de Duitse regering is bij de correctie van een factuur door toevoeging van een btw-identificatienummer dat ontbrak op de oorspronkelijk opgestelde factuur, aan de voorwaarde dat de factuur het btw-identificatienummer vermeldt, pas voldaan op het moment van die correctie, waar-

door, krachtens de artikelen 178 en 179 van richtlijn nr. 2006/112, het recht op btw-aftrek pas op het moment van de correctie kan worden uitgeoefend.

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

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

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

40. In de vierde plaats heeft de Duitse regering zelf tijdens de terechtzitting erkend dat de correctie achteraf van een factuur, in bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld teneinde een onjuist btw-identificatienummer te corrigeren, niet eraan in



de weg staat dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de factuur is opgesteld. Die regering heeft daarentegen niet op overtuigende wijze gemotiveerd waarom die omstandigheden zich zouden onderscheiden van de omstandigheden van het hoofdgeding.

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

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

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

Derde vraag

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

45. Die vraag strekt in wezen ertoe te bepalen of het de belastingautoriteiten is toegestaan aan te nemen dat de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, te laat plaatsvindt wanneer de fac-

tuur pas wordt gecorrigeerd nadat deze autoriteiten hebben beslist de btw-aftrek te weigeren.

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

47. Bijgevolg hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

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

Het Hof (4de k.) verklaart voor recht:

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

Waar:

T. von Danwitz, kamerpresident,

C. Lycourgos, E. Juhás, C. Vajad (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,

Y. Bot, advocaat-generaal.

Noot

De factuur als formele voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek van btw: principe “inhoud boven vorm” wordt definitief aanvaard...

... maar niet alle discussies zijn hiermee opgelost

De factuur vervult een centrale rol binnen het btw-stelsel. Dit document vermeldt in de eerste plaats het bedrag van de btw dat verschuldigd is door de leverancier of dienstverrichter aan de Belgische Staat. Daarnaast is de factuur een essentieel



document voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw in hoofde van de belastingplichtige ontvanger.

Om het recht op aftrek van de btw te kunnen uitoefenen vereist artikel 3 KB nr. 3 dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die uitgereikt is conform de wettelijke bepalingen en die alle verplichte factuurvermeldingen bevat¹. In de praktijk werd/wordt de verplichting om in het bezit te zijn van een conforme factuur vaak rigoureuus toegepast door de administratie. N.a.v. controles kan het ontbreken van één verplichte factuurvermelding voldoende zijn om btw-aftrek te verwerpen met daarbij boetes en interesten. Deze formalistische benadering werd in de Belgische rechtspraak in het verleden bevestigd².

Op basis van evoluties in de Europese rechtspraak, en met name de uitspraken in de arresten *Barlis* en *Senatex*, is gebleken dat dit rigoureuze en formalistische standpunt van de Belgische administratie, hierin gevolgd door de nationale rechtspraak, dient aangepast te worden. In onderhavige noot gaan we in op deze evolutie in de Europese rechtspraak en de reactie van de Belgische administratie, met daarbij enkele kritische kanttekeningen.

I. Historische evolutie in Europese rechtspraak

De vereiste van een conforme factuur voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw heeft in het verleden reeds meerdere malen het voorwerp uitgemaakt van uitspraken van het Hof van Justitie. Deze discussie is m.a.w. niet nieuw. We gaan hierna kort in op een aantal opvallende uitspraken van het Hof in deze problematiek.

In het arrest *Jeunehomme* heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat een factuur met de voorgeschreven factuurvermeldingen vereist is opdat het recht op aftrek van de btw kan worden uitgeoefend door de belastingplichtige³. In principe kan het recht op aftrek van de btw niet worden uitgeoefend bij het ontbreken van een conforme factuur⁴. Het Hof verduidelijkt daarbij dat de lidstaten bijkomende factuurvermeldingen, naast de door de Europese richtlijn (toen de zesde richtlijn nr. 77/388/EEG) opgelegde vermeldingen, kunnen verplichten op voorwaarde dat deze noodzakelijk zijn om de inning van de btw en de controle daarvan te verzekeren⁵. Het Hof stelt uitdrukkelijk dat deze bijkomende vermeldingen evenwel niet zo talrijk of technisch mogen zijn dat zij de uitoefening van het recht op aftrek van de btw onmogelijk of overdreven moeilijk maken⁶. Het ontbreken van nationaal voorgeschreven factuurvermeldingen kunnen de uitoefening

van het recht op aftrek van de btw m.a.w. niet zomaar verhinderen.

