



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 14 juli 2022¹

Zaak C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH
andere partij in de procedure:
Finanzamt Österreich

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Intracommunautaire driehoekstransactie – Vereenvoudigde regeling – Doel en rechtsgevolgen van de vereenvoudigde regeling – Voorwaarde dat op de factuur wordt vermeld dat de belastingschuld wordt verlegd – Correctie van een onjuiste factuur – Terugwerkende kracht van de correctie – Correctie zonder kennisname door de geadresseerde”

I. Inleiding

1. Deze zaak biedt het Hof de gelegenheid om zijn „substance over form”-rechtspraak te preciseren en te nuanceren. Wellicht moet het telos van de betrokken regelingen daarbij sterker de doorslag geven dan in eerdere zaken. Het gaat in casu om een bijzonder geval van een intracommunautaire ketentransactie: de zogenoemde intracommunautaire driehoekstransactie. Het Hof heeft hierover tot op heden nog vrijwel geen uitspraken gedaan.²

2. Indien een goed door A (NL) wordt verkocht aan B (AT) en door B aan C (CZ), en vervolgens rechtstreeks door A aan C wordt geleverd en de levering van A aan B de (in Nederland) vrijgestelde intracommunautaire levering is, geldt volgens de normale regelingen het volgende: B moet zich in de Tsjechië (d.w.z. het land van bestemming) laten registreren om daar de intracommunautaire verwerving van de goederen aan de btw te onderwerpen en om daar de btw over de verkoop van de goederen aan C af te dragen aan de belastingdienst. Tot op het tijdstip waarop wordt aangetoond dat de verwerving in het land van bestemming met btw is belast, moet B bovendien in Oostenrijk belasting betalen over een intracommunautaire verwerving. Dit laatste is het pijnpunt in het onderhavige geding.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Bij mijn weten zelfs nog maar één keer: arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Ter vermindering van deze complexiteit heeft de wetgever voor deze situatie (waarin drie ondernemingen uit drie lidstaten met drie btw-identificatienummers van die lidstaten handelen met goederen die rechtstreeks van de eerste naar de laatste onderneming worden vervoerd) in artikel 141 junctis de artikelen 42 en 197 van de btw-richtlijn³ een vereenvoudigde regeling (voor de zogenoemde intracommunautaire driehoekstransactie) in het leven geroepen.

4. Volgens deze regeling hoeft de onderneming in het midden (B) zich in het land van bestemming (CZ) niet te registreren en hoeft zij de normaal als voorwaarde geldende intracommunautaire verwerving in de staat die het gebruikte btw-identificatienummer heeft toegekend (AT) niet te verrichten, indien en omdat de verplichting om belasting te betalen over haar levering overgaat op de laatste onderneming in de keten (dus eveneens naar het land van bestemming). Om ervoor te zorgen dat deze onderneming (C) hiervan op de hoogte is en in het land van bestemming de betrokken belasting over de verwerving van de goederen afdraagt, is aan de toepassing van de regeling onder meer de voorwaarde verbonden dat een factuur wordt uitgereikt waarop is vermeld dat de belastingschuld wordt verlegd.

5. Maar wat indien deze vermelding ontbreekt? In een aantal uitspraken heeft het Hof zich op het standpunt gesteld dat louter formele fouten geen afbreuk kunnen doen aan de aftrek van voorbelasting.⁴ Geldt dit ook voor de toepassing van deze vereenvoudigde regeling? Of is de vermelding op de factuur dat de belastingschuld wordt verlegd in dit geval een materiële voorwaarde?

6. De bijzondere, ook praktische betekenis van deze rechtsvraag, waarop het Hof nog geen antwoord heeft gegeven, blijkt onder meer uit het feit dat er thans alleen al in Duitsland drie beslissingen van Finanzgerichte⁵ zijn gegeven waarin deze vraag aan bod komt en tot uiteenlopende conclusies leidt. Interessant is dat in deze drie beslissingen op vergelijkbare wijze naar de rechtspraak van het Hof wordt verwezen. Dit heeft geresulteerd in twee beroepen in *Revision* bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), dat thans de uitspraak van het Hof in de onderhavige zaak afwacht.⁶

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

7. Het Unierechtelijke kader wordt gevormd door de btw-richtlijn.

8. Artikel 40 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.”

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), in de versie die ten tijde van het hoofdgeding (in 2014) van toepassing was (hierna: „btw-richtlijn”).

⁴ Zie bijvoorbeeld arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43); zie voor verdere verwijzingen de voetnoten 9 en 10.

⁵ Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen), beslissing van 26 mei 2020, 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster), beslissing van 22 april 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland), beslissing van 28 november 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Bundesfinanzhof, arresten van 20 oktober 2021, XI R 38/19, en 19 oktober 2021, XI R 14/20.

9. Artikel 41 van de btw-richtlijn luidt:

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

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

10. Artikel 42 van de btw-richtlijn luidt:

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

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

11. Artikel 141 van de btw-richtlijn luidt:

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

[...]

- e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.”

12. Artikel 197, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

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

- a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;

[...]

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

13. Hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, omvat de artikelen 219 bis tot en met 237 van de btw-richtlijn. Artikel 219 bis van deze richtlijn luidt:

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

- 1) Voor facturering gelden de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst geacht wordt te zijn verricht, overeenkomstig het bepaalde in titel V.
- 2) In afwijking van het bepaalde in punt 1) gelden voor facturering de regels die van toepassing zijn in de lidstaat waar degene die de goederenlevering of de dienst verricht de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de prestatie verricht, of, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, de lidstaat waar de leverancier of dienstverrichter zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer:
 - a) degene die de belastbare goederenlevering of de dienst verricht, niet gevestigd is in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst overeenkomstig het bepaalde in titel V geacht wordt te zijn verricht, of zijn inrichting in die lidstaat niet betrokken is bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst in de zin van artikel 192 bis, en de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht.

[...]”

