

# EUR Research Information Portal

## Bij ontbreken daadwerkelijke factuur kan overeenkomst als btw-factuur worden aangemerkt

### Publication status and date:

Published: 27/10/2022

### Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

### Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

### Citation for the published version (APA):

Merkx, M. (2022). Bij ontbreken daadwerkelijke factuur kan overeenkomst als btw-factuur worden aangemerkt. 103. Case note on: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 29/09/22, C-235/21, ECLI:EU:C:2022:739 (Raiffeisen Leasing). 2022(19/20).

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

### Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

### Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: [openaccess.library@eur.nl](mailto:openaccess.library@eur.nl). Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

FED 2022/103

## Bij ontbreken daadwerkelijke factuur kan overeenkomst als btw-factuur worden aangemerkt.

HvJ EU 29-09-2022, ECLI:EU:C:2022:739, m.nt. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx (RAIFFEISEN LEASING)

Instantie	Hof van Justitie van de Europese Unie
Datum	29 september 2022
Magistraten	Mrs. Passer, Biltgen, Arastey Sahún
Zaaknummer	C-235/21
Conclusie	A-G Rantos
Noot	prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx
Roepnaam	RAIFFEISEN LEASING
JCDI	JCDI:ADS675278:1
Vakgebied(en)	Omzetbelasting / Facturering en administratie Europees belastingrecht / Belastingen EU
Brondocumenten	ECLI:EU:C:2022:739, Uitspraak, Hof van Justitie van de Europese Unie, 29-09-2022 ECLI:EU:C:2022:388, Conclusie, Hof van Justitie van de Europese Unie (Advocaat-Generaal), 12-05-2022
Wetgeving	Art. 203, 226 Btw-richtlijn

### Essentie

Bij ontbreken daadwerkelijke factuur kan overeenkomst als btw-factuur worden aangemerkt.

### Samenvatting

RED sluit met Raiffeisen Leasing een sale-and-leaseback-overeenkomst. Op basis van deze overeenkomst levert RED een perceel grond aan Raiffeisen Leasing. Raiffeisen Leasing leaset deze grond terug tegen een maandelijkse betaling van leasetermijnen totdat uiteindelijk de volledige waarde van de grond en de op het perceel op te trekken gebouwen is betaald. Raiffeisen heeft geen factuur uitgereikt aan RED en de btw ook niet betaald. Omdat RED haar verplichtingen uit de overeenkomst niet nakomt wordt deze beëindigd. Raiffeisen heeft het perceel grond vervolgens aan een derde verkocht. Volgens de Sloveense belastingdienst is sprake van ten onrechte berekende btw die verschuldigd is omdat de overeenkomst moet worden aangemerkt als een factuur.

Volgens het Hof van Justitie dient een document om als factuur te kunnen worden aangemerkt de btw te vermelden en de informatie te bevatten (als bedoeld in de bepalingen van afdeling 4 van hoofdstuk 3, titel XI van de Btw-richtlijn) die noodzakelijk is opdat de Belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek. Niet van belang is of uit het document de objectieve wil van partijen blijkt dat het gaat om een factuur of dat een medecontractant er redelijkerwijze van overtuigd kan zijn dat hij op

basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kan brengen. De verwijzende rechter zal moeten beoordelen of de sale-and-leaseback-overeenkomst de informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek. Hij zal tevens moeten nagaan of het btw-tarief, dat niet in de overeenkomst staat vermeld, uit de overeenkomst (die wel het bedrag van de btw vermeldt) kan worden afgeleid. Het Hof komt tot de slotsom dat de sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld kan worden aangemerkt als een factuur wanneer de overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de Belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek.

## **Uitspraak**

Het geschil betreft ten onrechte berekende Sloveense btw.

## **Hoofdeding en prejudiciële vraag**

(...)

