



Datum van
inontvangstneming

:

02/06/2021

Zaak C-247/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 april 2021

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 april 2021

Verzoekende partij tot Revision:

Luxury Trust Automobil GmbH

Verwerende partij voor het Verwaltungsgericht:

Finanzamt Österreich (Oostenrijkse belastingdienst), kantoor Baden Mödling

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112 – Intracommunautaire verwerving van goederen – Driehoekstransactie – Aanwijzing van degene voor wie de levering bestemd is als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon – Factuurvermeldingen – Correctie – Voorwaarden – Terugwerkende kracht – Facturering – Toepasselijke voorschriften

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting

- over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 197, lid 1, onder c), van deze richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010) 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. De verschuldigde belasting wordt verlegd naar de ontvanger.”)?
 - b) Is het voor een rechtsgeldige correctie noodzakelijk dat de gecorrigeerde factuur wordt bezorgd bij 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 richtlijn 2006/112/EG (zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 en de rectificatie in PB L 299/46 van 17 november 2010) 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?

Aangehaalde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met name de artikelen 40, 41, 42, 141, 197, 219 bis, en 226, nummers 11 en 11 bis.

Aangehaalde bepalingen van nationaal recht

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) (Oostenrijkse wet op de omzetbelasting 1994; hierna: „UStG 1994”) zoals gewijzigd in 2014 (BGBl. I nr. 112/2012)

§ 25

„Driehoekstransactie

Begrip

§ 25 (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.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in § 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (verwerver) bewijst dat 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.

Niet-onderworpenheid bij intracommunautaire verwerving van goederen

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

- a) de ondernemer (verwerver) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is op het grondgebied van de Unie voor btw-doeleinden geïdentificeerd;
- b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (verwerver) op het nationale grondgebied aan een andere ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geïdentificeerd;
- c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (verwerver) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
- d) de macht om over de verworven goederen te beschikken wordt rechtstreeks door de eerste leverancier of de eerste afnemer aan de laatste afnemer (ontvanger) overgedragen;
- e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.

Uitgifte van een factuur door de verwerver

(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.

Tot voldoening van de belasting gehouden persoon

(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.

Verplichtingen van de verwerver

(6) Tot nakoming van zijn aangifteplicht als bedoeld in lid 2 moet de ondernemer in de lijst de volgende vermeldingen opnemen:

- 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 door de ondernemer verrichte daaropvolgende levering dat hem is toegekend in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen;
- voor elke afzonderlijke ontvanger het bedrag van de tegenprestatie voor de leveringen die op deze wijze door de ondernemer zijn verricht in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. Deze bedragen moeten worden vermeld voor het kwartaal waarin de belastingschuld is ontstaan.

Verplichtingen van de ontvanger

(7) Bij de berekening van de belasting overeenkomstig § 20 moet in het vast te stellen bedrag het op grond van lid 5 verschuldigde bedrag worden meegerekend.”

§ 3

„Plaats van de intracommunautaire verwerving

(8) 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 verwerper jegens de leverancier gebruikt maakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de verwerper bewijst dat de verwerving door de in de eerste zin bedoelde lidstaat is belast. Ingeval dat bewijs wordt geleverd, is § 16 van overeenkomstige toepassing.”

Korte weergave van de feiten en het procesverloop

- 1 Verzoekster tot Revision (hierna: „verzoekster”) is een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht. Zij houdt zich bezig met grensoverschrijdende bemiddeling en grensoverschrijdende verkoop van luxevoertuigen.
- 2 In 2014 heeft verzoekster bij een leverancier in het Verenigd Koninkrijk meerdere malen voertuigen gekocht en deze doorverkocht aan een in Tsjechië gevestigde vennootschap (M s.r.o.). De drie betrokken ondernemers hebben daarbij telkens het btw-identificatienummer van hun staat van vestiging aangegeven. De voertuigen zijn rechtstreeks door de leverancier in het Verenigd Koninkrijk aan de ontvanger in Tsjechië geleverd; het vervoer werd geregeld door verzoekster. 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. De facturen bevatten de vermelding „van belasting vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie”. Op de facturen werd geen omzetbelasting vermeld (enkel het „netto factuurbedrag”; ook in de desbetreffende koopovereenkomsten werd – zo blijkt uit het gedingstukken – alleen de „netto aankoopprijs” vermeld). In de lijst voor de maand 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.
- 3 De Tsjechische onderneming M s.r.o. wordt door de Tsjechische belastingdienst aangemerkt als een „missing trader” (ploffirma). 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 voor btw-doeleinden geïdentificeerd.
- 4 Bij besluit van 25 april 2016 heeft de belastingdienst verzoekster aangeslagen voor de btw over het jaar 2014. In zijn motivering gaf de belastingdienst – met verwijzing naar het verslag over een door de dienst ingesteld fiscaal onderzoek –

