

Circulaire 2017/C/64 betreffende de factuur, voorwaarde voor het uitoefenen van het recht op aftrek

Administratieve richtlijnen omtrent de gevolgen voor de Belgische administratieve praktijk van de recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de uitoefening van het recht op aftrek en het belang dat daarbij moet worden toegekend aan het bezit van een regelmatige factuur.

Recht op aftrek ; regelmatige factuur

FOD Financiën, 12.10.2017

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

1. Inleiding

1. Deze circulaire verschaft toelichting bij de recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie aangaande de voorwaarden waaronder een belastingplichtige zijn recht op aftrek van de voorbelasting kan uitoefenen en in bijzonderheid de rol van de regelmatige factuur op basis waarvan hij zijn recht op aftrek uitoefent.

2. Het toepassingsgebied van deze circulaire is beperkt tot de situatie bedoeld in artikel 3, § 1, 1^o, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10.12.1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

2. Betrokken wettelijke bepalingen

3. De belastingplichtige moet bij de uitoefening van zijn recht op aftrek van de btw, geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, de voorwaarden en beperkingen van artikel 45 van het Btw-Wetboek respecteren.

4. Dit artikel bepaalt als materiële voorwaarde voor het ontstaan van het recht op aftrek dat de aan hem (door een andere als zodanig handelende belastingplichtige) geleverde goederen en verleende diensten worden gebruikt voor het verrichten van de handelingen (1) die recht op aftrek verlenen.

(1) Deze handelingen worden opgesomd in artikel 45, § 1, 1^o tot 5^o, van het Btw-Wetboek.

5. Als formele voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt overeenkomstig artikel 3, § 1, 1^o, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10.12.1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur uitgereikt overeenkomstig artikel 53, § 2, en

53decies, § 2, van het Btw-Wetboek waarop de vermeldingen voorkomen bedoeld in artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1, van 29.12.1992, met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 178, a), van richtlijn 2006/112/EG dat stelt dat om zijn recht op aftrek van aftrekbare btw te kunnen uitoefenen, de belastingplichtige, voor de in artikel 168, onder a), van die richtlijn bedoelde aftrek tot goederenleveringen en diensten, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur.

3. Recente Europese rechtspraak: inhoud boven vorm

6. De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek en inzake de uitoefening van het recht op aftrek is door de jaren heen bijzonder uitgebreid geworden.

7. In verschillende recente arresten heeft het Hof benadrukt dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Senatex GmbH*, zaak C-518/14, van 15.09.2016, punt 38; Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42; Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, C-280/10, van 01.03.2012, punt 41).

8. Deze rechtspraak bevestigt het 'substance over form'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek.

9. Indien 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 (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42).

10. Het belang van de bewijswaarde van een regelmatige factuur wordt dus door het Hof genuanceerd.

11. Er kunnen immers omstandigheden bestaan waarin de gegevens geldig kunnen worden vastgesteld aan de hand van andere middelen dan een factuur (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, C-280/10, van 01.03.2012, punt 48).

12. De administratie mag zich er dus niet toe beperken de factuur zelf te onderzoeken, maar zij moet ook rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt. Het Hof vindt voor deze

vaststelling steun in artikel 219 van richtlijn 2006/112/EG, dat ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, met een factuur gelijkstelt (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016, punt 44).

13. Zo besliste het Hof, met betrekking tot het door de belastingplichtige verzochte recht op aftrek op de btw geheven van door hem afgenomen leveringen en/of diensten, in de hieronder vermelde gevallen dat:

- de belastingdienst de belastingplichtige zijn recht op aftrek niet kan weigeren, wanneer voldaan is aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken belastingdienst vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van de dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Pannon*, zaak C-368/09, van 15.07.2010, punt 45; zie in dit verband ook het arrest *Petroma Transports*, zaak C-271/12, van 08.05.2013, punten 14, 35 en 36)
- de belastingdienst zich niet mag beperken tot het onderzoeken van de facturen zelf, maar ook rekening moet houden met de aanvullende stukken die door de belastingplichtige worden overgelegd, wanneer de omschrijving van de dienstverlening op de facturen onvoldoende is omschreven en de facturen niet toelaten te bepalen op welke periode de betrokken afrekeningen betrekking hebben (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Barlis*, zaak C-516/14, van 15.09.2016)
- de correctie van een verplichte vermelding, die aanvankelijk ontbrak op de factuur (in casu het btw-identificatienummer van de geadresseerde) terugwerkende kracht heeft (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Senatex*, zaak C-518/14, van 15.09.2016)
- de belastingdienst de aftrek op een aankoop in hoofde van een vennootschap niet mag weigeren wanneer blijkt dat de materiële voorwaarden zijn voldaan, maar de facturen waren opgemaakt op naam van de vennoten omdat de vennootschap op dat moment nog niet bestond (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Trawertyn*, zaak C-280/10, van 01.03.2012).

4. Gevolgen voor de Belgische praktijk

14. Wanneer de factuur niet regelmatig is of onvolledig ten aanzien van de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 1, voornoemd, weigerde de administratie in principe de aftrek van btw. Die bepalingen werden doorgaans evenwel reeds met een zekere soepelheid toegepast, waarbij de bevoegde administratie geval per geval beslist rekening houdend met alle feitelijke en wettelijke elementen (zie ook schriftelijke parlementaire vraag nr. 941 van de heer Volksvertegenwoordiger Richard Fournaux van 16.06.1997).

15. De rechtspraak van het Hof erkent evenwel dat in bepaalde

omstandigheden het recht op aftrek dat werd uitgeoefend op grond van een onregelmatige factuur niet noodzakelijkerwijze aanleiding mag geven tot een verwerping van het recht op aftrek van de belastingplichtige door de administratie.

16. Wanneer de door de belastingplichtige voorgelegde factuur niet regelmatig is en/of onvolledig ten aanzien van bepalingen van het voornoemde koninklijk besluit nr. 1, zal de administratie in het concrete geval het recht op aftrek beoordelen:

- op basis van een gecorrigeerde factuur (artikel 53, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek en artikel 12 van koninklijk besluit nr. 1, voornoemd) en/of
- in combinatie met aanvullende bewijskrachtige stukken die ondubbelzinnig betrekking hebben op de factuur (2) en

die door de belastingplichtige worden voorgelegd, voor zover natuurlijk:

- * het bewijs wordt geleverd dat de materiële voorwaarden van het recht op aftrek van artikel 45 van het Btw-Wetboek zijn voldaan
- * de belastingplichtige zich niet heeft schuldig gemaakt aan fraude, misbruik of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt onderdeel was van fraude of misbruik.

(2) zoals bijvoorbeeld contracten, bestelbonnen, offertes, correspondentie, enz.

De in randnummer 16 bedoelde gecorrigeerde facturen en/of aanvullende bewijskrachtige stukken moeten evenwel tijdig aan de administratie worden voorgelegd, d.w.z. vóór de beëindiging van de belastingcontrole.