



Datum van
inontvangstneming

:

18/12/2014

Zaak C-518/14

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

18 november 2014

Verwijzende rechter:

Niedersächsisches Finanzgericht (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 juli 2014

Verzoekende partij:

Senatex GmbH

Verwerende partij:

Finanzamt Hannover-Nord

[Or. 1]

BESCHIKKING

In de zaak van

Senatex GmbH, [OMISSIS] Hannover,

verzoekster,

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Hannover-Nord, [OMISSIS]

verweerder,

betreffende de omzetbelasting 2008 tot en met 2011

heeft het Niedersächsische Finanzgericht – vijfde kamer – op grond van de terechtzitting van 3 juli 2014 [OMISSIS]

[OMISSIS]

beslist:

1. De behandeling van de zaak wordt [OMISSIS] geschorst en voor een prejudiciële beslissing verwezen naar het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”).
2. Het Hof wordt krachtens artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
 - a) Wordt de door het Hof in de zaak „Terra Baubedarf-Handel” (arrest van 29 april 2004 – C-152/02, Jurispr. blz. 5583 [ECLI:EU:C:2004:268]) aanvaarde werking ex nunc van een eerste **[Or. 2]** factuur, in situaties als de onderhavige, waarin een onvolledige factuur is aangevuld, door de uitspraken van het Hof in de zaken „Pannon Gép” (arrest van 15 juli 2010 – C-368/09, [ECLI:EU:C:2010:441]) en „Petroma Transports” (arrest van 8 mei 2013 – C-271/12, [ECLI:EU:C:2013:297]) in zoverre gerelativeerd dat het Hof in een dergelijk geval uiteindelijk terugwerkende kracht wilde toestaan?
 - b) Aan welke minimumeisen moet een factuur voldoen om met terugwerkende kracht te kunnen worden gecorrigeerd? Moet de oorspronkelijke factuur reeds een fiscaal nummer of btw-identificatienummer bevatten 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?
 - c) Is de correctie van de factuur nog op tijd wanneer die pas plaatsvindt in het kader van een bezwaarprocedure tegen de beschikking (wijziging aanslag) van de belastingdienst?

Feiten

Voorwerp van het geschil is het tijdstip van de aftrek van de btw van gecorrigeerde facturen.

Verzoekster drijft een groothandel in textiel. Ingevolge een beschikking van 21 januari 2013 heeft bij verzoekster in de periode van 11 februari 2013 tot en met 17 mei 2013 een fiscale controle plaatsgevonden met betrekking tot de jaren 2008 tot en met 2011. In het kader van dit onderzoek heeft verweerder het volgende vastgesteld [OMISSIS]:

- „Aftrek van de btw berekend in creditnota's die verzoekster aan haar handelsagenten heeft verstrekt, is niet mogelijk, aangezien de creditnota's geen geldige facturen zijn in de zin van § 15, lid 1, juncto § 14, lid 4, Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”). De facturen bevatten noch in de verrekening van de provisie noch in de bijlagen het fiscaal nummer of het btw-identificatienummer van de desbetreffende ontvanger van de creditnota (handelsagent). Er wordt ook niet verwezen naar een ander document waaraan voornoemde gegevens kunnen worden ontleend.
- Hetzelfde geldt voor de aftrek van de btw die in facturen van reclameontwerper H. Joachim Horn in rekening is gebracht. Ook de btw over deze bedragen mag niet worden afgetrokken.
- [OMISSIS]

[Or. 3]

	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]
[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]	[OMISSIS]

[”]

Verzoekster heeft de provisieverrekeningen (creditnota's) betreffende de litigieuze jaren 2009 tot en met 2011 voor haar handelsagenten nog tijdens de fiscale controle op 2 mei 2013 zodanig gecorrigeerd, dat het fiscaal nummer of btw-identificatienummer van iedere handelsagent aanvullend in de factuur werd opgenomen. Ook de facturen van reclameontwerper H. Joachim Horn voor de jaren 2009 tot en met 2011 werden nog tijdens de fiscale controle op dezelfde datum op deze wijze gecorrigeerd.