aan, dat de drie facturen die verzoekster aan de Tsjechische vennootschap M s.r.o. had uitgereikt geen melding maakte van de verlegging van de verschuldigde btw (§ 25, lid 4, UStG 1994). Er was derhalve sprake van een „mislukte driehoekstransactie”, die achteraf niet meer kon worden hersteld. Vanwege het gebruikte Oostenrijkse btw-identificatienummer werd overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994 uitgegaan van een intracommunautaire verwerving in Oostenrijk.

- 5 Het door verzoekster tegen deze aanslag ingestelde beroep werd door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg) afgewezen, tegen welke afwijzing zij vervolgens Revision heeft ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter).
- 6 In zijn motivering voerde het Bundesfinanzgericht aanvullend aan 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 belasting naar de ontvanger van de levering.
- 7 De bepalingen inzake driehoekstransacties waren in het geval van een situatie in de zin van § 25, lid 1, UStG 1994 niet dwingend van toepassing. Het was in tegendeel het recht van de verwerver (de middelste ondernemer in een driehoekstransactie) om te kiezen of hij al dan niet de regeling inzake driehoekstransacties op een bepaalde levering wilde toepassen. Dat keuzerecht moest op het tijdstip van de afwikkeling van de transactie overeenkomstig de wettelijke voorschriften worden uitgeoefend. Indien de verwerver in de lidstaat van bestemming vrijstelling van belasting over zijn intracommunautaire verwerving wenste te verkrijgen en de verschuldigde belasting voor zijn levering wenste te verleggen naar de ontvanger, moest hij de in § 25, lid 4, UStG 1994 bedoelde gegevens op de factuur vermelden. De facturering van verzoekster bleek gebrekkig te zijn, aangezien op de in het geding zijnde facturen geen melding werd gemaakt van de belastingplichtigheid van de laatste afnemer.
- 8 Indien de factuur van de verwerver niet voldeed aan de inhoudsvereisten van § 25, lid 4, UStG 1994, was de regeling van § 25 UStG 1994 niet van toepassing. In dat geval moest de ketentransactie volgens de algemene regels worden behandeld.
- 9 Verzoekster had op geloofwaardige wijze aangetoond dat zij ten aanzien van de oorspronkelijke facturen in kwestie correctienota's had opgesteld en vervolgens gepoogd had deze te verzenden aan de Tsjechische onderneming. Zij was er evenwel niet in geslaagd aan te tonen dat de correctienota's daadwerkelijk bij de Tsjechische vennootschap waren bezorgd, zodat zij de op haar rustende bewijsverplichting niet was nagekomen.
- 10 Aangezien er derhalve geen sprake was van een herstel van de gebrekkige facturen, hoefde niet nader te worden ingegaan op de vraag of door een latere factuurcorrectie een beroep op de vereenvoudigingsregels van de driehoekstransactie mogelijk was. In het onderhavige geval was in het land van bestemming geen belasting afgedragen.

- 11 Aangezien de facturen geen melding maakten van de belastingplichtigheid van de laatste afnemer, konden de vereenvoudigingsregels voor driehoekstransacties niet worden toegepast en moesten de omzethandelingen derhalve worden beoordeeld op basis van de regels voor ketentransacties. Aangezien verzoekster haar Oostenrijkse btw-identificatienummer had gebruikt, had zij in Oostenrijk een intracommunautaire verwerving verricht. De verwerving werd geacht in Oostenrijk te hebben plaatsgevonden zolang verzoekster niet aantoonde dat de verwerving in het land van bestemming, Tsjechië, was belast. Deze ontbindende voorwaarde had zich niet voorgedaan. Bovendien had verzoekster geen recht op aftrek van voorbelasting over de cumulatieve intracommunautaire verwerving.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Vraag 1