Op te merken valt dat het arrest *Jeunehomme* dateert van de periode waarin de Europese bepalingen slechts een beperkt aantal verplichte factuurvermeldingen voorschreven. De verplichte factuurvermeldingen werden nadien gevoelig uitgebreid via de eerste facturatie richtlijn⁷. Omzetting van deze richtlijn in de nationale wetgeving van de EU-lidstaten diende te gebeuren tegen 1 januari 2004. Latere Europese rechtspraak dient o.i. onder meer gelezen te worden in het licht van de gewijzigde Europese bepalingen.

Na de uitspraak in het arrest *Jeunehomme* heeft het Hof veel minder formalistische standpunten ingenomen. Zo werd in het arrest *Reisdorf* verduidelijkt dat het recht op btw-aftrek in principe een originele factuur vereist, maar wanneer de belastingplichtige deze niet meer in zijn bezit heeft, het recht op aftrek van de btw nog mogelijk kan zijn indien met andere middelen kan worden aangetoond dat de handeling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden⁸. Het Hof neemt in het arrest *Bockemühl* eveneens een soepel standpunt in t.a.v. facturen waarbij de heffing van de btw verlegd wordt naar de medecontractant. Deze laatste hoeft met name niet in het bezit te zijn van een (conforme) factuur om de aftrek van de btw uit te oefenen, wanneer de belastingadministratie beschikt over de nodige gegevens om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van de betrokken dienstverrichting tot voldoening van de btw gehouden is⁹.

In recentere rechtspraak lijkt het Hof van Justitie evenwel terug een striktere positie in te nemen. In de zaak *Pannon Gép* wordt het recht op aftrek van de btw door de belastingautoriteiten verworpen op basis van het feit dat de datum van voltooiing van de werken op de factuur niet overeenstemt met de onderliggende documenten¹⁰. Het Hof van Justitie heeft daarbij verduidelijkt dat de uitoefening van het recht op aftrek van de btw toch nog kan worden uitgeoefend, wanneer voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het uitoefenen van het recht op aftrek van de btw én indien aan de bevoegde administratie vóór de vaststelling van de beslissing tot verwerping van het recht op aftrek van de btw een gecorrigeerde factuur wordt bezorgd.

In de zaak *Petroma Transports* bouwt het Hof verder op de uitspraak in de zaak *Pannon Gép*. Lidstaten kunnen de btw-aftrek verwerpen op basis van onvolledige facturen, zelfs indien deze facturen naderhand worden vervolledigd maar pas na de beslissing tot weigering van de btw-aftrek¹¹. Op basis van ons begrip van de achterliggende feiten was de btw-ad-

1. Opgenomen in art. 5 KB nr. 1.

2. Zie o.a. Cass. 19 september 1996, FJF, No. 96/245.

3. HvJ 14 juli 1988, C-123/87, *Jeunehomme*, 14.

4. L. VANDENBERGHE, *Aftrek en teruggaaf van btw*, Antwerpen, Intersentia, 1998, 365.

5. Art. 22, 3. en 8. zesde richtlijn nr. 77/388/EEG.

6. HvJ 14 juli 1988, C-123/87, *Jeunehomme*, 17.

7. Richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van richtlijn nr. 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (*Pb.L.* 17 januari 2002, afl. 15, 24).

8. HvJ 5 december 1996, C-85/95, *Reisdorf*.

9. HvJ 1 april 2004, C-90/02, *Bockemühl*.

10. HvJ 15 juli 2010, C-368/09, *Pannon Gép*.

11. HvJ 8 mei 2013, C-271/12, *Petroma Transports*.



ministratie er in deze zaak niet van overtuigd dat aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek werden voldaan. O.i. blijkt uit de feiten dat de administratie betwijfelde dat de opgestelde facturen overeenstemden met de realiteit. Zo werd door de belastingplichtige pas achteraf bewijs geleverd via onderhandse overeenkomsten, zonder vaste datum, en via manuele aanpassingen die werden aangebracht op de oorspronkelijke facturen.