Desalniettemin heeft de belastingdienst de btw-afrek over eenkomstig de vaststellingen van de bedrijfscontrole [OMISSIS] verminderd omdat de voorwaarden voor de btw-afrek niet in de litigieuze jaren aanwezig zouden zijn geweest, maar pas op het tijdstip waarop de correcties in de facturen werden aangebracht (2013).

Tegen de naar aanleiding van de fiscale controle gewijzigde btw-aanslagen 2008 tot en met 2011 van 2 juli 2013 heeft verzoekster bij schrijven van 19 juli 2013 bezwaar aangetekend. Pas tijdens de bezwaarprocedure bleek dat voor 2008 nog geen gecorrigeerde facturen waren uitgereikt. Op 11 februari 2014 heeft verzoekster vervolgens voor haar handelsagenten de provisieafrekeningen (creditnota's) ook voor het litigieuze jaar 2008 zodanig gecorrigeerd dat de afrekeningen werden aangevuld met het fiscaal nummer of btw-identificatienummer van de handelsagenten. Hetzelfde geldt voor de op het litigieuze jaar 2008 betrekking hebbende afrekeningen van reclameontwerper H. Joachim Horn. Kopieën van de gecorrigeerde facturen van 11 februari 2014 werden nog tijdens de bezwaarprocedure op 24 februari 2014 aan verweerder toegezonden.

Bij beschikking op bezwaar van 3 maart 2014 bleef verweerder bij zijn opvatting dat pas met de correctie van de facturen in 2013 respectievelijk 2014 aan de voorwaarden voor aftrek van de btw was voldaan. Het is volgens verweerder niet mogelijk aan een correctiefactuur terugwerkende kracht tot de datum van de prestatie (ex tunc) toe te kennen.

[Or. 4]

Tegen deze beschikking richt zich het op 5 maart 2014 ingestelde beroep. Verzoekster is van mening dat de aangebrachte correcties op de facturen terugwerkende kracht (voor de litigieuze jaren 2008 tot en met 2011) hebben, aangezien ze vóór de laatste administratieve beslissing (beschikking op bezwaar van 3 maart 2014) waren aangebracht.

Voor de litigieuze jaren 2009 tot en met 2011 zijn de correcties volgens verzoekster reeds tijdens de fiscale controle aangebracht. Het litigieuze jaar 2008 verschilt volgens haar slechts in zoverre, dat de gecorrigeerde creditnota's en facturen pas tijdens van de bezwaarprocedure, maar nog vóór de afgifte van de beschikking op bezwaar en derhalve tijdig zijn verstrekt.

Het Hof heeft volgens verzoekster voor het eerst bij arrest van 15 juli 2010 (C-368/09 – Pannon Gép, [ECLI:EU:C:2010:441]) vastgesteld dat binnen zekere grenzen een factuurcorrectie ex tunc mogelijk is. In zijn recentere uitspraak van 8 mei 2013 (C-271/12 – Petroma Transports, [ECLI:EU:C:2013:297], punt 34) heeft het Hof volgens verzoekster terugwerkende kracht van een gecorrigeerde factuur aanvaard ingeval de correctie nog tijdens de administratieve procedure heeft plaatsgevonden.

Verzoekster concludeert tot:

nietigverklaring van alle gewijzigde aanslagen betreffende de btw over de jaren 2008 tot en met 2011 van 2 juli 2013 in de vorm van de beschikking op bezwaar van 3 maart 2014.

Verweerder concludeert tot:

verwerping van het beroep.

Hij wijst erop dat een gecorrigeerde factuur geen terugwerkende kracht kan hebben. Hij refereert aan de opvatting van de administratie in hoofdstuk 5.2, lid 5, van het Umsatzsteuer-Anwendungslass (richtsnoer voor de toepassing van de btw; hierna: „UStAE”). Volgens deze instructie kan bij factuurcorrecties pas aanspraak worden gemaakt op aftrek van de btw op het tijdstip waarop de correcties plaatsvinden en deze aan de ontvanger van de factuur worden verstrekt. Aan dit oordeel houdt de belastingdienst ook na wijzing van de bovengenoemde arresten van het Hof (C-368/09 en C-271/12) vast [OMISSIS].