### **18**

RED d.o.o. was eigenaar van een perceel grond en een woning in Rožna Dolina, in de gemeente Ljubljana (Slovenië). Deze vennootschap wenste op die plaats nieuwe gebouwen te bouwen. Op 19 november 2007 heeft zij met Raiffeisen Leasing een sale-and-leaseback-overeenkomst gesloten. Volgens deze overeenkomst heeft Raiffeisen Leasing zich ertoe verbonden het perceel grond tegen een bepaalde prijs te kopen en heeft RED zich ertoe verbonden om Raiffeisen Leasing de maandelijkse leasetermijnen te betalen tot de volledige terugbetaling van de waarde van het perceel grond en de op te trekken gebouwen, te weten 1 294 786,56 EUR (hierna: 'sale-and-leaseback-overeenkomst'). Het btw-bedrag van 110 056,86 EUR was in deze overeenkomst vermeld.

### **19**

Raiffeisen Leasing heeft aan RED geen factuur uitgereikt op basis van de sale-and-leaseback-overeenkomst en zij heeft evenmin de btw gefactureerd en betaald. RED heeft op grond van de sale-and-leaseback-overeenkomst een recht op aftrek van de btw uitgeoefend, aangezien die overeenkomst volgens haar een factuur vormde.

### **20**

Op 22 november 2007 hebben de partijen bij de sale-and-leaseback-overeenkomst een koopovereenkomst voor het perceel grond (hierna: 'koopovereenkomst') gesloten, waarin een verkoopprijs inclusief btw werd vastgesteld. RED heeft voor Raiffeisen Leasing een factuur uitgereikt waarin de btw in rekening was gebracht.

### **21**

In november 2007 heeft Raiffeisen Leasing op grond van de koopovereenkomst het recht op btw-aftrek uitgeoefend.

## 22

Aangezien RED haar verplichtingen uit hoofde van de sale-and-leaseback-overeenkomst niet binnen de voorgeschreven termijn was nagekomen, hebben de partijen deze overeenkomst op 21 oktober 2011 beëindigd. Raiffeisen Leasing heeft vervolgens het perceel aan een derde verkocht tegen een bepaalde prijs inclusief btw.

## 23

Op 25 juli 2014 heeft de Sloveense belastingdienst aan RED een beslissing betekend, waarbij haar verzoek om btw-aftrek op grond van die overeenkomst was afgewezen. Deze beslissing van de belastingdienst heeft het gevaar voor verlies van belastinginkomsten weggenomen, zodat Raiffeisen Leasing het recht heeft verkregen om de verschuldigde btw bij wege van herziening te verlagen. De belastingdienst heeft evenwel vastgesteld dat deze vennootschap de over het tijdvak van 3 januari 2008 tot en met 25 juli 2014 verschuldigde btw niet had betaald. Bijgevolg heeft deze belastingdienst Raiffeisen Leasing gelast rente over de belastingschuld te betalen ten bedrage van 50 571,88 EUR.

## 24

De belastingdienst heeft vastgesteld dat de in de koopovereenkomst bedoelde handeling was vrijgesteld van btw.

## 25

Aangezien de partijen bij de koopovereenkomst geen belastingaangifte hadden ingediend op grond waarvan de betrokken handeling optioneel kon worden belast, was de belastingdienst echter van mening dat het recht op aftrek niet kon worden ingeroepen ongeacht het feit dat een factuur was opgesteld waarop de btw was vermeld die niet verschuldigd was.

## 26

Raiffeisen Leasing moest bijgevolg extra btw betalen ten bedrage van 44 200 EUR, vermeerderd met rente ten belope van 11 841,97 EUR.

## 27

Volgens de belastingdienst is het feit dat het perceel grond vervolgens door Raiffeisen Leasing is verkocht irrelevant, aangezien over deze verkoop btw is geheven.

## 28

Na uitputting van de administratieve rechtsmiddelen heeft Raiffeisen Leasing beroep ingesteld bij de Upravno sodišče (bestuursrechter, Slovenië), die haar beroep heeft verworpen. Daarop heeft zij bij de verwijzende rechter, de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië), een beroep in *revizija* ingesteld.

De verwijzende rechter herinnert eraan dat, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, de verplichting tot betaling van de btw als gevolg van de uitreiking van een factuur waarop de btw wordt vermeld, ook kan ontstaan wanneer de factuur bepaalde volgens richtlijn 2006/112 vereiste gegevens niet bevat, met name wanneer niet is aangegeven waar de dienst is verricht (zie in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, punten 26 en 27).