Op basis van de hierboven aangehaalde arresten was het standpunt van het Europees Hof van Justitie over de impact van foute of ontbrekende factuurvermeldingen op de uitoefening van het recht op aftrek van de btw niet helemaal eenduidig. Met name de uitspraken in *Pannon Gép* en *Petroma Transports* lijken de lidstaten terug meer mogelijkheden te bieden om een formalistisch standpunt inzake de uitoefening van de btw-aftrek in te nemen.

II. De arresten *Barlis* en *Senatex*: inhoud boven vorm

In september 2016 heeft het Europees Hof van Justitie twee nieuwe belangrijke arresten geveld in deze problematiek.

In de zaak *Barlis* (C-516/14) heeft een Portugese belastingplichtige gedurende welbepaalde perioden juridische diensten afgenomen van een advocatenkantoor, waarvoor facturen met volgende omschrijvingen werden uitgereikt¹²:

- “Juridische dienstverlening van (...) tot op heden”;
- “Honoraria voor juridische dienstverlening vanaf (...) tot op heden”;
- “Honoraria voor juridische dienstverlening tot op heden”.

De btw vermeld op deze facturen werd door de belastingplichtige in aftrek gebracht. Naar aanleiding van een btw-controle werd aan de belastingplichtige het recht op aftrek geweigerd aangezien op de facturen noch de verrichte diensten noch de hoeveelheden per eenheid of het totaal werden gespecificeerd. Daarop werden door de belastingplichtige aanvullende stukken overgelegd aan de belastingadministratie, ditmaal met een meer gedetailleerde omschrijving van de gepresteerde diensten. De belastingadministratie ging niettemin over tot het opleggen van btw-correcties, aangezien deze van oordeel was dat de aanvullende stukken niet als “een met een factuur gelijkgesteld document” konden worden aangemerkt.

In *Barlis* aanvaardt het Hof vooreerst dat het recht op aftrek van de btw niet kan worden verworpen enkel en alleen op basis van het argument dat de factuur niet voldoende gedetailleerd is voor wat betreft de omschrijving van de geleverde diensten. Het Hof stelt dat “in dit verband de belastingdienst zich niet ertoe mag beperken de factuur zelf te onderzoeken. Hij moet bovendien rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt. Deze vaststelling vindt steun in artikel 219 van richtlijn nr. 2006/112, dat ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke

factuur, met een factuur gelijkstelt”. Aan de belastingplichtige wordt aldus de mogelijkheid geboden om via aanvullende stukken de inhoud van de geleverde diensten te verduidelijken en aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van zijn recht op btw-aftrek werd voldaan.

De zaak *Senatex* (C-518/14) betrof facturen die door de Duitse belastingadministratie als onregelmatig werden beschouwd wegens het ontbreken van het fiscale registratienummer of het btw-identificatienummer van de geadresseerde¹³. Nog tijdens de belastingcontrole ging de belastingplichtige over tot het corrigeren van de geïssueerde facturen. Ondanks de aangebrachte correcties werden alsnog wijzigingsaanslagen opgelegd door de belastingadministratie. Men was namelijk van oordeel dat pas op het tijdstip waarop de facturen werden gecorrigeerd, voldaan werd aan de formele voorwaarde om btw-aftrek uit te oefenen. Volgens de belastingadministratie was het niet mogelijk de correcties aangebracht aan een factuur te doen terugwerken tot op het tijdstip van de levering van het goed of dienst waarop de factuur betrekking heeft.

In de zaak *Senatex* had de Duitse belastingadministratie finaal het recht op btw-aftrek aanvaard op basis van de gecorrigeerde facturen, maar had interesten gevorderd omdat zij van oordeel was dat het recht op aftrek van de btw pas op datum van correctie van de facturen kon worden uitgeoefend. Het Hof verwerpt evenwel de navordering van interesten. Aanpassingen aangebracht aan onvolledige facturen met het oog op uitoefening van de btw-aftrek kunnen uitwerking hebben voor het verleden.