Aangezien verzoekster de litigieuze facturen pas in 2013 respectievelijk 2014 heeft gecorrigeerd, moet de aftrek van de btw volgens verweerder ook pas in 2013 respectievelijk 2014 en niet in de litigieuze jaren 2008-2011 in aanmerking worden genomen.

Motivering

I – Schorsing van de procedure en verwijzing naar het Hof

[OMISSIS]

[Or. 5]

II – Relevante bepalingen

1. Nationaalrechtelijke bepalingen

[OMISSIS]

[Or. 6]

[OMISSIS]

[Or. 7]

[OMISSIS]

[Or. 8]

[OMISSIS]

[De bepalingen die relevant zijn voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing en de wezenlijke inhoud daarvan worden in hoofdstuk III (nogmaals) weergegeven.]

2. Unierechtelijke bepalingen (btw-richtlijn)

Artikel 63 - Goederenleveringen en diensten

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

Hoofdstuk 1 - Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

Artikel 167

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

Artikel 168

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;
- b) [...]

Hoofdstuk 4 - Wijze van uitoefening van het recht op aftrek

Artikel 178

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;

b) [...]

[Or. 9]

III – Verwijzing naar het Hof

1. Situatie naar nationaal recht

- 1 Volgens § 15, lid 1, aanhef en punt 1, eerste volzin, UStG kan een ondernemer de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en overige diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht (ontvangen prestaties), als voorbelasting aftrekken.
- 2 Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer een overeenkomstig § 14 opgestelde factuur bezit (§ 15, lid 1, aanhef en punt 1, tweede volzin, UStG), die alle gegevens bevat die in § 14, lid 4, punten 1 tot en met 9, UStG worden genoemd.
- 3 De voorbelasting kan pas worden afgetrokken in het belastingtijdvak waarin alle materieelrechtelijke voorwaarden in de zin van § 15, lid 1, punt 1, eerste volzin, UStG zijn vervuld [OMISSIS].
- 4 In het Duitse recht bepaalt § 31, lid 5, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit omzetbelasting; hierna „UStDV”) in algemene zin dat een factuur kan worden gecorrigeerd wanneer deze niet alle gegevens overeenkomstig § 14, lid 4, of § 14a, UStG bevat of wanneer gegevens in de factuur onjuist zijn. Het volstaat wanneer de ontbrekende of onjuiste gegevens worden verstrekt door middel van een document dat specifiek en eenduidig betrekking heeft op de factuur. Daarbij worden aan de vorm en inhoud dezelfde eisen gesteld als in § 14 UStG. In de bijzondere gevallen van een onjuiste (§ 14c, lid 1, UStG) of ongerechtvaardigde vermelding (§ 14c, lid 2, UStG) van omzetbelasting bepaalt de wet dat § 17, lid 1, UStG analoog moet worden toegepast. De correctie van facturen heeft derhalve geen terugwerkende kracht, maar geldt voor de periode waarin de gecorrigeerde factuur aan de afnemer wordt verstrekt of waarin aan het herzieningsverzoek wordt voldaan na opheffing van het risico van verminderde belastinginkomsten.
- 5 Indien de btw-aftrek vanwege ontbrekende of onjuiste factuurgegevens wordt geweigerd, kan de aftrekbaarheid volgens Duits recht door middel van een factuurcorrectie op het tijdstip van de rectificatie tot stand komen. De door de fiscus te ontvangen omzetbelasting blijft in dat geval gelijk, maar desondanks kunnen voor de ondernemer hogere fiscale lasten ontstaan. Als de aftrek van de btw namelijk pas jaren later wordt geweigerd, bijvoorbeeld naar aanleiding van een fiscale controle, leidt heffingsrente overeenkomstig § 233a van de Abgabenordnung (belastingwet; hierna: „AO”) tot aanzienlijke financiële lasten.