- 12 In casu wordt niet betwist dat er sprake is van een ketentransactie, waarbij de levering door de Britse leverancier de „levering met verplaatsing” is. Bijgevolg heeft verzoekster in Tsjechië een intracommunautaire verwerving verricht, die is gevolgd door een „levering zonder verplaatsing” door verzoekster aan M s.r.o. in Tsjechië. Bovendien wordt de intracommunautaire verwerving overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994 geacht ook in Oostenrijk te hebben plaatsgevonden, aangezien verzoekster gebruik heeft gemaakt van het Oostenrijkse btw-identificatienummer. Verzoekster heeft niet gesteld dat de intracommunautaire verwerving of de daaropvolgende levering zonder verplaatsing in Tsjechië werd belast.
- 13 Het voorwerp van het geding is de in Oostenrijk overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994, geheven btw, dat wil zeggen de aanvullend geheven btw over een (fictieve) intracommunautaire verwerving waarbij gebruik is gemaakt van een Oostenrijks btw-identificatienummer. Deze btw komt economisch ten laste van verzoekster, aangezien hierbij geen aftrek van voorbelasting mogelijk is (zie arrest Hof van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 en C-539/08).
- 14 De intracommunautaire verwerving overeenkomstig § 3, lid 8, UStG 1994 wordt overeenkomstig § 25, lid 2, UStG 1994 geacht te zijn belast, wanneer de ondernemer (verwerver) aantoonde dat er sprake is van een driehoekstransactie en hij zijn aangifteplicht op grond van § 25, lid 6, UStG 1994 is nagekomen. In het onderhavige geding wordt niet betwist dat verzoekster deze aangifteplicht is nagekomen.
- 15 Of er sprake is van een driehoekstransactie wordt bepaald door § 25, lid 1, UStG 1994. Van de hierin genoemde voorwaarden is alleen in geding of is voldaan aan de voorwaarden in § 25, lid 3, UStG 1994 waarnaar hierin wordt verwezen.
- 16 Overeenkomstig § 25, lid 3, UStG 1994 (dat op zich de gevallen regelt waarin de derde bij de driehoekstransactie – d.w.z. „de „ontvanger” – in Oostenrijk is

gevestigd) is de intracommunautaire verwerving in het bijzonder slechts van btw vrijgesteld indien deze overeenkomstig § 25, lid 5, UStG 1994 door de ontvanger verschuldigd is (§ 25, lid 3, onder e), UStG 1994). Overeenkomstig § 25, lid 5, UStG 1994 is in dit geval vereist dat de door de verwerfer uitgereikte factuur in overeenstemming is met lid 4.

- 17 Overeenkomstig § 25, lid 4, UStG 1994 moet de factuur met name uitdrukkelijk melding maken van het bestaan van een intracommunautaire driehoekstransactie en van de belastingplichtigheid van de laatste afnemer.
- 18 De facturen van verzoekster voldeden niet aan dit vereiste, aangezien zij weliswaar melding maakten van een driehoekstransactie, maar niet van de belastingplichtigheid van de laatste afnemer. Op grond hiervan zou – indien alleen het nationale recht was toegepast – de fictie van belastingheffing over de intracommunautaire verwerving in Oostenrijk zich niet hebben voorgedaan.
- 19 Krachtens artikel 42 van de richtlijn is artikel 41, lid 1, van de richtlijn (op grond waarvan ook sprake is van een intracommunautaire verwerving op het grondgebied van de lidstaat van het gebruikte btw-identificatienummer) evenmin van toepassing, wanneer met name degene voor wie de levering bestemd is uit hoofde van artikel 197 van de richtlijn is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Artikel 197, lid 1, onder c), bepaalt in dit verband alleen dat de factuur moet zijn opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5. Het Verwaltungsgerichtshof gaat ervan uit dat er sprake is van een „aanwijzing” als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon in de zin van artikel 42, lid 1, van de richtlijn wanneer de factuur een vermelding bevat zoals bedoeld in artikel 226, nummer 11 bis („Btw verlegd”).
- 20 Op de oorspronkelijke facturen van verzoekster ontbrak evenwel met name de ook overeenkomstig de richtlijn vereiste vermelding („Btw verlegd”).
- 21 De vermelding op de oorspronkelijke facturen van verzoekster berust kennelijk op een verwarring van de „van belasting vrijgestelde intracommunautaire levering” met de belastingplichtigheid van de afnemer in het geval van een driehoekstransactie. In de lijst zijn de leveringen daarentegen door verzoekster formeel eenduidig als driehoekstransacties vermeld.
- 22 Volgens overweging 7 van richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft, moeten bepaalde vereisten betreffende de gegevens die op een factuur moeten worden vermeld, worden gewijzigd teneinde een betere controle op de btw mogelijk te maken en een meer uniforme behandeling van grensoverschrijdende en binnenlandse prestaties te bewerkstelligen. Dit pleit ervoor een strikte naleving van de factureringsregels te eisen – met name wat betreft de vermelding „Btw verlegd” overeenkomstig artikel 226, nummer 11 bis, van de richtlijn – als