14. Artikel 226, punten 11 en 11 bis, van de btw-richtlijn luidt:

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

- 11) in geval van een vrijstelling, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld;
- 11 bis) wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding ‚Btw verlegd’;”

B. Oostenrijks recht

15. De leden 1 tot en met 5 van § 25 van het Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse wet van 1994 op de omzetbelasting; hierna: „UStG 1994”), in de in 2014 toepasselijke versie (BGBl. I, 112/2012), luiden:

„(1) Van een driehoekstransactie is sprake wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten belastbare handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten, deze goederen rechtstreeks door de eerste leverancier aan de laatste afnemer worden bezorgd en aan de in lid 3

gestelde voorwaarden is voldaan. Dat geldt eveneens wanneer de laatste afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is of de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden verwerft.

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

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

[...]

e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.

(4) De factuur wordt opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de verwerver zijn bedrijf voert. Wordt de levering verricht vanuit de bedrijfszetel van de verwerver, dan is het recht van toepassing van de lidstaat van de plaats van deze bedrijfszetel. Wanneer de ontvanger van de levering bij wie de belastingschuld wordt verlegd een creditnota uitschrijft, dan gelden de voorschriften van de lidstaat van uitvoering van de levering.

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

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

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

16. § 3, lid 8, UStG 1994 luidt:

„De intracommunautaire verwerving wordt verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of de verzending bevinden. Wanneer de verwerver jegens de leverancier gebruikmaakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de verwerver bewijst dat de verwerving door de in de eerste zin bedoelde lidstaat is belast. [...]”

III. Feiten en prejudiciële procedure

17. Luxury Trust Automobil GmbH is een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht (hierna: „verzoekster”). Zij houdt zich bezig met de grensoverschrijdende bemiddeling en verkoop van luxevoertuigen.

18. In 2014 heeft verzoekster bij een leverancier in het Verenigd Koninkrijk herhaaldelijk voertuigen gekocht en deze doorverkocht aan een in Tsjechië gevestigde vennootschap (M s.r.o.). De drie betrokken ondernemingen hebben daarbij telkens het btw-identificatienummer van hun staat van vestiging opgegeven. De voertuigen zijn rechtstreeks door de leverancier in het Verenigd Koninkrijk aan de ontvanger in Tsjechië geleverd; het transport van de voertuigen werd door verzoekster geregeld.

19. Op drie facturen van verzoekster (alle drie van maart 2014) werden het Tsjechische btw-identificatienummer van de ontvanger, het Oostenrijkse btw-identificatienummer van verzoekster en het Britse btw-identificatienummer van de leverancier vermeld. Elk van deze facturen bevatte de vermelding „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie”. Op de facturen werd geen btw vermeld (enkel het „nettofactuurbedrag”).

20. In de lijst voor maart 2014 heeft verzoekster aangifte gedaan van deze goederenleveringen en daarbij het btw-identificatienummer van de Tsjechische ontvanger vermeld alsmede het feit dat het om driehoekstransacties ging.

21. De Tsjechische onderneming M s.r.o. wordt door de Tsjechische belastingdienst aangemerkt als een „missing trader”. De onderneming was voor de Tsjechische belastingdienst niet bereikbaar en heeft in Tsjechië over de driehoekstransacties geen btw aangegeven en afgedragen. Gedurende de periode waarin de leveringen in kwestie werden verricht, was M s.r.o. in Tsjechië echter voor btw-doeleinden geïdentificeerd.

22. Bij besluit van 25 april 2016 heeft het Finanzamt (Oostenrijkse belastingdienst) verzoekster aangeslagen voor de btw over 2014. In zijn motivering gaf de belastingdienst aan dat de drie facturen die verzoekster aan de Tsjechische vennootschap M s.r.o. had uitgereikt, geen melding maakten van de verlegging van de verschuldigde btw (§ 25, lid 4, UStG 1994). Vanwege het gebruikte Oostenrijkse btw-identificatienummer werd overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994 uitgegaan van een intracommunautaire verwerving in Oostenrijk.

23. Het door verzoekster tot *Revision* tegen deze aanslag ingestelde beroep werd door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) verworpen. In zijn motivering heeft het Bundesfinanzgericht aanvullend aangevoerd dat verzoekster de drie facturen had gecorrigeerd door middel van correctienota's van 23 mei 2016, waarin melding werd gemaakt van de verlegging van de verschuldigde btw naar de ontvanger van de levering. Evenwel kon niet succesvol worden aangetoond dat de correctienota's daadwerkelijk aan de Tsjechische vennootschap waren bezorgd. Doordat er derhalve niet kon worden gesproken van een correctie van de gebrekkige facturen, hoefde niet nader te worden ingegaan op de vraag of door een latere factuurcorrectie een beroep op de vereenvoudigde regeling voor driehoekstransacties mogelijk was. In het onderhavige geval was in het land van bestemming geen belasting afgedragen.

24. De bepalingen inzake driehoekstransacties zijn in het geval van een situatie in de zin van § 25, lid 1, UStG 1994 niet dwingend van toepassing. Het is integendeel het recht van de verwerver (de onderneming in het midden van een driehoekstransactie) om te kiezen of hij al dan niet de regeling inzake driehoekstransacties op een bepaalde levering wil toepassen. Indien de verwerver in de lidstaat van bestemming vrijstelling van belasting over zijn intracommunautaire verwerving wenst te verkrijgen en de verschuldigde belasting voor zijn levering wenst te verleggen naar de ontvanger, moet hij de in § 25, lid 4, UStG 1994 bedoelde gegevens op de factuur vermelden. Dat is in casu niet gebeurd. Bijgevolg kon de regeling van § 25 UStG 1994 geen toepassing vinden.