De verwijzende rechter verklaart niettemin dat een overeenkomst, als verbintenisrechtelijke handeling, kan worden onderscheiden van een factuur en slechts de rechtsgrondslag kan vormen voor de aan btw onderworpen handeling, terwijl de factuur moet worden uitgereikt op het tijdstip waarop de verplichting tot afdracht van de btw ontstaat.

Deze rechter wenst derhalve te vernemen of een overeenkomst slechts kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn 2006/112 wanneer daaruit uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de partijen deze overeenkomst wilden gelijkstellen aan een factuur voor een bepaalde handeling, op grond waarvan de afnemer er redelijkerwijs van overtuigd kan zijn dat hij op basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kan brengen.

Tegen deze achtergrond heeft de Vrhovno sodišč•e de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- “
- 1) Kan een schriftelijke overeenkomst uitsluitend als een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn [2006/112] worden aangemerkt indien zij alle in hoofdstuk 3 ('Facturering') [van titel XI] van die richtlijn voorgeschreven vermeldingen voor een factuur bevat?  
  
Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt,
  - 2) wat zijn de vermeldingen of de omstandigheden op grond waarvan een schriftelijke overeenkomst in elk geval (tevens) kan worden aangemerkt als een factuur waaruit een verplichting tot afdracht van btw in de zin van artikel 203 van richtlijn [2006/112] voortvloeit?  
  
Of, meer bepaald,
  - 3) kan een schriftelijke overeenkomst tussen twee btw-plichtigen betreffende een levering van goederen of een verrichting van een dienst worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn [2006/112] indien daaruit uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de verkoper of dienstverrichter als contractpartij voor een bepaalde handeling een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de afnemer redelijkerwijs kan veronderstellen dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kan brengen?"

### Beantwoording van de prejudiciële vraag

### 33

Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling en zo ja, welke elementen deze overeenkomst moet bevatten om als een dergelijke factuur te kunnen worden aangemerkt.

### 34

Voorts wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in dit verband relevant is te onderzoeken of uit die overeenkomst objectief de wil van de verkoper of de dienstverrichter blijkt dat, zoals bij een factuur, de koper er redelijkerwijs van overtuigd kon zijn dat hij op basis van diezelfde overeenkomst de voorbelasting in aftrek kon brengen.

### 35

In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de opsteller van die factuur, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht [arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C-48/20, ECLI:EU:C:2021:215, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

### 36

Artikel 203 van richtlijn 2006/112 beoogt het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in die richtlijn bedoelde recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan [arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C-48/20, ECLI:EU:C:2021:215, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

### 37

Wat artikel 226 van richtlijn 2006/112 betreft, hebben de verplichte vermeldingen op een factuur tot doel de belastingdiensten in staat te stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of recht op btw-aftrek bestaat (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, punt 27).

### 38

Verder verlangt het basisbeginsel van neutraliteit van de btw dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

### 39

Bijgevolg heeft het Hof geoordeeld dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet mag weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, punt 43).

#### 40

Het is juist dat het verband tussen het bestaan en de regelmatigheid van een factuur enerzijds en het recht op btw-aftrek anderzijds geen automatisme is, in die zin dat, ten eerste, dit recht in beginsel verband houdt met de daadwerkelijke levering of verrichting van de betrokken goederen of diensten en, ten tweede, de uitoefening van het recht op aftrek zich niet uitstrekt tot een belasting die uitsluitend verschuldigd is omdat zij is vermeld op een factuur (zie in die zin beschikking van 4 juli 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, niet gepubliceerd, ECLI:EU:C:2013:456, punten 19 en 20).

#### 41

Aangezien, zoals blijkt uit de in punt 36 van het onderhavige arrest bedoelde rechtspraak en zoals de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in de punten 41 en 45 van zijn conclusie, artikel 203 van richtlijn 2006/112 tot doel heeft het gevaar voor verlies van belastinginkomsten weg te nemen, kan dit risico evenwel worden vermeden wanneer de belastingdienst beschikt over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek, ongeacht of de btw is vermeld op een document dat het opschrift 'Factuur' draagt, dan wel op een ander document, zoals een door de partijen gesloten overeenkomst.

