



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

14 juni 2017\*

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Teruggaaf van ten onrechte betaalde btw — Recht op btw-aftrek — Modaliteiten — Gelijkheidsbeginsel en beginsel van fiscale neutraliteit — Doeltreffendheidsbeginsel — Nationale wettelijke regeling die een verjaringstermijn invoert”

In zaak C-38/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 20 januari 2016, ingekomen bij het Hof op 25 januari 2016, in de procedure

**Compass Contract Services Limited**

tegen

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,**

wijst HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe en C. Lycourgos (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 december 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- Compass Contract Services Limited, vertegenwoordigd door D. Scorey, QC, en door O. Jarratt en D. Stephens, adviseurs,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Robertson en M. Holt als gemachtigden, bijgestaan door A. Macnab, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en M. Wasmeier als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 maart 2017,

\* Procestaal: Engels.

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Unierechtelijke beginselen van gelijkheid, fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Compass Contract Services Limited (hierna: „Compass”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (hierna: „Commissioners”) over de weigering van deze laatsten om de door Compass ten onrechte betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) terug te geven.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

- 3 Artikel 17, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), dat op het hoofdgeding van toepassing is, bepaalde het volgende:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
- b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;
- c) de [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a), en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]

- 4 Artikel 18, met als opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, van de Zesde richtlijn bepaalde het volgende:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

- a) voor de in artikel 17, lid 2, onder a), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;
- b) voor de in artikel 17, lid 2, onder b), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;
- c) voor de in artikel 17, lid 2, onder c), bedoelde aftrek, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

d) wanneer hij gehouden is tot voldoening van de belasting als koper of ontvanger, in geval van toepassing van artikel 21, punt 1, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen.

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[...]

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

4. Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

[...]”

### ***Recht van het Verenigd Koninkrijk***

5 Section 25 van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994), in de op de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet van 1994”), bepaalt het volgende:

„[...]

2. Onder voorbehoud van het bepaalde in onderhavige section, mag [een belastingplichtige] aan het eind van elk belastingtijdvak het bedrag aan btw dat overeenkomstig section 26 mag worden afgetrokken, crediteren en dat bedrag vervolgens aftrekken van de door hem verschuldigde btw over latere handelingen.

[...]

6. Een aftrek op grond van lid 2 hierboven of een betaling van een btw-tegoed kan slechts plaatsvinden indien daartoe een verzoek is ingediend binnen de termijnen en op de wijze zoals voorgeschreven door of krachtens de uitvoeringsbepalingen, met dien verstande dat indien een persoon geen belastbare handeling in het betrokken tijdvak of eerder heeft verricht, de betaling van een btw-tegoed moet worden onderworpen aan de voorwaarden (zo die er zijn) die de Commissioners passend achten, de voorwaarden voor teruggaaf in bijzondere omstandigheden daaronder begrepen.”

6 Section 80 van de wet van 1994 luidt als volgt:

„Tegoeđ voor of teruggaaf van een overschot aan aangegeven of betaalde btw

[...]

4. Verzoeken die uit hoofde van deze section worden ingediend verplichten de Commissioners niet om:

a) op grond van bovenstaand lid 1 of 1A een btw-tegoed aan een persoon toe te staan, of

b) op grond van bovenstaand lid 1B een bedrag aan een persoon terug te geven,

indien het verzoek meer dan drie jaar na de relevante datum is ingediend.”

- 7 Die section 25 van de wet van 1994 is uitgevoerd bij section 29 van de Value Added Tax Regulations 1995 (btw-regeling van 1995), in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding. De leden 1 en 1A van die section 29 luiden als volgt:

„1. Onverminderd [...] lid 1A. hierna, en behoudens andersluidende toestemming of algemene of specifieke instructie van de Commissioners, moet een persoon die op grond van section 25, lid 2, van de wet [van 1994] om aftrek van voorbelasting verzoekt, daartoe een aangifte indienen die hij heeft opgesteld voor het belastingtijdvak waarin de btw verschuldigd is geworden.