- 6 De rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste belastingrechter; hierna: „BHF”) is er tot nu toe niet van uitgegaan dat later ingediende volledige facturen of factuurcorrecties terugwerkende kracht hebben tot het belastingtijdvak waarin de prestatie is verricht of tot het tijdstip waarop de oorspronkelijke factuur is uitgereikt. Aftrek van de btw is volgens het BHF pas toegestaan in het belastingtijdvak waarin alsnog de volledige factuur is verstrekt of de factuur is gecorrigeerd [OMISSIS].

[Or. 10]

- 7 In een recentere uitspraak heeft het BHF verduidelijkt dat aan een eerste factuur geen terugwerkende kracht kan worden toegekend, maar het BFH liet uitdrukkelijk in het midden „of, en zo ja, onder welke voorwaarden, een factuurcorrectie op grond van het ‚Pannon Gép’-arrest en eventueel de ‚Petroma Transports’-uitspraak terugwerkende kracht zou kunnen hebben” [OMISSIS].
- 8 De fiscus kent aan een factuurcorrectie geen terugwerkende kracht toe (hoofdstuk 15.2, lid 5, UStAE, volgens hetwelk „ aanspraak op aftrek van de btw pas kan worden gemaakt op het tijdstip waarop de opsteller van de factuur de factuur heeft gecorrigeerd”).
- 9 Bij toepassing van de nationale wettelijke beginselen zou de btw van de gecorrigeerde facturen pas in aftrek kunnen worden gebracht voor het belastingtijdvak waarin aan alle voorwaarden inzake de factuur is voldaan. Dit zou in 2013 respectievelijk 2014 zijn, omdat de facturen pas tijdens de fiscale controle (litigieuze jaren 2009 tot en met 2011) dan wel tijdens de bezwaarprocedure (litigieus jaar 2008) werden aangevuld met het tot dan toe ontbrekende fiscale nummer of btw-identificatienummer van degene die de prestatie heeft verricht.
- 10 Over de btw van de oorspronkelijke (onvolledige) facturen die verzoekster in de litigieuze jaren 2008 tot en met 2011 ten onrechte heeft afgetrokken, zou volgens § 233a AO rente moeten worden betaald.

2. Eerste prejudiciële vraag

- 11 a) De btw-richtlijn bevat geen expliciete regelingen betreffende de correctie van facturen.
- 12 Volgens artikel 167, lid 1, van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 63 is dit het geval zodra de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Daarentegen volgt uit artikel 178, punt a), dat de uitoefening van het recht op aftrek verbonden is aan het bezit van een geldige factuur. Geldig is een factuur die de vermeldingen bevat die worden opgesomd in artikel 226 van de btw-richtlijn (correspondeert met § 14, lid 4, UStG).

- 13 b) Dienovereenkomstig besliste het Hof reeds onder de vóór de btw-richtlijn geldende Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting in het arrest van 29 april 2004 (C-152/02 – Terra Baubedarf-Handel, Jurispr. blz. 5583 [ECLI:EU:C:2004:268]), dat het niet in strijd is met het evenredigheids- en het neutraliteitsbeginsel wanneer de belastingplichtige de btw pas kan aftrekken voor het belastingtijdvak waarvoor hij in het bezit is van een geldige factuur.

- 14 In de samenvatting van het bovengenoemde arrest verklaart het Hof:

„Voor de aftrek bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van de zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het recht op aftrek moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aangifteperiode waarin aan de twee door deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, te weten dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, en dat de belastingplichtige in het bezit is van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.”

In de zaak „Terra Baubedarf Handel GmbH” ging het niet om een factuurcorrectie, maar om een voor het eerst ingeroepen recht op aftrek.

- 15 c) In de zaak „Pannon Gép” heeft het Hof voor het eerst bevestigd dat het in beginsel is toegestaan een factuur te corrigeren (arrest van 15 juli 2010 – C-368/09, [ECLI:EU:C:2010:441]).