#### 42

Om als factuur in de zin van artikel 203 van deze richtlijn te kunnen worden erkend, moet een document dus, ten eerste, de btw vermelden en, ten tweede, de informatie bevatten die is bedoeld in de bepalingen van afdeling 4 van hoofdstuk 3, titel XI, van deze richtlijn, met als opschrift 'Inhoud van de facturen', die noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.

#### 43

In dit verband is het niet relevant te onderzoeken of, gesteld dat het betrokken document een overeenkomst is, daaruit objectief de wil van de partijen bij die overeenkomst blijkt dat het gaat om een factuur op grond waarvan een medecontractant er redelijkerwijze van overtuigd kan zijn dat hij op basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kan brengen.

#### 44

Het staat aan de verwijzende rechter om in de context van alle relevante omstandigheden van het hoofdgeding en in het bijzonder alle bepalingen van de sale-and-leaseback-overeenkomst te beoordelen of deze overeenkomst daadwerkelijk de informatie bevat die in casu noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.



Aangaande de omstandigheid dat in het hoofdgeding de sale-and-leaseback-overeenkomst weliswaar het bedrag van de btw maar niet het tarief van die belasting vermeldde, staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat tarief niettemin uit die overeenkomst had kunnen worden afgeleid.

Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling, wanneer deze overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of in casu voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan. (...)

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

*Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:*

*een sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling, wanneer deze overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of in casu voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.*

## Noot

**Auteur:** prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

## Het volgende hoofdstuk in de substance over form-leer

### 1.

De onderhavige zaak is het volgende hoofdstuk in de reeks arresten van het Hof van Justitie over de 'substance over form'-leer. De 'substance over form'-leer over de vraag of btw in aftrek kan worden gebracht of teruggevraagd indien een factuur niet voldoet aan alle factuurvereisten kent een vrij korte geschiedenis. Deze leer stamt uit de arresten *Senatex*<sup>[1.]</sup> en *Barlis 06*<sup>[2.]</sup> uit 2016. Inmiddels laat deze leer zich als volgt samenvatten. Voor het recht op aftrek moet onderscheid worden gemaakt tussen formele en materiële voorwaarden. De materiële voorwaarden staan in art. 168 Btw-richtlijn en houden in dat de afnemer de status van btw-ondernemer heeft, de goederen aan hem worden geleverd door een andere btw-ondernemer en de afnemer de aangeschafte goederen of diensten gebruikt voor belaste prestaties. De formele voorwaarden staan in art. 178 Btw-richtlijn en houden in dat de btw-ondernemer dient te beschikken over een factuur die voldoet aan de factuurvereisten. Een ondernemer die beschikt over een factuur die niet voldoet aan de factuurvereisten kan de btw derhalve in aftrek brengen indien aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek wordt voldaan. Dit betekent bijvoorbeeld dat het vermelden van de juiste leverancier op de factuur een formele voorwaarde is. Dat die leverancier de status van btw-ondernemer heeft is daarentegen een materiële voorwaarde.<sup>[3.]</sup> De regel dat btw in aftrek mag worden gebracht indien niet aan de formele voorwaarden is voldaan, geniet slechts uitzondering indien het niet voldoen aan de formele voorwaarden verhindert dat bewijs dat aan materiële voorwaarden is voldaan kan worden geleverd of indien sprake is van betrokkenheid bij fraude (de ondernemer die de btw in aftrek wil brengen wist of had moeten weten dat sprake



was van btw-fraude). Om te bewijzen dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zo volgt uit de zaak Barlis 06, mag de btw-ondernemer additioneel bewijs leveren. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan contracten. Dergelijk bewijs mag niet aan de btw-ondernemer worden gevraagd indien de belastingdienst reeds beschikt over de informatie op basis waarvan kan worden nagegaan of aan de materiële voorwaarden is voldaan.<sup>[4.]</sup> Ten slotte geldt dat indien een document zo gebrekkig is dat niet meer gesproken kan worden van een factuur, het recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden uitgeoefend.<sup>[5.]</sup> Voor het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting is namelijk *wel* vereist *dat* de ondernemer beschikt over een factuur.<sup>[6.]</sup>