25. Verzoekster heeft tegen deze uitspraak *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk). Deze rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende vragen voorgelegd:

- „1) Moet artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn, aldus worden uitgelegd dat degene voor wie de levering bestemd is ook als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon moet worden aangewezen wanneer op de factuur, waarop geen btw-bedrag wordt vermeld, wordt vermeld: ‚Vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie’?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:
 - a) Kan een dergelijke vermelding op de factuur rechtsgeldig met terugwerkende kracht worden gecorrigeerd (door de vermelding: ‚Intracommunautaire driehoekstransactie overeenkomstig § 25 UStG 1994. De verschuldigde belasting wordt verlegd naar de ontvanger.’)?
 - b) Is het voor een rechtsgeldige correctie noodzakelijk dat de gecorrigeerde factuur wordt bezorgd aan degene voor wie de factuur bestemd is?
 - c) Heeft de correctie terugwerkende kracht tot de datum van de oorspronkelijke factuur?
- 3) Moet artikel 219 bis van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat voor de facturering de regels gelden van de lidstaat waarvan de regels van toepassing zouden zijn, indien op de factuur (nog) geen ‚afnemer’ was vermeld als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon; of zijn de toe te passen regels die van de lidstaat waarvan de regels van toepassing zouden zijn, indien de aanwijzing van de ‚afnemer’ als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon als rechtsgeldig wordt aangemerkt?”

26. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, Oostenrijk en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering afgezien van een mondelinge behandeling.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen

27. De prejudiciële vragen betreffen in wezen de behandeling van een specifieke grensoverschrijdende ketentransactie tussen drie personen, die door een „vormgebrek” in de factuur voor de onderneming in het midden (verzoekster) zeer duur kan uitvallen. Indien

verzoekster op de factuur bijvoorbeeld had vermeld: „Intracommunautaire driehoekstransactie overeenkomstig artikel 42 in samenhang met artikel 141 van de btw-richtlijn. Wij wijzen u erop dat de belastingschuld overeenkomstig artikel 197, lid 1, van de btw-richtlijn op u als ontvanger van de levering overgaat.”, had zij in Oostenrijk geen belasting hoeven te betalen.

28. Helaas – voor verzoekster – heeft zij echter enkel de tekst „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie” vermeld en daarom heeft de Oostenrijkse belastingdienst in Oostenrijk btw geheven over die intracommunautaire verwerving. Dit berust op de premisse dat de levering aan verzoekster de vrijgestelde intracommunautaire levering is.

29. In dat geval moet overeenkomstig artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn de verwerving eveneens aan btw worden onderworpen in de lidstaat die het gebruikte btw-identificatienummer heeft toegekend. Volgens de tweede alinea van dit artikel komt deze belastingheffing slechts te vervallen wanneer verzoekster de intracommunautaire verwerving in Tsjechië aan de btw onderwerpt. Dit is nog niet gebeurd. Volgens de rechtspraak van het Hof kan verzoekster de krachtens artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn geheven btw evenwel niet door aftrek van voorbelasting neutraliseren.⁷ Deze btw wordt aldus een kostenpost voor een belastingplichtige, ook al moet deze, zoals het Hof vaak opmerkt, volledig worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen.⁸

30. Ook om deze reden is het Hof tamelijk soepel als het om ontbrekende of onjuiste vermeldingen op facturen gaat. In deze zogenoemde „substance over form”-rechtspraak ging het tot nu toe over de aftrek van voorbelasting⁹ en de btw-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen.¹⁰ Weliswaar is de btw-richtlijn gewijzigd als gevolg van de problemen die de lidstaten door deze rechtspraak juist bij het toezicht op grensoverschrijdende handelingen ondervonden¹¹, en wordt in die richtlijn thans bijzonder belang toegekend aan het eerder als loutere formaliteit behandelde btw-identificatienummer voor massaprocedures als de heffing van btw, maar in casu is deze wijziging *ratione temporis* niet van toepassing en ontbreekt bovendien het btw-identificatienummer niet.

31. Het gaat in dit geval uitsluitend om het ontbreken van de vermelding dat de belastingschuld in het kader van een intracommunautaire driehoekstransactie wordt verlegd naar de laatste onderneming in de keten. Daar komt nog bij dat een onderneming die een factuur ontvangt waarop de btw niet afzonderlijk is vermeld en waarop is vermeld dat er sprake is van een „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie”, zelf tot de conclusie kan komen dat zij als afneemster van de levering de btw verschuldigd is.

⁷ Arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 45).

⁸ Arresten van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen) (C-324/20, EU:C:2021:880, punt 52); 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 31); 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).

⁹ 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).

¹⁰ Zie bijvoorbeeld arresten van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 36); 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punten 39 e.v.); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 45 en 46), en 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

¹¹ De verklaringen in de overwegingen 3 en 7 van richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (PB 2018, L 311, blz. 3) kunnen niet anders worden begrepen.

32. Juist om die reden wenst de verwijzende rechter te vernemen of er, ondanks de „formeel” onjuist opgestelde factuur, toch (materieel) sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie, zodat verzoeksters intracommunautaire verwerving in Oostenrijk moet worden geacht te zijn belast (zie onder B). Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, wenst de verwijzende rechter te vernemen of het op zijn minst is toegestaan de onjuiste factuur met terugwerkende kracht te corrigeren, en of van deze factuur ter kennis moet worden gebracht van de ontvanger van de levering (zie onder C). Daarnaast wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe een gecorrigeerde factuur moet worden opgesteld, dat wil zeggen volgens welke factureringsregels van welke lidstaat (het land van bestemming of het land van het door de leverancier gebruikte identificatienummer) dit moet gebeuren (zie onder D).