1A. De Commissioners mogen een persoon niet toestaan of verplichten een verzoek om aftrek van voorbelasting in te dienen in omstandigheden die ertoe leiden dat meer dan drie jaar na de datum voor de indiening van de aangifte voor het belastingtijdvak waarin de btw verschuldigd is geworden, om aftrek zou moeten worden verzocht.”

- 8 Section 121 van de Finance Act 2008 (begrotingswet 2008; hierna: „wet van 2008”) bepaalt het volgende:

„Eerdere btw-vorderingen: verlenging van de oorspronkelijke termijnen

- 1) De in section 80, lid 4, van de [wet van 1994] gestelde voorwaarde dat een verzoek als bedoeld in die section binnen drie jaar na de relevante datum moet worden ingediend, is niet van toepassing op een verzoek met betrekking tot een bedrag dat is in rekening is gebracht of betaald in een belastingtijdvak eindigend vóór 4 december 1996, mits het verzoek vóór 1 april 2009 is ingediend.
- 2) De in section 25, lid 6, van de [wet van 1994] gestelde voorwaarde dat een verzoek om aftrek van voorbelasting moet worden ingediend binnen de bij of krachtens uitvoeringsbepalingen gestelde termijnen, is niet van toepassing op een verzoek om aftrek van voorbelasting die verschuldigd is geworden in een belastingtijdvat eindigend vóór 1 mei 1997, en waarvoor de verzoeker over het vereiste bewijsmateriaal beschikte, mits het verzoek vóór 1 april 2009 is ingediend.

[...]

- 4) Onderhavige section wordt geacht van kracht te zijn geworden op 19 maart 2008.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

- 9 Compass, een vennootschap die onder meer restaurantdiensten verricht, verzoekt om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw betreffende in het bijzonder twee belastingtijdvakken (kwartalen) eindigend in januari en april 1997.
- 10 Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland heeft in 1996 zijn voornemen aangekondigd om de wetgeving op het gebied van teruggaaf van overschotten aan btw over latere handelingen te wijzigen en de verjaringstermijn voor verzoeken om dergelijke terugbetalingen te verkorten van zes jaar tot drie jaar. Die wijziging is van kracht geworden op 4 december 1996. In het arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), heeft het Hof geoordeeld dat het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen die nationale wettelijke regeling aangezien zij met terugwerkende kracht en zonder overgangperiode de termijn verkortte waarbinnen om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw kan worden verzocht.