## 2.

Het oordeel van het Hof van Justitie in de onderhavige zaak is naar mijn mening ook van belang voor de situatie waarin het gaat over de aftrek van voorbelasting of de teruggaaf van btw, in plaats van de verschuldigdheid op grond van art. 203 Btw-richtlijn (het Nederlandse equivalent vinden we in art. 37 Wet OB 1968). De aftrek en de verschuldigdheid moeten ook wanneer het gaat om ten onrechte berekende btw als communicerende vaten worden beschouwd. Kenmerkend voor de verschuldigdheid op de voet van deze bepaling is immers dat zonder een dergelijke regeling de btw door de afnemer mogelijk in aftrek wordt gebracht (hoewel dit bij ten onrechte berekende btw niet is toegestaan),<sup>[7.]</sup> zonder dat de leverancier of dienstverrichter deze moet betalen. Er bestaat dan een gevaar voor verlies van belastinginkomsten aan de zijde van de overheid. Indien het recht op aftrek so wie so niet uitgeoefend kan worden omdat de daarvoor benodigde factuur ontbreekt of het document dat als factuur dienst zou moeten doen zo gebrekkig is dat het niet meer als factuur kan worden aangemerkt, dan kan de afnemer op basis daarvan zijn recht op aftrek niet uitoefenen en bestaat geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten. De bepaling van art. 203 Btw-richtlijn hoeft dan niet te worden toegepast. Bovendien kent de Btw-richtlijn maar één bepaling waarin de factuurvereisten worden opgesomd. Deze moet dan ook voor zowel de situatie waarin terecht btw in rekening is gebracht als de situatie waarin ten onrechte btw is berekend van toepassing zijn.

## 3.

Wanneer we de onderhavige zaak vergelijken met de eerdere jurisprudentie besproken in punt 1 dan zijn er twee zaken die mij opvallen. Allereerst zegt het Hof van Justitie in rechtsoverweging 42 dat om als factuur in de zin van art. 203 Btw-richtlijn aangemerkt te kunnen worden een document de btw moet vermelden en daarnaast alle informatie moet bevatten die is bedoeld in de bepalingen van afdeling 4 van hoofdstuk 3 van titel XI van de Btw-richtlijn. Vermelding van de btw is ook een factuurvereiste. Betekent de additionele voorwaarde die het Hof van Justitie noemt - dat het document de btw moet vermelden - dat de vermelding van btw een vereiste is naast de factuurvereisten die door het Hof van Justitie zijn aangeduid als formele voorwaarden, en daardoor de facto een materiële voorwaarde is? Het Hof maakt dit niet duidelijk en wat bovendien bijzonder is, is dat in het dictum de voorwaarde van de vermelding van de btw niet wordt genoemd. In plaats daarvan zegt het Hof van Justitie dat de overeenkomst alle informatie moet bevatten die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek. De vermelding van btw valt onder die informatie, maar wordt nu niet meer separaat genoemd. Ook in de Franse taalversie, de werktal van de rechters, zien we dit verschil. Omdat het dictum leidend is, kan naar mijn mening geen conclusie worden verbonden aan de separate genoemde voorwaarde van vermelding van btw door het Hof van Justitie in rechtsoverweging 42. De toekomst zal moeten leren of het Hof van Justitie de vermelding van de btw inderdaad de facto als materiële voorwaarde ziet voor het recht op aftrek. Ik blijf voorlopig bij mijn standpunt dat vermelding van btw op de factuur - net als de andere factuurvereisten - een formele voorwaarde betreft.<sup>[8.]</sup> Wellicht heeft nog meegespeeld dat op grond van art. 203 Btw-richtlijn btw verschuldigd is door een ieder die deze op een factuur vermeldt. Wordt het btw-bedrag niet op de factuur *vermeld* dan zou ook geen sprake zijn van verschuldigdheid op grond van art. 203 Btw-richtlijn. Maar nogmaals, mij lijkt het dat er geen verschil moet zijn tussen terecht en onterecht berekende btw in deze.