B. Noodzaak van een factuur waarop uitdrukkelijk op verlegging van de belastingschuld wordt gewezen

1. „Substance over form”-rechtspraak van het Hof

33. De twijfel of een dergelijke factuur daadwerkelijk noodzakelijk is om gebruik te kunnen maken van de vereenvoudigde regeling, vloeit voort uit de rechtspraak van het Hof. Het klopt dat ingevolge artikel 178 van de btw-richtlijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting „een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur” noodzakelijk is. Volgens vaste rechtspraak van het Hof eist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit evenwel dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.¹² Een factuur die de in artikel 226 van de btw-richtlijn bedoelde vermeldingen bevat, is volgens het Hof een formele en geen materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek.¹³

34. Met betrekking tot intracommunautaire driehoekstransacties eist artikel 141, onder e), juncto artikel 197, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn dat de uitgereikte factuur overeenkomstig „hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5” is opgesteld. Als het Hof zijn voornoemde rechtspraak consequent voortzet, zou dit betekenen dat ook dit constitutieve element louter formeel is. In dat geval valt zeer goed te verdedigen, in lijn met verzoekster en twee van de genoemde Duitse belastingrechters¹⁴, dat schending van formele voorwaarden niet kan leiden tot een resultaat dat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Het zou dan van de Oostenrijkse belastingdienst onevenredig zijn om te volharden in de eis dat de verlegging van de verschuldigde btw uitdrukkelijk wordt vermeld.

¹² 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).

¹³ Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punten 29 en 38); zie in die zin arrest van 1 maart 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punten 41 e.v.).

¹⁴ Finanzgericht Münster, beslissing van 22 april 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, beslissing van 28 november 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Maar zoals ik onlangs reeds in meerdere conclusies heb uiteengezet¹⁵, hebben vormvoorschriften in massaprocedures zoals de heffing van btw wel degelijk hun bestaansreden. Met name de eis dat bepaalde vooraf bekende vormvoorschriften in acht worden genomen, is op zich niet onevenredig.¹⁶

36. Mijns inziens luidt de doorslaggevende vraag niet zozeer of het om formele dan wel materiële vereisten gaat, maar veeleer welk doel de wetgever, in casu de auteur van de btw-richtlijn, met het opleggen van deze vormvoorschriften nastreeft. Pas wanneer dit doel is vastgesteld, kan worden uitgemaakt of schending van het vormvoorschrift eraan in de weg staat dat op bepaalde rechten aanspraak wordt gemaakt. De kwalificatie van een voorschrift van de btw-richtlijn als „louter” formeel dan wel als materieel vereiste is daarbij van ondergeschikt belang.

37. Dat de aftrek van voorbelasting niet kan worden geweigerd wegens een vergissing in de cijfers van het op de factuur vermelde factuurnummer (dat volgens artikel 226, punt 2, van de btw-richtlijn toch een verplichte vermelding is), is geen gevolg van het feit dat die vermelding formeel van aard is, maar dat met een dergelijke factuur ondanks die fout in voldoende mate het doel ervan kan worden bereikt, namelijk toezicht houden op de handelingen en informatie verstrekken aan de afnemer en de belastingdienst over de inhoud van de handeling. Als de belastingdienst op basis van een belastingcontrole kan vaststellen dat deze factuur voor die specifieke prestatie slechts eenmaal is opgesteld, dan is de weigering van de aftrek van voorbelasting wegens een cijfermatige vergissing onevenredig.¹⁷ In dat geval is het niet eens noodzakelijk om een dergelijke factuur te corrigeren en is een dergelijke correctie zonder meer met terugwerkende kracht mogelijk.

38. Of ook het achterwege laten van de vermelding dat de belastingschuld wordt verlegd bij een intracommunautaire driehoekstransactie irrelevant is, hangt dus af van het doel van deze wettelijk vereiste vermelding op de factuur. Bijgevolg moet om te beginnen het doel van de regeling met betrekking tot intracommunautaire driehoekstransacties worden verduidelijkt (zie onder 2). Vervolgens moet de betekenis worden belicht van de in dit verband vereiste verwijzing naar de verlegging van de verschuldigde btw naar de afnemer of ontvanger van de levering (zie onder 3). Hieruit volgt dat deze vermelding een dwingende voorwaarde is voor een intracommunautaire driehoekstransactie (zie onder 4).

2. Doel van de regeling voor intracommunautaire driehoekstransacties

39. Zoals het Hof reeds in zijn eerste arrest over artikel 141 van de btw-richtlijn heeft verduidelijkt, heeft de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire driehoekstransacties tot doel deze transacties voor de betrokken partijen te vereenvoudigen.¹⁸ Deze vereenvoudiging betreft twee punten.

¹⁵ Zie mijn conclusies in de zaken „ARVI” ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, punten 57 e.v.); Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punten 77 e.v.); Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 79 e.v.), en Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punten 60 e.v.).

¹⁶ Vorm kan in dit verband ook worden gezien als de „gezworen vijand van willekeur, de tweelingzus van vrijheid” – zie Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, deel 2, band 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, blz. 497 (32), 1e druk.

¹⁷ Zie ook arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), en 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punten 53 en 57).

¹⁸ Zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punten 32 en 40), en de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punt 33).

40. Ten eerste biedt artikel 141 van de btw-richtlijn de onderneming in het midden (in casu verzoekster) de mogelijkheid om registratie in het land van bestemming (in casu Tsjechië) te voorkomen.¹⁹ Dit wordt bereikt doordat zij in dat land noch een intracommunautaire verwerving (artikel 141, eerste alinea), noch haar levering aan btw dient te onderwerpen, aangezien artikel 197 voorschrijft dat de ontvanger van deze (tweede) levering (in casu M s.r.o.) de btw verschuldigd is (verlegging van de belastingschuld naar de afnemer). Volgens artikel 141, onder e), van deze richtlijn moet M s.r.o. daartoe „overeenkomstig artikel 197 [zijn] aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de [uit hoofde van de levering verschuldigde] belasting”.

41. Ten tweede wordt de intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 40 van de btw-richtlijn (namelijk de verwerving in Tsjechië) krachtens artikel 42 van die richtlijn geacht te zijn belast. Tevens wordt de intracommunautaire verwerving krachtens artikel 41 van de richtlijn (in casu de verwerving in Oostenrijk) (voorwaardelijk) niet aan verdere belastingheffing onderworpen. Krachtens artikel 42 van de richtlijn is hieraan echter de voorwaarde gekoppeld dat de afnemer (in casu verzoekster) bepaalde bewijzen overlegt [zie onder a)] en een lijst indient [zie onder b)]. In het bijzonder moet verzoekster aantonen dat de ontvanger van de levering (in casu M s.r.o.) „overeenkomstig artikel 197 [is] aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting”.