- 11 De Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [appelrechter (Engeland en Wales) (afdeling civielrechtelijke zaken), Verenigd Koninkrijk] paste die rechtspraak toe op de verzoeken om aftrek van voorbelasting, aangezien het Verenigd Koninkrijk de verjaringstermijn voor dergelijke verzoeken met ingang van 1 mei 1997 eveneens van zes jaar tot drie jaar had verkort. In de zaak Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70] oordeelde die rechterlijke instantie dat, gezien die verkorting van de verjaringstermijn zonder overgangperiode was doorgevoerd, de personen die vóór 1 mei 1997 recht op aftrek van voorbelasting hadden, de mogelijkheid moesten krijgen om een dergelijk verzoek in te dienen en dat die nieuwe termijn ten aanzien van hen buiten toepassing moest worden gelaten. Dat arrest van de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) werd op 23 januari 2008 bevestigd door de House of Lords (hoogste rechterlijke instantie) in zijn arrest Fleming and Condé Nast v Commissioners [(2008) UKHL 2].
- 12 Naar aanleiding van dat arrest van de House of Lords, hebben de Commissioners een kennisgeving [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)] bekendgemaakt, waarin zij verklaarden dat de btw-vorderingen die waren ingediend nadat de nieuwe termijn van drie jaar was verstreken, betrekking mogen hebben „op een overschot aan btw over latere handelingen die betaald of aangegeven is voor belastingtijdvakken eindigend vóór 4 december 1996” en „op betaalde voorbelasting waarvoor het recht op aftrek is ontstaan in de belastingtijdvakken eindigend vóór 1 mei 1997”. Deze twee data kwamen aldus overeen met de inwerkingtreding van de nieuwe, tot drie jaar verkorte verjaringstermijn voor het indienen van enerzijds verzoeken om teruggaaf van ten onrechte betaalde btw, te weten 4 december 1996, en anderzijds verzoeken om aftrek van voorbelasting, te weten 1 mei 1997. Die btw-vorderingen worden sindsdien „Fleming-vorderingen” genoemd. Die verjaringstermijnen voor die twee typen vorderingen zijn gecodificeerd in section 121 van de wet van 2008.
- 13 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) in juni 2006 heeft geoordeeld dat bepaalde leveringen van koude maaltijden door Compass, waarover zij btw had geïnd en aangegeven, niet aan btw onderworpen waren. Volgens die rechterlijke instantie waren die leveringen ingevolge de nationale wetgeving aan het btw-nultarief onderworpen overeenkomstig de krachtens artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking.
- 14 De Commissioners hebben dan ook erkend dat Compass te veel btw had betaald. Compass diende in januari 2008 verzoeken om teruggaaf van de teveel betaalde btw over latere handelingen in voor de tijdvakken van 1 april 1973 tot en met 2 februari 2002.
- 15 De Commissioners hebben de btw die Compass onverschuldigd had betaald voor de tijdvakken van 1 april 1973 tot en met 31 oktober 1996, teruggegeven. Zij hebben daarentegen de vorderingen voor de overige tijdvakken afgewezen op grond dat deze vorderingen waren verjaard. Zij waren namelijk van mening dat de verjaringstermijn van drie jaar op 4 december 1996 was ingegaan voor de belastingtijdvakken die vanaf deze datum waren geëindigd, en dat hij was verstreken op de dag waarop die verzoeken waren ingediend. Zoals de verwijzende rechter heeft aangestipt, zijn daardoor alleen de twee belastingtijdvakken van Compass die na 4 december 1996 en vóór 1 mei 1997 waren geëindigd, in het hoofdgeding aan de orde, aangezien deze vennootschap niet betwist dat de verjaring na deze laatste datum was ingegaan.
- 16 Daarop heeft Compass bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) beroep ingesteld tegen de weigering van de Commissioners om haar de voor die twee belastingtijdvakken onverschuldigd betaalde btw terug te geven. Ter ondersteuning van dat beroep stelt zij dat het verschil in behandeling tussen een verzoek om teruggaaf van btw over latere handelingen als dat welke zij heeft ingediend, en een verzoek om aftrek van voorbelasting in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Volgens Compass is het immers ongerechtvaardigd dat een belastingplichtige voor dezelfde belastingtijdvakken een verzoek om btw-aftrek kan indienen maar geen verzoek om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw. De temporele discrepantie waarin de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk voorziet met betrekking tot de datum waarop de

verjaringstermijn van drie jaar van kracht wordt, die aldus een verschil in behandeling tussen die twee typen vorderingen in het leven roept en louter toevallig zou voortvloeien uit de voorgeschiedenis van de vaststelling van die verjaringstermijn, is niet objectief gerechtvaardigd.

17 Daarop heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Resulteert het in het Verenigd Koninkrijk gemaakte verschil in behandeling tussen Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen (die konden worden ingediend voor tijdvakken eindigend vóór 4 december 1996) en Fleming-vorderingen betreffende voorbelasting (die konden worden ingediend voor tijdvakken eindigend vóór 1 mei 1997 – dus later dan mogelijk was voor Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen) in:

- a) schending van het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel, en/of
- b) schending van het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit, en/of
- c) schending van het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel, en/of
- d) schending van een ander toepasselijk beginsel van Unierecht?

2) Indien de eerste vraag, onder a) en/of b), c), d), bevestigend wordt beantwoord, hoe moeten Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen die betrekking hebben op de periode van 4 december 1996 tot en met 30 april 1997 dan worden behandeld?”