#### 4.

Wat ten tweede opvalt is dat het Hof van Justitie in rechtsoverweging 42 en het dictum aangeeft dat om als factuur aangemerkt te kunnen worden een document de informatie moet bevatten als bedoeld in afdeling 4 van hoofdstuk 3 titel XI van de Btw-richtlijn die noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek. Hiermee lijkt het Hof van Justitie te zeggen dat uit het document zelf (het document waarvan moet worden vastgesteld of het een factuur is ) moet kunnen worden afgeleid of aan de materiële voorwaarden is voldaan. Dit terwijl in andere jurisprudentie is gezegd dat ook rekening moet worden gehouden met door de belastingplichtige additioneel verstrekte informatie en de informatie waarover de belastingdienst reeds beschikt. Naar mijn mening kan niet worden aangenomen dat het Hof van Justitie is teruggekomen van deze eerdere jurisprudentie. Het ligt bij toepassing van art. 203 Btw-richtlijn niet voor de hand dat een belastingplichtige additioneel informatie gaat verstrekken om zijn recht op aftrek te ondersteunen. Ten onrechte berekende btw is immers niet aftrekbaar.<sup>[9.]</sup> Daarnaast kan naar mijn mening niet zonder meer uit de factuur worden afgeleid of aan de materiële voorwaarden is voldaan. De belastingdienst zal additionele informatie nodig hebben om dit te kunnen vaststellen. Zo kan wel uit de factuur worden afgeleid wie de afnemer is, dat de goederen of diensten kennelijk aan hem zijn geleverd (waarom zou hij anders immers een factuur ontvangen hiervoor?) en dat dit heeft plaatsgevonden door een btw-ondernemer (het btw-nummer van de leverancier of dienstverrichter moet immers ook op de factuur staan), maar niet of de afnemer een btw-ondernemer is (tenzij dit uit de naam of vermelding van het btw-nummer van de afnemer kan worden afgeleid, waarbij moet worden opgemerkt dat vermelding van het btw-nummer alleen in bepaalde gevallen verplicht is) en of de afnemer de aangeschafte goederen of diensten gebruikt voor belaste prestaties. Naar mijn mening bestaat dus ook na dit arrest nog de mogelijkheid om aan de hand van additionele informatie op basis van een factuur die niet voldoet aan alle factuurvereisten een recht op aftrek te claimen.

#### **Gevolgen voor Nederland**

#### 5.

De Hoge Raad heeft in het kader van de toepassing van art. 37 Wet OB 1968 geoordeeld dat een factuur elk bescheid is waarin van een ander betaling wordt gevorderd.<sup>[10.]</sup> Een notariële akte kan volgens de Hoge Raad daarom ook niet als factuur worden aangemerkt.<sup>[11.]</sup> De staatssecretaris heeft naar aanleiding hiervan zijn beleidsbesluit over administratieve en factureringsverplichtingen aangepast en hierin de opmerking dat een notariële akte een factuur kan zijn indien aan alle factuurvereisten is voldaan (en een notarisafrekening niet als factuur kan worden aangemerkt) geschrapt.<sup>[12.]</sup> Een overeenkomst is geen bescheid waarin een betaling wordt gevorderd. Ook de objectieve wil van partijen of sprake is van een factuur is volgens het Hof van Justitie niet van belang. Naar mijn mening heeft de onderhavige zaak dan ook tot gevolg dat we weer terugkeren naar de situatie van vóór de arresten van de Hoge Raad uit 2016 en dat een notariële akte als factuur kan worden gezien indien deze alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de Nederlandse Belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, in de situatie waarin er niet later nog een factuur wordt uitgereikt door verkoper aan koper. Omdat er in geval van een levering van een onroerende zaak bovendien een koopovereenkomst wordt gesloten en ook deze koopovereenkomst kan worden gezien als factuur ingevolge de onderhavige zaak, rijst ook de vraag of die koopovereenkomst dan wel de notariële akte als de factuur moet worden beschouwd. Naar mijn mening geldt hierbij dat als de koopovereenkomst al als factuur kan worden beschouwd omdat deze voldoet aan de vereisten, de latere notariële akte als die ook voldoet aan de vereisten niet meer bepalend is voor het moment waarop recht op aftrek en verschuldigheid ontstaat, omdat er al een als factuur te beschouwen document is. Het uitreiken van een tweede factuur voor dezelfde prestatie die geen wijziging aanbrengt ten opzichte van de eerste factuur is immers voor de btw ook niet van betekenis.