voorwaarde voor een daarop gebaseerde voorkeursbehandeling (in casu de toepassing van de regels inzake driehoekstransacties).

- 23 De vermelding op de factuur bij driehoekstransacties strekt er met name toe de laatste afnemer in een intracommunautaire driehoekstransactie in staat te stellen eenduidig en gemakkelijk vast te stellen dat de btw naar hem wordt verlegd. Dit doel zou in voorkomend geval ook kunnen worden bereikt met de in casu gebezigde factuurvermelding, met name wanneer in aanmerking wordt genomen dat op de factuur geen btw-bedrag is vermeld, maar het bedrag uitdrukkelijk is aangeduid als „netto factuurbedrag”. Wellicht zou mogelijk ook in aanmerking moeten worden genomen dat de belastingopbrengsten van deze leveringen ten goede dienen te komen aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt (in casu dus niet Oostenrijk; zie arrest Hof van 27 september 2007, Albert Collée, C-146/05, punt 37).
- 24 Tegen deze achtergrond lijkt het niet uitgesloten dat de vermelding in de oorspronkelijke factuur voldoet aan de Unierechtelijke voorwaarden om degene voor wie de levering bestemd is aan te wijzen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon (zie ook arrest Hof van 18 mei 2017, Litdana, C-624/15, punt 21, waarin – zij het zonder eigen opmerkingen van het Hof – niet werd aangenomen dat een factuurvermelding die niet voldeed aan de bewoordingen van de richtlijn in de weg stond aan de toepassing van de bijzondere regeling). In dit geval zou echter aan de voorwaarden zijn voldaan om de fictieve intracommunautaire verwerving in Oostenrijk als belast te beschouwen.

Vraag 2

- 25 Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst vervolgens de vraag of een dergelijke factuurvermelding rechtsgeldig kan worden gecorrigeerd.
- 26 In het arrest van 19 april 2018 in de zaak Hans Bühler (C-580/16, punt 49) heeft het Hof opgemerkt dat artikel 42, onder a), van de richtlijn de materiële voorwaarde bevat waaraan moet zijn voldaan opdat een verwerving (als die welke in het hoofdgeding in die zaak aan de orde was) wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen overeenkomstig artikel 40 van de richtlijn, terwijl artikel 42, onder b), van de richtlijn preciseert op welke wijze het bewijs van belastingheffing in de lidstaat van bestemming moet worden geleverd; deze laatstgenoemde verplichtingen moeten als formele verplichtingen worden beschouwd.
- 27 Een van de materiële voorwaarden van artikel 42, onder a), is derhalve het feit dat degene voor wie de levering bestemd is overeenkomstig artikel 197 van de richtlijn is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Hiernaar wordt ook verwezen in artikel 141, onder e), van de richtlijn. Overeenkomstig artikel 197, lid 1, onder c), van de richtlijn wordt degene voor

wie de levering bestemd is op de factuur aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