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

### *Eerste vraag*

18 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit, het gelijkheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, die in het kader van de verkorting van de verjaringstermijn voor verzoeken om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en voor verzoeken om aftrek van voorbelasting, in verschillende overgangsperiodes voorziet, waardoor de verzoeken betreffende twee belastingtijdvakken van drie maanden aan verschillende verjaringstermijnen worden onderworpen naargelang zij betrekking hebben op de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw dan wel op de aftrek van voorbelasting.

19 Blijkens de verwijzingsbeslissing geldt dezelfde tot drie jaar verkorte verjaringstermijn voor verzoeken om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en verzoeken om aftrek van voorbelasting ingevolge de volgende in section 121 van de wet van 2008 aangehaalde bepalingen: section 80, lid 4, en section 25, lid 6, van de wet van 1994, welke section zelf is uitgevoerd bij section 29, lid 1A, van de btw-regeling van 1995, in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding. De datum waarop die termijn van toepassing wordt, zoals die voortvloeit uit de overgangsperiodes die bij section 121 van de wet van 2008, waarbij de praktijk van de Commissioners is gecodificeerd, zijn ingevoerd om aan het Unierecht te voldoen, zoals dat in de punten 10 tot en met 12 van onderhavig arrest is uiteengezet, is daarentegen verschillend voor die twee typen vorderingen. Enerzijds is volgens section 121, lid 1, van de wet van 2008 die verjaringstermijn van drie jaar niet van toepassing op een verzoek om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw, dat betrekking heeft op een bedrag dat in rekening gebracht is of betaald is voor een belastingtijdvak eindigend vóór 4 december 1996, indien het verzoek vóór 1 april 2009 is ingediend. Anderzijds bepaalt lid 2 van section 121 dat die verjaringstermijn niet van toepassing is op een verzoek om aftrek van voorbelasting die verschuldigd geworden is in een belastingtijdvak eindigend vóór 1 mei 1997, indien dat verzoek vóór 1 april 2009 is ingediend.

- 20 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het verzoek van Compass om teruggaaf van de onverschuldigd betaalde btw is afgewezen op basis van section 121, lid 1, van de wet van 2008 en de daarin vastgestelde verjaringstermijn van drie jaar voor belastingtijdvakken eindigend na 4 december 1996. Het zou anders hebben gelegen indien een vennootschap een verzoek om aftrek van voorbelasting had ingediend, aangezien de verjaringstermijn voor dat type vordering alleen van toepassing is op belastingtijdvakken eindigend na 1 mei 1997.
- 21 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het beginsel van fiscale neutraliteit zich inzonderheid ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (arresten van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22, en 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 32).
- 22 Het door de verwijzende rechter aan het Hof overgelegde dossier bevat evenwel geen aanwijzingen dat de door Compass verrichte diensten vanuit btw-oogpunt anders behandeld zijn geweest dan soortgelijke diensten van een concurrerende marktdeelnemer.
- 23 Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie opmerkt, hebben de Commissioners immers op alle verzoekers, met inbegrip van Compass, de regels betreffende de verjaringstermijnen toegepast, daarbij rekening houdend met de aard van hun vorderingen: vorderingen om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw of vorderingen om aftrek van voorbelasting.
- 24 Wat in de tweede plaats het gelijkheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat terwijl van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ter zake van btw de uitdrukking vormt van het gelijkheidsbeginsel, slechts sprake kan zijn tussen concurrerende handelaars, schending van het algemene beginsel van gelijke behandeling in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49).
- 25 Volgens vaste rechtspraak veronderstelt schending van het beginsel van gelijke behandeling door een verschil in behandeling, dat de betrokken situaties gelet op alle kenmerken daarvan vergelijkbaar zijn (arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punt 25). De onderscheidende kenmerken van situaties en de vergelijkbaarheid van die situaties moeten met name worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen, met dien verstande dat daarbij rekening moet worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied waarop de betrokken handeling betrekking heeft (zie in die zin arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26, en arrest van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punt 42).
- 26 Bijgevolg moet worden nagegaan of, gelet op de verjaringstermijnen van section 121 van de wet van 2008, de situatie van een marktdeelnemer zoals Compass, die teruggaaf van de onverschuldigd aan de belastingautoriteiten betaalde btw wenst te verkrijgen, vergelijkbaar is met die van een andere marktdeelnemer die diezelfde autoriteiten om aftrek van voorbelasting verzoekt.
- 27 Dienaangaande is Compass van mening dat de situatie van een marktdeelnemer die om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw verzoekt, vergelijkbaar is met die van een marktdeelnemer die om aftrek van voorbelasting verzoekt, met name omdat die twee marktdeelnemers een btw-tegoed op de belastingautoriteiten hebben, zoals uit het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211) blijkt. Het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie voeren daarentegen aan dat die situaties niet vergelijkbaar zijn, gelet op de verschillende juridische aard van de rechten waarop de twee typen vorderingen zijn gebaseerd.