Pannon Gép was een bouwbedrijf dat werk uitbesteedde aan een onderaannemer. Uit controle bleek dat verscheidene aankoopfacturen van Pannon Gép een onjuiste datum van voltooiing van de werkzaamheden vermeldden. Daarop weigerde de Hongaarse belastingdienst de aftrek van de in deze facturen in rekening gebrachte btw. Ongeveer een jaar later – na uitreiking van de oorspronkelijk onjuiste facturen – annuleerde de onderaannemer de desbetreffende facturen en verstreekte nieuwe, gecorrigeerde facturen. De Hongaarse belastingdienst bleef – ook na de correctie – bij zijn standpunt dat aftrek van de btw niet was toegestaan. De dienst voerde als motivering onder meer aan dat de nieuwe facturen niet doorlopend waren genummerd.

- 16 Het Hof stelde ten aanzien daarvan vast: De lidstaten kunnen de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen. Zij kunnen alleen de gegevens verlangen waarin artikel 226 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk voorziet. De aftrek van de btw kan hier dus niet afhankelijk worden gesteld van de vermelding van bepaalde factuurnummers.

- 17 Voorts verklaarde het Hof dat een correctie van een factuur mogelijk is totdat de betrokken belastingdienst een beslissing over de btw-aftrek heeft genomen. In die gevallen moet de factuur niet alleen aan de afnemer worden toegestuurd. De

belastingplichtige moet de gecorrigeerde factuur ook aan de betrokken belastingdienst doen toekomen vóór de vaststelling van een afwijzende beslissing over de aftrek van de btw.

18 Expliciet stelt het Hof in de zaak „Pannon Gép” (punt 45) vast:

„[Het Unierecht verzet zich] tegen een nationale regeling of praktijk waarbij de nationale autoriteiten een belastingplichtige het recht weigeren om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting op te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken op grond dat de oorspronkelijke factuur, in zijn bezit ten tijde van de aftrek, een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en er geen doorlopende nummering was van de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken instantie vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken.”

19 d) In de zaak „Petroma Transports” heeft het Hof zich eveneens over de kwestie van de factuurcorrectie uitgelaten (arrest van 8 mei 2013 – C-271/12, [ECLI:EU:C:2013:297]). In deze zaak ging het om facturen met een onnauwkeurige omschrijving van de verrichte prestaties. Het Hof verwierp de mogelijkheid van een factuurcorrectie (met terugwerkende kracht) met de motivering dat de nodige gegevens pas aan de belastingdienst waren verstrekt nadat deze al had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren.

20 Ten aanzien hiervan verklaarde het Hof in de zaak „Petroma Transports” (punten 34 en 35) het volgende:

Het gemeenschappelijke btw-stelsel verbiedt niet dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd. Wanneer is voldaan aan alle materiële vereisten voor het recht op btw-aftrek en de belastingplichtige de betrokken autoriteit een gecorrigeerde factuur heeft bezorgd voordat deze autoriteit een beslissing neemt, kan dit recht de belastingplichtige in beginsel niet worden geweigerd op grond dat de oorspronkelijke factuur een fout bevatte (zie in die zin arrest Pannon Gép Centrum, reeds aangehaald, punten 43-45).

Evenwel dient te worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de gegevens die nodig waren om de facturen te vervolledigen en te corrigeren, zijn verstrekt nadat de belastingadministratie had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren, zodat de aan deze administratie overgelegde facturen op het tijdstip waarop deze beslissing is genomen, nog niet waren gecorrigeerd teneinde deze administratie in staat te stellen de juiste heffing van de btw en de controle daarvan te verzekeren.