42. Bij beide vereenvoudigingen wordt ervan uitgegaan dat de ontvanger van verzoekster overeenkomstig artikel 197 van de btw-richtlijn is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Lid 1 van deze bepaling stelt onder meer de voorwaarde dat een overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, opgestelde factuur is uitgereikt [onder c)], dus de factuur voor de levering van verzoekster aan M s.r.o., die overeenkomstig het onder hoofdstuk 3, afdeling 4, vallende artikel 226, punt 11 bis, van de richtlijn de vermelding bevat dat de belastingschuld naar M s.r.o. wordt verlegd.

43. Hieruit blijkt duidelijk dat deze vereenvoudigingsmaatregel een mogelijkheid vormt voor de onderneming in het midden (in casu verzoekster). Deze onderneming kan gebruikmaken van de vereenvoudigingen, maar hoeft dit niet te doen. Zij kan ervoor kiezen om gebruik te maken van de vereenvoudigingsmaatregel door de factuur voor de eigen afnemer op de juiste wijze op te stellen. De betrokken onderneming in het midden heeft aldus een keuzerecht.

3. Betekenis van de vermelding dat de belastingschuld wordt verlegd in het kader van intracommunautaire driehoekstransacties

44. Dit keuzerecht voor de onderneming in het midden heeft echter ook gevolgen voor de ontvanger van de levering. Hij wordt nu de tot voldoening van de belasting gehouden persoon voor de voor hem bestemde levering en moet de btw niet aan zijn contractpartner betalen, maar in het land van bestemming aan de belastingdienst afdragen.

45. Het is in dit verband begrijpelijk, en waarschijnlijk zelfs noodzakelijk, dat artikel 226, punt 11 bis, de vermelding „Btw verlegd” op dergelijke facturen verplicht stelt. Deze vermelding moet ervoor zorgen dat de afnemer op de hoogte raakt van zijn belastingplicht en dat hij in plaats van de leverancier de levering volgens de regels aan btw onderwerpt in het land van bestemming. Een factuur waarop niet afzonderlijk btw is vermeld, geeft daarentegen slechts aan dat de leverancier ervan uitgaat dat hij geen btw hoeft te innen. Waarom hij dit aanneemt, wordt zo niet

¹⁹ Zie in dit verband arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 41), en de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punt 57).

duidelijk. Hij zou bijvoorbeeld in de veronderstelling kunnen leven dat de handeling vrijgesteld of niet belast is. Het ontbreken van een btw-bedrag op een factuur betekent niet automatisch dat de belastingschuld naar de afnemer wordt verlegd.

46. Zoals ik elders reeds heb uiteengezet²⁰, bestaan het doel en de strekking van een factuur – en dus van alle gegevens die krachtens artikel 226 van de btw-richtlijn op de factuur moeten worden vermeld – ook in het informeren van de geadresseerde van de factuur over de juridische kwalificatie van de handeling (met name het bedrag van de verschuldigde en aan de ontvanger van de factuur doorberekende btw) die is verricht door de opsteller van de factuur. Dit doel is des te relevanter wanneer de diegene die de handeling verricht van mening is dat bij wijze van uitzondering niet hij maar de afnemer tot voldoening van de btw is gehouden, en om die reden de prijs zonder btw is vermeld. Zonder deze informatie zou er een verhoogd risico bestaan dat de btw door niemand wordt afgedragen.

47. De in artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn bedoelde vermelding op de factuur is derhalve noodzakelijk om te kunnen stellen dat de afnemer „overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” [zie artikel 42, onder a), en ook artikel 141, onder e), van deze richtlijn]. Zij heeft tot doel de afnemer (de geadresseerde van de factuur) te informeren en de afdracht van de btw door deze afnemer in het land van bestemming te waarborgen.

48. Om deze reden voldoet de door verzoekster in casu gebruikte formulering „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie” mogelijk²¹ wel aan de voorschriften in artikel 226, punt 11, maar niet aan de voorschriften in artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn. Zo de wetgever in artikel 226, punten 11 en 11 bis, uitdrukkelijk een onderscheid maakt tussen de vermelding van een belastingvrijstelling en de vermelding dat de belastingschuld wordt verlegd, dan moet ook rekening worden gehouden met deze bedoeling van de wetgever.

49. Een ruime uitlegging, volgens welke de formulering „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie” voldoet aan de eisen van artikel 197 van de btw-richtlijn omdat bij een intracommunautaire driehoekstransactie uiteindelijk wordt verondersteld dat de afnemer aan het einde van de keten de tot voldoende van de belasting gehouden persoon wordt, is derhalve niet mogelijk. Integendeel, de bewoordingen van artikel 197, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn, vereisen een uitdrukkelijke vermelding dat de btw wordt verlegd, en die ontbreekt in casu. Deze beslissing van de wetgever bindt zowel de bestuurlijke als de rechterlijke instanties.

50. Het is evenmin onevenredig om van een belastingplichtige als verzoekster te eisen dat hij een factuur met deze vermelding uitreikt indien hij gebruik wil maken van zijn keuzerecht en de daaraan verbonden administratieve vereenvoudiging, die in zijn voordeel is. Met het uitdrukkelijke factuurvereiste van artikel 197, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn, wordt een legitiem doel nagestreefd (informatieverstrekking aan de afnemer en de belastingdienst over het gebruik van de vereenvoudigde regeling door verlegging van de

²⁰ Zie mijn conclusies in de zaken Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punten 61 en 63) en Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punt 62).