- 28 In het kader van een aftrek van voorbelasting moeten facturen als formele vereisten worden beschouwd. Facturen kunnen in het algemeen worden gecorrigeerd, waarbij de correctie terugwerkt tot het jaar waarin de factuur oorspronkelijk werd uitgereikt (zie arrest Hof van 15 september 2016, Senatex, C-518/14). Zelfs als de btw ten onrechte in rekening is gebracht, kunnen facturen worden gecorrigeerd, wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld (zie arrest Hof van 2 juli 2020, SC Terracult, C-835/18, punten 27 en 28).
- 29 De vraag rijst echter of een dergelijke correctiemogelijkheid ook bestaat met betrekking tot een materieel vereiste. Er zij ook op gewezen dat de toepassing van de regeling inzake driehoekstransacties niet verplicht is; belastingplichtigen kunnen er ook voor kiezen geen gebruik te maken van de vereenvoudigingsmaatregel (zie de conclusie van de advocaat-generaal in zaak C-580/16, met name voetnoot 15). Een correctie van de factuur zou dus niet louter een formele maatregel zijn, maar leiden tot de toepassing van andere regels (preferentiële driehoekstransactie in plaats van gewone ketentransactie). Indien de factuur echter rechtsgeldig zou kunnen worden gecorrigeerd, zou dit ertoe kunnen leiden dat daarmee ook de fictieve intracommunautaire verwerving wordt geacht in Oostenrijk te zijn belast.
- 30 In dit verband rijst in de onderhavige procedure voorts de vraag of het volstaat dat de opsteller van de factuur een gecorrigeerde factuur opstelt en aan de ontvanger stuurt, dan wel of het voor een rechtsgeldige correctie van de factuur ook vereist is dat de gecorrigeerde factuur bij de ontvanger is bezorgd. Ten slotte lijkt het niet duidelijk of een factuurcorrectie in een dergelijk geval – overeenkomstig het arrest in de zaak Senatex – zou kunnen terugwerken tot de oorspronkelijke datum van de factuur, dan wel of zij slechts rechtsgeldig zou zijn voor de periode waarin de factuurcorrectie is aangebracht. Indien deze factuurcorrectie geen terugwerkende kracht zou hebben, zou in de onderhavige procedure, die betrekking heeft op de btw over 2014, een correctie in 2016 niet in aanmerking hoeven te worden genomen.

Vraag 3

Volgens § 25, lid 4, UStG 1994 wordt de factuur (in het algemeen) opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de verwerver zijn bedrijf voert. In het onderhavige geval oefent de verwerver (verzoekster dus) zijn bedrijf uit vanuit Oostenrijk, zodat de opstelling van de factuur overeenkomstig § 25, lid 4, UStG 1994 aan het Oostenrijkse recht zou moeten worden getoetst.

- 31 Verzoekster stelt echter dat niet het Oostenrijkse maar het Tsjechische recht bepalend is voor de belastingvrijstelling van de intracommunautaire verwerving in