- 28 Om na te gaan of die situaties al dan niet vergelijkbaar zijn, moet ten eerste worden bepaald welke elementen kenmerkend zijn voor een verzoek om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw als dat van Compass. In dat verband zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur. In die omstandigheden staat het in beginsel aan de lidstaten om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien (zie in die zin arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, punten 48 en 49, en arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 25).
- 29 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht op teruggaaf van belastingen die in een lidstaat in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd (zie met name arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, punt 12; 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 84, en 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 24). De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen (zie met name arresten van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punt 20, en 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 24).
- 30 Het verzoek om teruggaaf van teveel betaalde btw valt onder het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde, dat volgens vaste rechtspraak ertoe strekt de gevolgen op te heffen van de onverenigbaarheid van de heffing met het recht van de Unie, door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de uiteindelijke marktdeelnemer die ze heeft betaald, te neutraliseren (zie in die zin arrest van 20 oktober 2011, Danfoss en Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punt 23).
- 31 Het element waardoor een dergelijk recht op teruggaaf wordt gekenmerkt en waarin het zijn oorsprong vindt, is dus het bestaan van een met het Unierecht strijdige onverschuldigde betaling van een bedrag uit hoofde van de btw door een belastingplichtige aan de belastingautoriteiten. Het is precies het onverschuldigde karakter van die btw waarop het recht op terugvordering is gebaseerd en dat, overeenkomstig de voorwaarden van het nationaal recht van elke lidstaat, met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, verzekert dat de uit die betaling voortvloeiende economische last ten aanzien van de belastingplichtige wordt geneutraliseerd.
- 32 Wat ten tweede de bepaling van de kenmerkende elementen van een verzoek om aftrek van voorbelasting betreft, zij opgemerkt dat, terwijl het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw voortvloeit uit de algemene beginselen van het Unierecht, zoals de advocaat-generaal in punt 59 van zijn conclusie heeft opgemerkt en zoals uit de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest blijkt, het recht op aftrek van voorbelasting wordt geregeld in de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn.
- 33 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een fundamenteel beginsel vormt van het door de regelgeving van de Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Het recht op btw-aftrek vormt aldus een integrerend deel van de btw-regeling en kan, in beginsel, niet worden beperkt (zie met name arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 25 en 26, en 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punten 30 en 31).
- 34 De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen



(arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19; 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 48, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 43).