Het dient hierbij beklemtoond te worden dat het Hof van Justitie in beide zaken de lidstaten toestaat om sancties op te leggen ingeval de formele voorwaarden voor uitoefening van het recht op btw-aftrek niet werden nageleefd¹⁴. Het Hof van Justitie vereist hierbij dat de lidstaten hierin niet verder mogen gaan dan noodzakelijk met het oog op de inning van de belasting en het voorkomen van fraude. In *Senatex* heeft het Hof in het bijzonder geoordeeld dat het opleggen van een vertragingsrente die gepaard gaat met het uitstel van het recht op btw-aftrek, verder gaat dan wat nodig is om deze doelstellingen te bereiken. Wat betreft het uitstel van de uitoefening van het recht op btw-aftrek op zich, suggereert het Hof dat andere sancties denkbaar zijn, zoals een geldboete of geldelijke sanctie, evenredig met de ernst van de inbreuk.

De uitspraken van het Europees Hof in de zaken *Barlis* en *Senatex* lijken de balans definitief te laten doorslaan naar een “substance over form”-principe bij de beoordeling van de uitoefening van de btw-aftrek op basis van facturen met onjuiste of onvolledige vermeldingen.

Echter, het dient benadrukt dat er onduidelijkheid blijft bestaan in het licht van de eerdere uitspraken in de zaken *Pannon Gép* en *Petroma Transports*. Waar in deze eerdere arresten aan lidstaten de mogelijkheid wordt geboden de uitoefe-

12. HvJ 15 september 2016, C-516/14, *Barlis*, hierboven gepubliceerd, p. 485.

13. HvJ 15 september 2016, C-518/14, *Senatex*, hierboven gepubliceerd, p. 490.

14. Art. 273 btw-richtlijn; HvJ 15 september 2016, C-516/14, *Barlis*, 47.



ning van de btw-afrek te verwerpen indien facturen werden aangepast of bijkomende stukken werden aangebracht nadat de beslissing tot weigering van de afrek van de btw werd genomen, lijken de uitspraken in *Barlis* en *Senatex* deze mogelijkheid nu niet meer te bieden aan de lidstaten.

Deze ogenschijnlijke tegenstrijdigheid in de rechtspraak van het Europees Hof kan o.i. verklaard worden door de onderliggende feiten in *Barlis* en *Senatex*. In de zaak *Barlis* waren alle gegevens met betrekking tot de realiteit van de geleverde prestaties “op het ogenblik van de controle” voorhanden waarbij er geen inconsistenties bestonden tussen de facturen en de achterliggende gegevens. M.a.w. in de zaak *Barlis* was het niet nodig om naderhand facturen te corrigeren of aan te vullen, zoals in de zaken *Pannon Gép* en *Petroma Transports*.

In de zaak *Senatex* werd door de verwijzende rechter expliciet de vraag gesteld of het mogelijk was de factuur nog aan te passen tijdens de bezwaarprocedure. Het Hof van Justitie beantwoordt deze vraag niet door te verwijzen naar de opmerkingen van de Duitse regering waaruit duidelijk blijkt dat de belastingdienst *in casu* heeft verklaard de gecorrigeerde facturen te zullen aanvaarden en de aangebrachte correcties niet als te laat beschouwt¹⁵. Dit is enigszins te betreuren omdat het Hof hier de kans had om zijn eerdere rechtspraak in de zaken *Pannon Gép* en *Petroma Transport* te verfijnen. Het is m.a.w. belangrijk om de verschillende uitspraken van het Hof van Justitie te beoordelen op basis van de concrete achterliggende feiten. O.i. kan niet zomaar besloten worden dat met de uitspraken van het Hof in *Barlis* en *Senatex* terug gekomen wordt op de eerdere uitspraken in *Pannon Gép* en *Petroma Transports*. Op basis van deze rechtspraak hebben lidstaten o.i. nog steeds de mogelijkheid om het recht op afrek van de btw te verwerpen wanneer onvolledige of onjuiste facturen pas worden gecorrigeerd na de beslissing tot verwerping van het recht op afrek van de btw.