- 21 Hieruit volgt naar de opvatting van de verwijzende rechter dat wanneer de belastingplichtige onjuiste facturen laat corrigeren en geldige facturen aan de belastingdienst overlegt, de btw-aftrek niet definitief mag worden geweigerd op grond van het enkele feit dat de oorspronkelijke factuur een onjuistheid bevatte.
- 22 e) Of uit deze uitspraak (eventueel in samenhang met de bovengenoemde Pannon Gép-uitspraak) vervolgens kan worden afgeleid dat de correctie terugwerkende kracht heeft tot het tijdstip waarop de eerste factuur werd verstrekt, is in de rechtspraak en de rechtsleer omstreden.
- 23 aa) Verscheidene belastingrechtters zijn er vervolgens van uitgegaan dat aan een factuurcorrectie ook met inachtneming van het arrest „Pannon Gép” geen terugwerkende kracht kan worden toegekend [OMISSIS]
- [OMISSIS] [Or. 13] [OMISSIS]
- [OMISSIS]
- 24 Deze opvatting vindt steun in een deel van de rechtsleer [OMISSIS]. De belastingdienst wijst de terugwerkende kracht van een factuurcorrectie eveneens af [OMISSIS].
- 25 Als reden wordt aangevoerd dat het arrest „Pannon Gép” het eerdere arrest „Terra Baubedarf-Handel” niet ter discussie heeft willen stellen. De problematiek van de terugwerkende kracht van factuurcorrecties was volgens deze opvatting geen voorwerp van de prejudiciële vragen in het hoofdgeding. Bovendien wordt, aldus deze opvatting, het arrest „Terra Baubedarf” in het arrest „Pannon Gép” helemaal niet genoemd, hetgeen echter voor de hand had gelegen als het Hof zich van zijn eerdere uitspraak in de zaak „Terra Baubedarf” had willen distantiëren [OMISSIS].
- 26 bb) Anderen [belastingrechtters en stemmen binnen de rechtsleer] vatten de uitspraak „Pannon Gép” zo op dat het Hof aan een factuurcorrectie terugwerkende kracht wilde toekennen in die gevallen waarin de belastingdienst de gecorrigeerde factuur al voor de vaststelling van de (afwijzende) aanslag had ontvangen [OMISSIS].
- 27 Volgens deze tegengestelde opvatting tekent zich met de arresten „Pannon Gép” en „Petroma Transports” een onderscheid af tussen de terugwerkende kracht van een factuurcorrectie en de ontbrekende terugwerkende kracht van een voor het eerst verstrekte factuur, dat ertoe kan leiden dat er terecht een einde komt aan de tot nu toe gevolgde praktijk bij fiscale controles om door het weigeren van btw-aftrek bij onjuistheden in een factuur, voor het onderzochte tijdvak tot een hoger bedrag te komen waarover volgens § 233a AO rente verschuldigd is [OMISSIS].
- 28 Het BFH deelt de laatstgenoemde opvatting in zoverre, dat het eveneens onderscheid maakt tussen een – binnen de werkingssfeer van het arrest „Terra

Baubedarf’ vallende – werking ex nunc van een eerste factuur en een – binnen de werkingssfeer van het arrest „Pannon Gép” vallende – mogelijke werking ex tunc van een factuurcorrectie [OMISSIS]. Het BHF liet in het arrest [OMISSIS] echter uitdrukkelijk de vraag onbeantwoord, „of, en zo ja onder welke voorwaarden, een dergelijke terugwerkende kracht btw-rechtelijk in aanmerking moet worden genomen”.

[Or. 14]

- 29 cc) De verwijzende rechter vraagt zich af of de nationale regeling volgens welke het met terugwerkende kracht corrigeren van een factuur in beginsel is uitgesloten, verenigbaar is met het Unierecht. Hij neigt ertoe aan een gecorrigeerde factuur onder bepaalde omstandigheden terugwerkende kracht toe te kennen. De rechtsoverwegingen van het Hof in de zaak „Terra Baubedarf-Handel” verzetten zich volgens de verwijzende rechter niet tegen een dergelijke opvatting. De in dat arrest door het Hof vastgestelde werking ex nunc van een eerste facturering wordt althans voor de – hier aan de orde zijnde – situatie, waarin een onvolledige factuur is aangevuld, door de uitspraken „Pannon Gép” en „Petroma Transports” wellicht in zoverre gerelativeerd dat het Hof in een dergelijk geval – naar de opvatting van de verwijzende rechter – uiteindelijk terugwerkende kracht wilde toestaan.
- 30 Aangezien de hier bepleite uitlegging van de genoemde arresten van het Hof, gelet op de bovengenoemde controverse, echter geenszins dwingend of eenduidig is, verzoekt de rechter het Hof door middel van een prejudiciële vraag om verduidelijking van dit punt (eerste prejudiciële vraag).