- Tsjechië. Anders dan naar Oostenrijks recht wordt naar Tsjechisch recht de verschuldigde btw ook dan naar de ontvanger (M s.r.o.) verlegd, wanneer de factuur geen melding van deze verlegging bevat; daartoe is – zoals blijkt uit hetgeen verzoekster tot op heden heeft aangevoerd – voldoende dat de factuur een vermelding bevat dat er sprake is van een driehoekstransactie (of dit argument met betrekking tot het Tsjechische recht juist is, is tot dusver nog niet onderzocht).
- 32 Volgens artikel 42, onder a), van de richtlijn is de regeling betreffende de fictieve intracommunautaire verwerving van artikel 41, lid 1, van de richtlijn niet van toepassing wanneer, onder meer, degene voor wie de levering bestemd is krachtens artikel 197 van de richtlijn is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Artikel 197, lid 1, onder c), bepaalt dat in dit geval de factuur moet zijn opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5.
- 33 Overeenkomstig artikel 219 bis, lid 1, van de richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU en de rectificatie van de Duitse taalversie in PB L 299/46 van 17 november 2010), gelden voor facturering in beginsel 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.
- 34 De door verzoekster uit te reiken factuur heeft betrekking op de levering „zonder verplaatsing” door verzoekster aan M s.r.o.; deze vond plaats in Tsjechië, zodat volgens deze algemene regel Tsjechisch recht van toepassing zou zijn.
- 35 Volgens artikel 219 bis, lid 2, van de richtlijn is de facturering echter onder bepaalde voorwaarden onderworpen aan het Oostenrijkse recht, aangezien verzoekster als leverancier in Oostenrijk en niet in Tsjechië is gevestigd. Dit zou echter ook vereisen dat de btw verschuldigd zou zijn door de „afnemer”.
- 36 Allereerst moet hier worden aangenomen dat met „afnemer” in deze context niet de „verwerver” in de zin van § 25 UStG 1994, dat wil zeggen de „middelste” deelnemer (tussenhandelaar) aan de driehoekstransactie wordt bedoeld, maar de ontvanger van de levering (in casu dus M s.r.o.). Er zij evenwel op gewezen dat M s.r.o. niet bij voorbaat de btw verschuldigd is, doch slechts indien zij is aangewezen als de persoon die gehouden is de btw te voldoen, welke aanwijzing op de factuur geschiedt.
- 37 Indien het betoog van verzoekster (dat, zoals gezegd, nog niet inhoudelijk is onderzocht) juist zou zijn, zouden de gegevens op de factuur ertoe kunnen leiden dat er naar Tsjechisch recht sprake is van een rechtsgeldige aanwijzing van de ontvanger als persoon die gehouden is de btw te voldoen. Volgens artikel 219 bis, lid 2, van de richtlijn zou dit tot gevolg hebben dat – juist omdat degene voor wie de levering bestemd is rechtsgeldig is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon – de uitreiking van de factuur aan het Oostenrijkse recht zou moeten worden getoetst. Naar Oostenrijks recht zou echter de enkele vermelding van een driehoekstransactie niet gelden als rechtsgeldige aanwijzing

van de ontvanger als persoon die tot voldoening van de belasting is gehouden, met als gevolg dat in dit geval Tsjechisch recht zou moeten worden toegepast.

- 38 Om deze cirkelredenering te doorbreken, zou het recht dat op de uitreiking van de factuur van toepassing is, kunnen worden bepaald op basis van wat vóór de uitreiking van de factuur (los daarvan) het geval was. Bijgevolg zou de uitreiking van de factuur onderworpen zijn aan het Tsjechische recht. Volgens het betoog van verzoekster zou er sprake zijn van een rechtsgeldige aanwijzing van M s.r.o. als de persoon die naar Tsjechisch recht de belasting verschuldigd is. Dit zou verder ertoe kunnen leiden dat daarmee de fictieve intracommunautaire verwerving wordt geacht in Oostenrijk te zijn belast.
- 39 Een soortgelijke rechtsvraag wordt behandeld in verordening (EG) nr. 593/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 2008 inzake het recht dat van toepassing is op verbintenissen uit overeenkomst (Rome I). Overeenkomstig artikel 3, lid 5, van deze verordening wordt de kwestie of er overeenstemming tussen de partijen tot stand is gekomen over de keuze van het toepasselijke recht en of deze overeenstemming geldig is, beheerst door de artikelen 10, 11 en 13. Overeenkomstig artikel 10, lid 1, van deze verordening worden het bestaan en de geldigheid van de overeenkomst of van een bepaling daarvan beheerst door het recht dat ingevolge deze verordening toepasselijk zou zijn, indien de overeenkomst of de bepaling geldig zou zijn.
- 40 Ook al is deze verordening – zoals reeds volgt uit artikel 1, lid 1, ervan – „in het bijzonder niet van toepassing op fiscale zaken, douanezaken en administratiefrechtelijke zaken”, dan nog zou het concept van deze regeling eventueel naar analogie kunnen worden toegepast op de hier te beoordelen juridische kwestie. Indien de vaststelling van M s.r.o. als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon rechtsgeldig zou zijn (hetgeen precies de veronderstelling van verzoekster is), zou de facturering overeenkomstig artikel 219 bis, lid 2, van de richtlijn naar Oostenrijks recht moeten worden beoordeeld. Op basis van (uitsluitend; zie evenwel de eerste vraag) het Oostenrijkse recht, voldoet de vermelding op de factuur echter niet aan de vereisten om M s.r.o. aan te wijzen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Dit zou ertoe kunnen leiden dat de fictieve intracommunautaire verwerving niet kan worden geacht in Oostenrijk te zijn belast.