²¹ Deze formulering is onnauwkeurig in die zin dat alleen de eerste levering in de keten is vrijgesteld. De tweede levering is in het land van bestemming aan btw onderworpen. Er wordt slechts afgezien van belastingheffing over de intracommunautaire verwerving door de onderneming in het midden indien en omdat de afnemer de belasting aldaar verschuldigd is.

verschuldigde btw) en het is een geschikt vereiste om dit doel te verwezenlijken. Een ander middel dat even geschikt is om dit doel te bereiken, lijkt er in casu niet te zijn. Gelet op de geringe inspanning die dit van verzoekster vraagt, is een dergelijk vormvereiste ook redelijk.

4. Factuur met de vermelding dat de belastingschuld wordt verlegd als voorwaarde voor de uitoefening van het keuzerecht

51. Bij gebreke van een dergelijke factuur moet dus worden aangenomen dat de onderneming in het midden (in casu verzoekster) haar keuzerecht niet heeft uitgeoefend en dat de afnemer (in casu M s.r.o.) niet overeenkomstig artikel 197 van de btw-richtlijn is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Bijgevolg is de veronderstelling dat de intracommunautaire verwerving niet aan de btw is onderworpen en dat artikel 41 van toepassing blijft. Verzoekster moet dus een intracommunautaire verwerving in Oostenrijk aan de btw onderwerpen, zolang zij niet aantoont dat de verwerving in Tsjechië aan de btw is onderworpen. Zonder dat is voldaan aan de in artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn genoemde toepassingsvoorwaarden voor het wegvallen van de „normale” belastingheffing over een intracommunautaire verwerving, kan geen gebruik worden gemaakt van de vereenvoudigde regeling.

52. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt tot op heden niets anders. Integendeel, het Hof heeft in zijn arrest over artikel 42 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden onder a) en onder b).²² Onder b) wordt een overeenkomstige aangifte (de lijst) genoemd. Deze is door het Hof omschreven als een modaliteit die als „formele verplichting” moet worden beschouwd.²³ De in casu relevante voorwaarde van een factuur met de vermelding dat de belastingschuld wordt verlegd („waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”) is echter opgenomen onder a), welk onderdeel door het Hof als „materiële voorwaarde” is aangemerkt.²⁴

53. Het antwoord op de eerste vraag luidt dus dat de persoon voor wie de levering is bestemd, slechts als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon in de zin van artikel 197 van de btw-richtlijn is aangewezen indien op de desbetreffende factuur is vermeld dat de belastingschuld wordt verlegd naar deze afnemer. De enkele vermelding „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie” volstaat daartoe niet.

C. Facturering met terugwerkende kracht bij een intracommunautaire driehoekstransactie (c.q. uitoefening van een keuzerecht)?

54. Bij gebreke van een factuur met de vermelding dat de belastingschuld naar de afnemer wordt verlegd, geldt dus de normale behandeling van de ketentransactie. Bijgevolg dient verzoekster in Tsjechië een intracommunautaire verwerving aan de btw te onderwerpen (artikel 40 van de btw-richtlijn) en, zolang niet is aangetoond dat dit is gebeurd, tevens in Oostenrijk een intracommunautaire verwerving aan de btw te onderwerpen (artikel 41 van de btw-richtlijn). Ook de levering aan M s.r.o. moet in Tsjechië aan de btw worden onderworpen.

²² Arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punten 45 e.v.).

²³ Arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 49 in fine).

²⁴ Arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 49 in principio).

55. Verzoekster heeft die btw echter niet bij haar contractpartner (M s.r.o.) geïnd, omdat zij uitging van een „van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie”. Inning achteraf zal waarschijnlijk tot mislukken gedoemd zijn omdat de afnemer, die noch over voor hem bestemde leveringen, noch over door hem uitgevoerde leveringen btw heeft afgedragen, niet bereikbaar is.

56. Om die reden heeft verzoekster blijkbaar toch getracht een gecorrigeerde factuur uit te reiken. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt niet wat de factuurcorrectie precies inhield, maar de rechter wenst met zijn tweede vraag in wezen te vernemen of een factuurcorrectie achteraf überhaupt (met terugwerkende kracht) mogelijk is.

57. Ik betwijfel echter dat in de onderhavige context überhaupt van een factuurcorrectie kan worden gesproken. Zoals hierboven is uiteengezet, is niet voldaan aan een voorwaarde (namelijk een naar behoren opgestelde factuur) om van een intracommunautaire driehoekstransactie en verlegging van de belastingschuld naar de afnemer te kunnen uitgaan. Het achteraf voldoen aan een dwingende toepassingsvoorwaarde is echter geen correctie maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur.

58. De eigenlijke vraag luidt dus niet of een correctie van een factuur achteraf mogelijk is, maar welke rechtsgevolgen een latere uitreiking van een factuur – voor zover dat mogelijk is – teweegbrengt. In zoverre is het voor het bestaan van een intracommunautaire driehoekstransactie niet van belang of verzoekster reeds een of andere factuur of nog helemaal geen factuur had uitgereikt.

59. Aangezien de btw-richtlijn niet voorziet in een termijn waarbinnen van de vereenvoudigde regeling gebruik kan worden gemaakt, kan dit nog achteraf gebeuren. Bijgevolg kan alsnog later een naar behoren opgestelde factuur worden uitgereikt. Eventuele tijdslimieten vloeien hoogstens voort uit het nationale procesrecht, maar niet uit de btw-richtlijn.

60. Uit het doel en de strekking van een factuur, zoals hierboven toegelicht, volgt echter ook dat indien de factuur zoals in casu rechtsgevolgen heeft voor de afnemer, zij noodzakelijkerwijs aan hem moet worden bezorgd. Hoe moet de afnemer weten dat de persoon die de handeling verricht, gebruikmaakt van zijn keuzerecht om in aanmerking te komen voor de vereenvoudigde regeling en dat hij hem krachtens artikel 197 van de btw-richtlijn aanwijst als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, indien hij daarvan nooit kennis neemt?