III. Reactie Belgische btw-administratie in circulaire 2017/C/64: tot wanneer kan een factuur aangevuld of gecorrigeerd worden?

Zoals aangegeven in de inleiding hanteerde de Belgische administratie bij controles vaak een formalistisch standpunt waarbij btw-afrek werd verworpen omwille van een vormgebrek in de factuur.

Op 12 oktober 2017 heeft de Belgische btw-administratie naar aanleiding van voormelde Europese rechtspraak een circulaire gepubliceerd waarin zij aangeeft zich aan te sluiten bij de houding van het Hof van Justitie en het principe “inhoud boven vorm”¹⁶. Ingeval een onregelmatige of onvolledige factuur wordt voorgelegd, zal de btw-administratie per concreet geval het recht op afrek beoordelen op basis van een gecorrigeerde factuur en/of in combinatie met bewijskrachtige aanvullende stukken. Daarbij wordt vanzelfsprekend

vereist dat aan de materiële voorwaarden van artikel 45 WBTW wordt voldaan om btw-afrek te kunnen uitoefenen. Tevens wordt btw-afrek uitgesloten ingeval van fraude, misbruik of indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling onderdeel was van fraude of misbruik.

De bevestiging van de Europese rechtspraak en het verlaten van het formalistisch standpunt kan alleen maar toegejuicht worden. Dit betekent o.i. een belangrijke bijkomende bescherming voor bonafide belastingplichtigen.

Evenwel dienen we een belangrijke kanttekening te maken. De btw-administratie vereist dat gecorrigeerde facturen en/of aanvullende bewijskrachtige stukken moeten voorgelegd worden “voor de beëindiging van de belastingcontrole”. Hier beroept men zich wellicht op de uitspraken van het Hof in de zaken *Pannon Gép* en *Petroma Transports*. Dit standpunt kan natuurlijk in de praktijk een belangrijke beperking betekenen voor belastingplichtigen die hun recht op afrek van de btw willen vrijwaren, bijvoorbeeld wanneer deze leveranciers moeten contacteren om onvolledige of onjuiste facturen te corrigeren n.a.v. een lopende btw-controle.

De vraag stelt zich evenwel wat moet verstaan worden onder “beëindiging van de belastingcontrole”. Betreft dit de datum van de correctieopgave, dan wel de datum van de ondertekening van de correctieopgave? Of wordt er gekeken naar de datum van een proces-verbaal, dan wel dwangbevel? Of nog, het ogenblik waarop een belastingplichtige akkoord is gegaan en de navordering betaald heeft? Of een uitspraak van de rechtbank in kracht van gewijsde?...

O.i. kan de datum van het opstellen van de correctieopgave moeilijk als de datum van de beëindiging van de belastingcontrole worden gezien. Een correctieopgave vormt op zich enkel een voorstel tot minnelijke regeling¹⁷. Een belastingplichtige is vrij om hierop te reageren en al dan niet geheel of gedeeltelijk akkoord te gaan. In de praktijk kunnen diverse correctieopgaves na elkaar worden opgesteld, afhankelijk van de reactie van de belastingplichtige en de administratie. De datum van de (eerste) correctieopgave kan o.i. daarom onmogelijk als datum van de beëindiging van de controle worden beschouwd.

Het is slechts wanneer de navordering wordt opgenomen in een dwangbevel dat een uitvoerbare titel wordt gecreëerd. Dit lijkt al een definitieve datum maar ook hier kan gesteld worden dat er nog geen definitieve beslissing is omdat de belastingplichtige tegen een dwangbevel een procedure voor de rechtbank kan opstarten.

Hoewel de circulaire hierover geen richtlijnen bevat, lijkt het erop dat de Belgische btw-administratie ervan uitgaat dat de uitreiking van een correctieopgave of (het ontwerp van) een proces-verbaal kan worden aangemerkt als het moment waarop een definitieve beslissing wordt genomen over de uitoefening van het recht op afrek¹⁸.

15. HvJ 15 september 2016, C-518/14, *Senatex*, 44-47.

16. Circ. nr. 2017/C/64 betreffende de factuur, voorwaarde voor het uitoefenen van het recht op afrek inzake btw van 12 oktober 2017.