3. Tweede prejudiciële vraag

- 31 Voor het geval dat de eerste prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord, moet worden verduidelijkt aan welke voorwaarden de eerste factuur moet voldoen om aan de aanvulling van deze (eerste) factuur terugwerkende kracht te kunnen toekennen.
- 32 In twee procedures in kort geding heeft het BHF geëist dat het als eerste uitgereikte document aan de volgende minimumeisen voor een factuur moet voldoen: vermelding van de opsteller van de factuur en de afnemer, omschrijving van de prestatie en vermelding van de vergoeding en de afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting ([OMISSIS]).
- 33 Daarmee knoopt het BHF aan bij een recent gewezen arrest waarin uitspraak moest worden gedaan over de vraag of een factuur die bepaalde kenmerken (concreet: opeenvolgend factuurnummer en tijdstip van de levering) miste en dus geen recht op btw-af trek gaf, toch het rechtsgevolg van § 14c UStG kon hebben. Het BHF beantwoordde die vraag bevestigend en definieerde bepaalde minimumeisen voor een factuur in de zin van § 14c UStG [OMISSIS], namelijk

vermelding van de opsteller van de factuur, de afnemer, een omschrijving van de prestatie, het btw-bedrag en de vergoeding.

- 34 De verwijzende rechter heeft deze opvatting van het BFH gevolgd en in de schorsingsprocedure reeds beslist dat de hier aan de orde zijnde aanvullingen van de facturen (vermelding van het fiscaal nummer of btw-identificatienummer) terugwerkende kracht hebben, omdat aan de bovengenoemde minimumfactuureisen (vermelding van de opsteller van de factuur, de afnemer, omschrijving van de prestatie, de vergoeding en het btw-bedrag) was voldaan [OMISSIS].

[Or. 15]

- 35 De verwijzende rechter ziet zich in zijn opvatting gesterkt door het arrest van het Hof van 27 september 2012 – C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleistungsbau GmbH, [ECLI:EU:C:2012:592]). Het Hof heeft in deze uitspraak het belang van het btw-identificatienummer gerelativeerd voor de vraag of een vrijgestelde intracommunautaire levering kan worden aangenomen. Ook al wordt daarmee geen uitspraak gedaan over het belang van het gebruik van het btw-identificatienummer voor het inroepen van het recht op aftrek, toch leidt de verwijzende rechter uit dit arrest af dat het Hof er in het algemeen toe neigt het belang van het btw-identificatienummer niet over te waarden (in dezelfde zin arrest van het Hof van 6 september 2012 – C-273/11, Mesček-Gabona Kft, [ECLI:EU:C:2012:547]). Dat rechtvaardigt de veronderstelling dat het achteraf opnemen van dat nummer in een factuur een zuiver aanvullend karakter heeft en het btw-identificatienummer geen zodanige constitutieve werking heeft dat het achteraf opnemen ervan uitsluitend ex nunc gevolgen sorteert [OMISSIS].
- 36 Tegen dit – hier ingenomen – standpunt wordt ingebracht dat de vermelding van het fiscaal nummer een van de factuurgegevens is die „binnen redelijke grenzen door de afnemer kunnen worden gecontroleerd” [OMISSIS]. Wanneer de afnemer deze controle niet uitvoert, kan hij zich volgens deze opvatting niet beroepen op het beginsel van gewettigd vertrouwen, met het gevolg dat niet kan worden uitgegaan van een factuur die recht geeft op btw-aftrek omdat de factuur corrigeerbaar is [OMISSIS]. Volgt men deze opvatting, dan zou er in het onderhavige geval geen sprake zijn van een corrigeerbare factuur.
- 37 Aangezien noch uit de btw-richtlijn noch uit de rechtspraak van het Hof voldoende duidelijk en nauwkeurig kan worden afgeleid, welke Unierechtelijke eisen aan een – met terugwerkende kracht – corrigeerbare factuur moeten worden gesteld, verzoekt de verwijzende rechter het Hof door middel van een prejudiciële vraag om verduidelijking van dit punt (tweede prejudiciële vraag).