61. Om dezelfde reden ligt het antwoord op de vraag naar de terugwerkende kracht ook nogal voor de hand. Een dergelijke (eerste) uitreiking van een factuur kan geen terugwerkende kracht hebben. De rechtsgevolgen van de regeling ter vereenvoudiging van de administratie worden pas ex nunc teweeggebracht wanneer de ontvanger in kennis wordt gesteld van een naar behoren opgestelde factuur.

62. Dit is in overeenstemming met een algemeen beginsel van het btw-recht, volgens hetwelk wijzigingen die bepalend zijn voor de heffing van btw, slechts juridisch relevant zijn vanaf het moment waarop zij zich voordoen.

63. Dit wordt verduidelijkt in bijvoorbeeld artikel 187, lid 2, tweede volzin, van de btw-richtlijn, betreffende de wijziging van het gebruik van een goed. De wijziging wordt niet met terugwerkende kracht doorgevoerd, door een herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek van de voorbelasting, maar pas wanneer de handelsgoederen anders worden gebruikt dan op het

moment van de aftrek van de voorbelasting. Zelfs latere veranderingen van de koopprijs – zie artikel 90 van de btw-richtlijn – hebben geen terugwerkende kracht voor de sluiting van de koopovereenkomst (dat wil zeggen voor de oorspronkelijk verschuldigde belasting), maar moeten pas in aanmerking worden genomen vanaf het tijdstip waarop ze gaan gelden.²⁵ Hetzelfde geldt overeenkomstig artikel 185 van de btw-richtlijn voor een te hoge aftrek van voorbelasting, als de koopprijs later verlaagd wordt.²⁶

64. Deze benadering – in beginsel geen terugwerkende kracht in het kader van een algemene en indirecte verbruiksbelasting – wordt bevestigd door de rechtspraak van het Hof inzake de aftrek van voorbelasting op basis van het voorgenomen gebruik.²⁷ Zelfs als er later nooit aan btw onderworpen handelingen plaatsvinden, wordt de toegepaste aftrek van voorbelasting niet met terugwerkende kracht herzien, maar blijft deze bestaan. Dit blijkt ook duidelijk uit de inmiddels verder ontwikkelde rechtspraak van het Hof over de noodzaak van het in bezit hebben van een factuur voor de aftrek van voorbelasting. Het achteraf uitreiken van een (eerste) factuur kan dus niet leiden tot teruggaaf van voorbelasting met terugwerkende kracht.²⁸

65. Daar komt nog bij dat de belastingschuld van de afnemer niet eenzijdig en met terugwerkende kracht kan worden gewijzigd door degene die de handeling verricht. Gesteld dat verzoekster bewust van een „normale” ketentransactie zou zijn uitgegaan, dan had zij aan M s.r.o een factuur met Tsjechische btw uitgereikt en had zij deze btw in Tsjechië ontvangen en afgedragen. Kan verzoekster dan door een nieuwe factuur uit te reiken toch nog met terugwerkende kracht gebruikmaken van de vereenvoudigde regeling? Het gevolg zou zijn dat M s.r.o. tegen haar wil (zonder de factuur te ontvangen en zelfs zonder daarvan kennis te hebben genomen) met terugwerkende kracht wordt verplicht om de belasting af te dragen en de btw nogmaals (zij heeft die immers ook al aan verzoekster betaald) aan de belastingdienst moet afdragen. Indien dit al mogelijk zou zijn, dan slechts ex nunc, na betaling van de prijs inclusief btw en met instemming van de afnemer.

66. Bijgevolg blijft het zo dat niet met terugwerkende kracht aan de toepassingsvoorwaarden (in dit geval voor gebruikmaking van een vereenvoudigde regeling) kan worden voldaan. Zolang geen naar behoren opgestelde factuur is uitgereikt, is niet voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire driehoekstransacties. Pas wanneer de desbetreffende factuur is uitgereikt, kan daarvan sprake zijn. Een correctie is dan ook alleen ex nunc mogelijk, en niet ex tunc (met terugwerkende kracht).

67. Voor zover als tegenargument wordt verwezen naar de rechtspraak van het Hof inzake de correctie van facturen met terugwerkende kracht²⁹, kan dit argument niet slagen. Om te beginnen heeft deze rechtspraak betrekking op de aftrek van voorbelasting en niet op de uitoefening van een keuzerecht dat aan een specifieke factuur gekoppeld is.

²⁵ Zie in die zin reeds arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

²⁶ Zie arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 42).

²⁷ Arresten van 12 november 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punt 40); 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25); 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20), en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punt 33).

²⁸ Zie in die zin uitdrukkelijk arrest van 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punt 89); aldus ook reeds arrest van 13 januari 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, punt 38); zie ook arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punten 49 en 50).

²⁹ Hiertoe behoren bijvoorbeeld de arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

68. Voorts heeft het Hof in deze zaken „slechts” geoordeeld dat de belastingdienst het recht op aftrek van voorbelasting niet kan weigeren louter omdat bijvoorbeeld een factuur niet voldoet aan de in artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn neergelegde voorwaarden (precieze omschrijving van de hoeveelheid en de aard van de prestatie en vermelding van de datum ervan), wanneer zij over alle gegevens beschikt om na te gaan of aan de materiële voorwaarden voor dit recht is voldaan.³⁰ Hetzelfde geldt voor de in artikel 226, punt 3 (vermelding van het btw-identificatienummer van de leverancier)³¹, of in artikel 226, punt 2 (vermelding van het factuurnummer)³², bedoelde informatie. Alleen op dit punt heeft het Hof terugwerkende kracht verleend aan de correctie van een (formeel onjuiste) factuur die reeds in het bezit was van de afnemer.³³