17. Art. 84 WBTW.

18. S. RUYSSCHAERT, “Naissance du droit à déduction et exercice du droit à déduction”, *La semaine fiscale* 2017, nr. 269, 7.



Wij zijn van oordeel dat dergelijke zienswijze te beperkend is en dat het corrigeren of aanvullen van facturen ook moet worden toegelaten nadat een correctieopgave, proces-verbaal of zelfs dwangbevel werd opgesteld.

De Europese rechtspraak biedt hierin op dit ogenblik nog geen soelaas. Zoals aangegeven werd een specifieke vraag hierover in de zaak *Senatex* spijtig genoeg niet beantwoord. In deze context kan o.i. nuttig verwezen worden naar buitenlandse rechtspraak. Met name heeft het Duitse Bundesfinanzhof in een arrest van 20 oktober 2016, na de uitspraak van het Europees Hof in de zaak *Senatex*, verduidelijkt dat het retroactief corrigeren of aanvullen van een onvolledige factuur mogelijk moet zijn indien dit gebeurt voor het einde van de laatste zitting voor de fiscale rechtbank¹⁹. Hierbij baseert het Bundesfinanzhof zich op de termijn die wordt vooropgesteld voor het bijbrengen van bewijsstukken in het kader van een (gerechtelijke) procedure, namelijk voor het einde van de laatste zitting voor de fiscale rechtbank (Finanzgericht).

Deze uitspraak betreft vanzelfsprekend enkel de situatie onder Duits recht. De logica in de uitspraak van het Bundesfinanzhof kan o.i. evenwel ook per analogie worden toegepast in de Belgische rechtsorde. Op basis van artikel 748, § 2 van het Gerechtelijk Wetboek heeft een partij in een gerechtelijke procedure de mogelijkheid om ten laatste 30 dagen vóór de rechtsdag een nieuwe conclusietermijn te verzoeken, *indien zij gedurende de termijn die aan de rechtsdag voorafgaat, een nieuw en ter zake dienend stuk of feit heeft ontdekt dat nieuwe conclusies rechtvaardigt*. Indien we dit in een uiterste consequentie doortrekken zou een correctie van een factuur m.a.w. nog mogelijk moeten zijn ten laatste 30 dagen vóór de rechtsdag in hoger beroep.

Op basis van de bewoordingen van bovenvermelde circulaire is het duidelijk dat de administratie deze stellingname niet

volgt. Gezien het ontbreken van een duidelijke omschrijving van het tijdstip van “de beëindiging van de belastingcontrole” is deze discussie m.a.w. nog niet teneinde en zullen nog bijkomende verduidelijkingen nodig zijn in nationale of Europese rechtspraak.

IV. Conclusie

De uitspraken van het Europees Hof van Justitie in de zaken *Barlis* en *Senatex* bevestigen o.i. definitief het principe van “inhoud boven vorm” bij de uitoefening van het recht op aftrek van de btw bij onvolledige of onjuiste factuurvermeldingen. De bevestiging van dit principe door de Belgische administratie betekent een belangrijke verbetering van de rechtspositie van bonafide belastingplichtigen.

Echter, er schuilt nog steeds een belangrijke adder onder het gras waar de administratie, geruggesteund door de uitspraken in de zaken *Pannon Gép* en *Petroma Transports*, vereist dat de facturen met onvolledige of onjuiste vermeldingen moeten gecorrigeerd worden “voor de beëindiging van de belastingcontrole”. Deze vereiste zal o.i. wellicht aanleiding geven tot nieuwe betwistingen waarbij nationale of Europese rechtspraak verdere verduidelijkingen zal moeten bieden.

Samengevat, in de praktijk blijft het voor belastingplichtigen o.i. nog steeds relevant om de nodige aandacht te besteden aan de conformiteit van de aankoopfacturen met de btw-wetgeving en deze te (laten) corrigeren of aanvullen waar nodig alvorens dit het voorwerp uitmaakt van een controle door de btw-administratie.

Loulou GEBOERS

Stijn VASTMANS

Advocaten Tiberghien

19. Bundesfinanzhof 20 oktober 2016, V R 26/15.