- 35 Aldus heeft het Hof reeds geoordeeld dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is en dat bedoeld recht dus niet kan worden uitgeoefend voor onverschuldigd gefactureerde en aan de belastingautoriteit betaalde btw (arresten van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punten 23 en 27, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 47).
- 36 Anders dan het kenmerkende element van het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw, is het recht op btw-aftrek, dat inherent is aan de bij het gemeenschappelijke btw-stelsel ingestelde btw-regeling, dus gebaseerd op het bestaan van een verschuldigde belasting.
- 37 Uit het voorgaande volgt dat, terwijl het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw beoogt een ingevolge schending van het Unierecht tot stand gekomen situatie te verhelpen door de begunstigde van dat recht de mogelijkheid te bieden de ten onrechte gedragen economische last te neutraliseren, het recht op aftrek van voorbelasting voortvloeit uit de toepassing zelf van het gemeenschappelijk btw-stelsel, opdat de verschuldigde of voldane btw niet wordt gedragen door de belastingplichtige in het kader van zijn btw-plichtige economische activiteiten en aldus wordt gegarandeerd dat de fiscale last op die activiteiten neutraal is.
- 38 Zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie heeft aangegeven, rechtvaardigt een dergelijk verschil betreffende de aard van de betrokken rechten en de doelstellingen ervan dat voor elk van deze twee rechten specifieke juridische regelingen kunnen bestaan, met name wat betreft de inhoud en de voorwaarden voor uitoefening ervan, zoals de verjaringstermijn van de vorderingen om die rechten geldend te maken en meer in het bijzonder de datum waarop een dergelijke termijn van toepassing wordt.
- 39 Het feit dat kan gesteld worden, zoals Compass in haar schriftelijke opmerkingen aangeeft, dat zowel de houder van het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw als de houder van het recht op aftrek van voorbelasting een btw-tegoed op de belastingautoriteiten heeft, kan bijgevolg op zich niet tot de conclusie leiden dat zij zich voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in belastingaangelegenheden in een vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de fundamentele verschillen inzake zowel de doelstellingen van de juridische regelingen van elk van die rechten als hun kenmerkende elementen. Deze verschillen in aanmerking genomen zijn de nationale belastingautoriteiten niet gehouden om de houders van die rechten op dezelfde wijze te behandelen wat de regeling van de verjaringstermijnen voor vorderingen in verband met die rechten betreft, noch met name om een identieke datum voor de toepassing van een nieuwe verjaringstermijn vast te stellen.
- 40 Wat het door Compass in haar schriftelijke opmerkingen aangehaalde arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211) betreft, moet voorts worden opgemerkt dat, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, het Hof in punt 50 van dat arrest inderdaad heeft aangegeven dat het algemene beginsel van gelijke behandeling van toepassing is in een situatie waarin alle marktdeelnemers een btw-tegoed hebben, de belastingautoriteiten om terugbetaling ervan verzoeken en vaststellen dat hun verzoek tot terugbetaling ongelijk wordt behandeld. De uitlegging van het Unierecht door het Hof in dat arrest betrof evenwel een situatie waarin alle marktdeelnemers om teruggaaf van de btw verzochten die zij ten onrechte aan de belastingautoriteiten hadden betaald en vaststelden dat hun verzoek om teruggaaf ongelijk werd behandeld. Gelet op de verschillen tussen de feiten die in dat arrest aan de orde waren en die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, kan de door het Hof in dat arrest gegeven uitlegging dus niet afdoen aan de uitlegging volgens welke het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en het recht op aftrek van voorbelasting van aard verschillen.