69. Dit is overtuigend binnen de context van de aftrek van voorbelasting. Een document op basis waarvan een levering of een dienst wordt afgerekend, is al aan te merken als een factuur in de zin van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn wanneer zowel de afnemer alsook de belastingdienst eruit kan opmaken wanneer welke belastingplichtige over welke handeling welk bedrag aan btw op welke afnemer heeft afgewenteld. Daartoe zijn gegevens vereist zoals de identiteit van de belastingplichtige en de afnemer, het voorwerp van de goederenlevering of dienst en de prijs ervan, alsook een afzonderlijke vermelding van de btw.³⁴ Wanneer deze vijf essentiële soorten gegevens bekend zijn, dan is – zoals ik elders reeds heb uiteengezet³⁵ – met het oog op de aftrek van voorbelasting voldoende recht gedaan aan het doel en de strekking van de factuur en is het recht op aftrek definitief ontstaan.³⁶

70. Zoals hierboven is uiteengezet, is de vermelding dat de btw wordt verlegd echter een dwingende voorwaarde voor een intracommunautaire driehoekstransactie (zie de punten 44 e.v. hiervoor). Alleen zo weet de afnemer dat hij de belasting verschuldigd is. Alleen zo kan de belastingdienst vaststellen dat van de vereenvoudigde regeling gebruik is gemaakt en kan degene die de handeling verricht met een gerust hart afzien van registratie in het land van bestemming. Deze vermeldingen en de gevolgen daarvan kunnen niet met terugwerkende kracht worden bewerkstelligd.

71. Het antwoord op de tweede vraag luidt derhalve dat een factuur met de vermelding „Btw verlegd” achteraf kan worden uitgereikt, doch slechts met werking ex nunc, waarbij het noodzakelijk is dat deze factuur ter kennis van de afnemer wordt gebracht.

³⁰ Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

³¹ Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punten 40 e.v.).

³² Arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45); vergelijkbaar is ook arrest van 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punten 53 en 57).

³³ Zie arresten van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

³⁴ In die zin ook het Duitse Bundesfinanzhof. Zie arresten van 12 maart 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, punt 23; 22 januari 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punt 17, en 20 oktober 2016, V R 26/15, BStBl. 2020, 593, punt 19.

³⁵ Zie mijn conclusie in de zaken Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 93 en 94) en Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punt 81).

³⁶ 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 waarop het btw-bedrag niet was vermeld, teneinde de aftrek ten belope van datzelfde bedrag te kunnen toepassen. Zie arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (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).

D. Inhoud van de correctie en toepasselijke nationale factureringsregels

72. Met zijn derde vraag verzoekt de verwijzende rechter om uitlegging van artikel 219 bis van de btw-richtlijn. Dit bepaalt volgens welke regels van welke lidstaat een factuur moet worden uitgereikt. Aangezien vaststaat dat de factuur dermate gebrekkig is dat er geen sprake kan zijn van een intracommunautaire driehoekstransactie, kan deze vraag in het kader van het onderhavige hoofdgeding slechts rijzen indien alsnog, met terugwerkende kracht, een factuur zou kunnen worden opgesteld. Dit is echter, zoals hierboven is opgemerkt, niet mogelijk, zodat de vraag niet hoeft te worden beantwoord.

73. Hetzelfde geldt voor de tweede vraag, onder a). De verwijzende rechter wenst met die vraag te vernemen of de vermelding „Intracommunautaire driehoekstransactie overeenkomstig § 25 UStG 1994. De verschuldigde belasting wordt verlegd naar de ontvanger.” volstaat. Enerzijds veronderstelt ook dit dat het mogelijk is om een factuur met terugwerkende kracht te corrigeren. Anderzijds wordt naar nationaal recht bepaald wat de concrete inhoud van de factuur is (zie artikel 219 bis van de btw-richtlijn). Het Hof kan het nationale recht evenwel niet beoordelen. Het Hof kan zich niet uitspreken over de vraag of verzoekster inderdaad § 25 UStG 1994 op een factuur moet vermelden.

74. Voor het overige volgt uit artikel 226 van de btw-richtlijn welke factuurvermeldingen de lidstaten in beginsel slechts verplicht kunnen stellen. Uit artikel 226, punt 11, van de btw-richtlijn blijkt dat wanneer een levering of dienst is vrijgesteld van btw, die vrijstelling moet worden vermeld. In tegenstelling tot artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn, waarin onderscheid wordt gemaakt tussen een levering [onder a)], een dienst [onder c)] en een intracommunautaire verwerving [onder b)], spreekt artikel 226, punt 11, niet van een intracommunautaire verwerving. De intracommunautaire verwerving is blijkens artikel 42 van deze richtlijn evenmin vrijgesteld, maar wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen zonder dat artikel 41 van de richtlijn toepassing vindt.

75. Uit artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn volgt dat indien de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, moet worden vermeld: „Btw verlegd”. De formulering „De verschuldigde belasting wordt verlegd naar de ontvanger” drukt hetzelfde uit. De vermelding van de grondslag van deze verlegging van de verschuldigde btw (naar nationaal recht of naar Unierecht), is nuttig (zie artikel 226, punt 11, van de btw-richtlijn), maar niet verplicht. Uit een vergelijking van de punten 11 en 11 bis van artikel 226 van de btw-richtlijn blijkt dat het niet nodig is om aan te geven waarop de verlegging berust. Van belang is alleen dat de afnemer weet dat degene die de handeling verricht ervan uitgaat dat de afnemer de belasting verschuldigd is en in het land van bestemming moet afdragen.

V. Conclusie

76. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof te beantwoorden als volgt:

- „1) De persoon voor wie de levering is bestemd, is slechts als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon in de zin van artikel 197 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aangewezen indien op de desbetreffende factuur is vermeld dat de belastingschuld wordt verlegd naar deze afnemer. De enkele vermelding ‚van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie’ volstaat daartoe niet.
- 2) Een factuur met de vereiste vermelding ‚Btw verlegd’ kan achteraf worden uitgereikt, doch slechts met werking ex nunc. Het is daarbij noodzakelijk dat deze factuur ter kennis van de afnemer wordt gebracht.”