### 6.

Ten slotte doet de onderhavige zaak denken aan een eerder oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Mydibel.<sup>[13.]</sup> Advocaat-generaal Rantos refereert hier nog aan in zijn conclusie bij de onderhavige zaak.<sup>[14.]</sup> In die zaak oordeelde het Hof van Justitie dat een sale-and-lease-back-overeenkomst niet leidde tot een levering en vervolgens een verhuur door de nieuwe eigenaar aan de oude eigenaar, maar sprake was van een financiële transactie. Daardoor hoefde geen herziening van btw plaats te vinden. Hoewel het Hof van Justitie steeds nuttige aanwijzingen geeft aan de verwijzende rechter ligt het mijns inziens voor de hand dat het Hof van Justitie hier niet verder ingaat op de btw-gevolgen van de sale-and-lease-back-overeenkomst. Zelfs al zou de sale-and-lease-back-overeenkomst niet tot een levering leiden aan Raiffeisen en niet tot een verhuur van Raiffeisen aan RED dan was het nog steeds zo dat als de overeenkomst kan worden aangemerkt als factuur art. 203 Btw-richtlijn in werking treedt. Btw die berekend wordt, is dan immers ten onrechte berekend, omdat van een verhuur dan geen sprake is. Maar desondanks is door vermelding van btw in de overeenkomst/factuur dan de btw die berekend wordt verschuldigd.

---

### Voetnoten

[1.] HvJ EU 15 september 2016, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, V-N 2016/47.16.

[2.] HvJ EU 15 september 2016, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, V-N 2016/47.15.

[3.] HvJ EU 11 november 2021, C-281/20 (*Ferimet*), ECLI:EU:C:2021:910, V-N 2021/52.16.

[4.] HvJ EU 9 december 2021, C-154/20 (*KemWater ProChemie*), ECLI:EU:C:2021:989, V-N 2021/54.26.17.

[5.] HvJ EU 21 oktober 2021, C-80/20 (*Wilo Salmson France*), ECLI:EU:C:2021:870, V-N 2021/46.22.6.

[6.] HvJ EG 29 april 2004, C-152/02 (*Terra Baubedarf*), ECLI:EU:C:2004:268, V-N 2004/31.18.

[7.] HvJ EG 13 december 1989, C-342/87 (*Genius Holding*), ECLI:EU:C:1989:635.

[8.] Zie voor mijn standpunt in deze: Madeleine Merckx, 'Just a formality! - substance over form in EU VAT and the right to deduct input VAT', *Intertax* 2022, vol. 50, iss. 6/7, p. 556-567.

[9.] HvJ EU *Genius Holding*, reeds aangehaald.

[10.] HR 4 maart 2016, 14/03556, ECLI:NL:HR:2016:356, *BNB* 2016/106.

[11.] HR 25 november 2016, 15/02183, ECLI:NL:HR:2016:2664, V-N 2016/62.21.

[12.] Zie het oorspronkelijke besluit van 17 december 2014, BLKB 2014-704M, *Stcrt.* 2014, 36166, paragraaf 3.2.4 en de wijziging bij besluit van 10 oktober 2017, nr. BLKB2017/7366, *Stcrt.* 2017, 59187.

[13.] HvJ EU 27 maart 2019, C-201/18, ECLI:EU:C:2019:254, V-N 2018/23.16.

[14.] Conclusie van 12 mei 2022, C-235/21, ECLI:EU:C:2022:388.