4. Derde prejudiciële vraag

- 38 Wanneer aan de in casu aangebrachte aanvullingen op de facturen terugwerkende kracht kan worden toegekend omdat er al sprake was van corrigeerbare facturen, rijst ten slotte de vraag of de correcties die op het tijdstip van de fiscale controle dan wel tijdens de bezwaarprocedure zijn aangebracht, nog als tijdig in de zin van de rechtspraak van het Hof kunnen worden aangemerkt.
- 39 Het Hof heeft in de zaak „Petroma Transports” (arrest van 8 mei 2013 – C-271/12, [ECLI:EU:C:2013:297], punten 34 en 35) hierover als volgt geoordeeld:

Het gemeenschappelijke btw-stelsel verbiedt niet dat onjuiste facturen worden gecorrigeerd. Wanneer is voldaan aan alle materiële vereisten voor het recht op btw-aftrek **en de belastingplichtige de betrokken autoriteit een gecorrigeerde factuur heeft bezorgd voordat deze autoriteit een beslissing neemt**, kan dit recht de belastingplichtige in beginsel niet worden geweigerd op grond dat de oorspronkelijke factuur een [Or. 16] fout bevatte (zie in die zin arrest Pannon Gép Centrum, reeds aangehaald, punten 43-45). 45).

Evenwel dient te worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de gegevens die nodig waren om de facturen te vervolledigen en te corrigeren, zijn verstrekt **nadat de belastingadministratie had beslist om het recht op btw-aftrek te weigeren**, zodat de aan deze administratie overgelegde facturen op het tijdstip waarop deze beslissing is genomen, nog niet waren gecorrigeerd teneinde deze administratie in staat te stellen de juiste heffing van de btw en de controle daarvan te verzekeren.

- 40 Wat het Hof precies onder het begrip „bezorging vóór een definitieve beslissing van de autoriteit” verstaat, is niet geheel zeker.
- 41 De verwijzende rechter gaat ervan uit dat de nog tijdens de fiscale controle opgestelde en aan de contractanten en de verweerder uitgereikte correctiefacturen betreffende de litigieuze jaren 2009-2011 in elk geval op tijd waren, omdat de correcties en de uitreiking plaatsvonden voordat de belastingdienst de afwijzende beslissing had genomen (naheffingsaanslagen van 2 juli 2013).
- 42 De verwijzende rechter twijfelt echter of de pas tijdens de bezwaarprocedure aangebrachte factuurcorrectie voor het litigieuze jaar 2008 nog op tijd was, en verzoekt het Hof om verduidelijking van dit punt (derde prejudiciële vraag).
- 43 Volgens het Duitse procesrecht is de beschikking op bezwaar het tijdstip van de laatste en definitieve beslissing van de belastingdienst. Tot dit tijdstip is in beginsel een volledige controle van de feitelijke en juridische situatie overeenkomstig § 367, lid 2, AO mogelijk. Tegen deze achtergrond zou het in de praktijk tot absurde resultaten of zelfs tot verschillen in de behandeling van

belastingplichtigen leiden, als de factuurcorrectie al bij de vaststelling van een gewijzigde aanslag werd geweigerd [OMISSIS].

[OMISSIS]

[OMISSIS] **[Or. 17]** [OMISSIS]

[OMISSIS] [Letterlijke herhaling van de in het dictum geformuleerde prejudiciële vragen]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Uiteenzetting over nationale procedurevoorschriften]