- 41 Uit het voorgaande volgt dat, gelet op de bij section 121 van de wet van 2008 vastgestelde overgangspriodes inzake verjaring, die – zoals blijkt uit punt 19 van het onderhavige arrest – zijn ingevoerd om de doeltreffendheid van het recht op teruggaaf te garanderen en om aan het Unierecht te voldoen, de situatie van een marktdeelnemer zoals Compass, die verzoekt om teruggaaf van de btw die hij ten onrechte aan de belastingautoriteiten heeft betaald, niet vergelijkbaar is met die van een andere marktdeelnemer die diezelfde autoriteiten om aftrek van voorbelasting verzoekt. Het gelijkheidsbeginsel verzet zich dus niet ertegen dat deze twee situaties ongelijk worden behandeld voor wat de uit die overgangspriodes voortvloeiende termijnen betreft.
- 42 Wat in de derde plaats het onderzoek van de eerste vraag uit het oogpunt van het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat het volgens het Hof met het Unierecht verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de betrokken belastingplichtige als de betrokken administratie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (zie in die zin arresten van 17 juli 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, punt 48, en 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert, C-89/10 en C-96/10, EU:C:2011:555, punt 36). In dat verband heeft het Hof een nationale vervaltermijn van drie jaar redelijk geacht (zie in die zin arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punt 35, en 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punt 28).
- 43 Bovendien heeft het Hof in punt 38 van zijn arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) reeds geoordeeld dat het doeltreffendheidsbeginsel zich niet ertegen verzet dat een nationale wettelijke regeling de termijn verkort waarbinnen om teruggaaf van in strijd met het Unierecht betaalde bedragen kan worden verzocht, maar daartoe is wel vereist, niet alleen dat de nieuwe termijn redelijk is, maar ook dat de nieuwe wettelijke regeling een overgangsregeling bevat in dier voege dat de justitiabelen na de vaststelling van die nieuwe regeling over een voldoende termijn beschikken om verzoeken om teruggaaf waartoe zij onder de oude regeling gerechtigd waren, te kunnen indienen.
- 44 Vastgesteld moet worden dat, zoals het verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen aanstipt, een bepaling zoals section 121 van de wet van 2008, die voorziet in overgangspriodes voor de toepassing van de verkorte verjaringstermijnen voor verzoeken om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en verzoeken om aftrek van voorbelasting, voldoet aan de voorwaarden die het Hof in het arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) heeft gesteld.
- 45 De omstandigheid dat de overgangspriodes voor de datum waarop de nieuwe verkorte verjaringstermijnen van toepassing worden, verschillen naargelang zij betrekking hebben op de ene of de andere termijn die voor die twee typen vorderingen gelden, kan een dergelijke vaststelling niet beïnvloeden, voor zover die termijnen, bij de toepassing ervan, de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en de aftrek van voorbelasting niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Aangezien de verkorting van de verjaringstermijn voor de twee betrokken typen vorderingen – in de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is – vanaf 4 december 1996 van toepassing is voor het eerste type vorderingen en vanaf 1 mei 1997 voor het tweede type vorderingen, zoals in punt 12 van onderhavig arrest in herinnering is gebracht, zorgde een dergelijke verkorting, die door de overgangspriodes geen retroactieve werking had, ervoor dat de justitiabelen zoals Compass daadwerkelijk over een termijn van drie jaar konden beschikken om hun verzoeken in te dienen voor perioden van na 4 december 1996, wat het eerste type betreft, en 1 mei 1997, wat het tweede type betreft. Derhalve moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde termijnen redelijk zijn, zodat het doeltreffendheidsbeginsel zich niet tegen een dergelijke wettelijke regeling verzet.

- 46 Uit het voorgaande volgt dat op de eerste vraag moet worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit, het gelijkheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, die in het kader van de verkorting van de verjaringstermijn voor verzoeken om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw en voor verzoeken om aftrek van voorbelasting, in verschillende overgangsperiodes voorziet, waardoor de verzoeken met betrekking tot twee belastingtijdvakken van drie maanden aan verschillende verjaringstermijnen worden onderworpen naargelang zij betrekking hebben op de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw dan wel op de aftrek van voorbelasting.

### *Tweede vraag*

- 47 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

### **Kosten**

- 48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

**Het beginsel van fiscale neutraliteit, het gelijkheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel verzetten zich niet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, die in het kader van de verkorting van de verjaringstermijn voor verzoeken om teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting over de toegevoegde waarde en voor verzoeken om aftrek van voorbelasting, in verschillende overgangsperiodes voorziet, waardoor de verzoeken met betrekking tot twee belastingtijdvakken van drie maanden aan verschillende verjaringstermijnen worden onderworpen naargelang zij betrekking hebben op de teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting over de toegevoegde waarde dan wel op de aftrek van voorbelasting.**

ondertekeningen