



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

2 juli 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Belastingheffing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Correctie van een factuur – Ten onrechte gefactureerde belasting – Teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting – Btw-verleggingsregeling – Handelingen met betrekking tot een belastingtijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd – Fiscale neutraliteit – Doeltreffendheidsbeginsel – Evenredigheid”

In zaak C-835/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Timișoara (rechter in tweede aanleg Timișoara, Roemenië) bij beslissing van 21 november 2018, ingekomen bij het Hof op 24 december 2018, in de procedure

SC Terracult SRL

tegen

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, I. Jarukaitis, E. Juhász (rapporteur), M. Ilešič en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 februari 2020,

gelet op de opmerkingen van:

– SC Terracult SRL, vertegenwoordigd door I. Kocsis-Josan, avocată,

* Procestaal: Roemeens.

- de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim en C.-R. Cantâr, vervolgens door E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman en O.-C. Ichim als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en N. Gossement als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 maart 2020,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 (PB 2013, L 201, blz. 4) (hierna: „btw-richtlijn”), alsook van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding van SC Terracult SRL, een handelsvennootschap naar Roemeens recht (hierna: „Terracult”), tegen de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (regionaal hoofdbestuur openbare financiën Timișoara – bestuur openbare financiën van het district Arad – dienst nr. 5 van de belastinginspectie rechtspersonen, Roemenië) en de ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (nationaal bureau van de belastingdienst – regionaal hoofdbestuur openbare financiën Timișoara – dienst geschillenbehandeling, Roemenië), inzake een verzoek om nietigverklaring van een belastingaanslag waarbij voornoemde vennootschap het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt geweigerd en zij wordt verplicht tot betaling van een aanvullend btw-bedrag.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”
- 4 Artikel 199 bis van deze richtlijn, dat is ingevoegd bij richtlijn 2013/43, die op 15 augustus 2013 in werking is getreden, bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen tot en met 31 december 2018 voor een minimumperiode van twee jaar bepalen dat de btw voldaan moet worden door de belastingplichtige voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]

i) granen en industriële gewassen, met inbegrip van oliehoudende zaden en suikerbieten, die in principe, in de staat waarin zij zich bevinden, niet zijn bestemd voor eindverbruik;

[...]

1 bis. De lidstaten kunnen de voorwaarden bepalen voor de toepassing van de regeling als voorzien in lid 1.

1 ter. De toepassing van de in lid 1 vastgestelde regeling op de levering van elk van de goederen of diensten opgesomd in de punten (c) tot (j) van dat lid, dient gepaard te gaan met de invoering van passende en doeltreffende rapportageverplichtingen voor belastbare personen die de goederen of diensten leveren waarop de in lid 1 vastgestelde regeling van toepassing is.”

- 5 Krachtens uitvoeringsbesluit 2011/363/EU van de Raad van 20 juni 2011 waarbij Roemenië wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 193 van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 163, blz. 26), en dat van toepassing was tot en met 31 mei 2013, en daarna, krachtens het bij richtlijn 2013/43 ingevoegde artikel 199 bis, lid 1, van de btw-richtlijn, paste deze lidstaat voor bepaalde granen, waaronder koolzaad, de verleggingsregeling toe.

Roemeens recht

- 6 Artikel 7, lid 2, van Ordonanț Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (regeringsverordening nr. 92 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) van 24 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 941 van 29 december 2003) bepaalt:

„De belastingautoriteit heeft het recht om ambtshalve de feiten te onderzoeken en alle voor de juiste vaststelling van de belastingsituatie van de belastingplichtige vereiste informatie en documenten te verkrijgen en te gebruiken. Bij dat onderzoek stelt de belastingautoriteit per geval alle relevante omstandigheden vast en neemt zij deze in aanmerking.”

- 7 Artikel 205 van dit wetboek, met als opschrift „Mogelijkheid voor het indienen van bezwaar”, bepaalt in lid 1:

„Overeenkomstig de wet kan bezwaar worden gemaakt tegen elke belastingschuld en tegen alle fiscale bestuurshandelingen. Een dergelijk bezwaar is een bestuursinterne voorziening en staat er niet aan in de weg dat degene die benadeeld wordt door een fiscale bestuurshandeling, of juist door het uitblijven daarvan, zich tot de rechter wendt op de wijze als vastgesteld in de wet.”

- 8 Artikel 207, lid 1, van dat wetboek bepaalt het volgende:

„Het bezwaar wordt op straffe van verval ingediend binnen dertig dagen na de kennisgeving van de fiscale bestuurshandeling.”

- 9 Artikel 213 van datzelfde wetboek, met als opschrift „Beoordeling van het bezwaar”, bepaalt in de leden 1 en 4:

„(1) De bevoegde autoriteit onderzoekt op bezwaar de feitelijke en juridische gronden die aan de fiscale bestuurshandeling ten grondslag liggen. Bij het onderzoek van het bezwaar wordt rekening gehouden met de argumenten van partijen, de door hen aangevoerde wettelijke bepalingen en de stukken van het dossier. Het bezwaar wordt behandeld binnen de grenzen van het verzoek.

[...]

(4) De verzoeker, de interveniënten of hun gemachtigden kunnen ter ondersteuning van hun verzoek nieuwe bewijsmiddelen indienen. In dat geval wordt de belastingautoriteit die de bestreden fiscale bestuurshandeling heeft vastgesteld – of, naargelang het geval, de autoriteit die de controle heeft verricht –de mogelijkheid geboden om een standpunt in te nemen over deze bewijzen.”

- 10 Lege nr. 571 privind Codul fiscal (wet nr. 571 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals gewijzigd en aangevuld bij Lege nr. 343 (wet nr. 343) van 17 juli 2006 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 662 van 1 augustus 2006), waarbij met name de btw-richtlijn is omgezet in Roemeens recht, bepaalt in artikel 159:

„(1) De correctie van gegevens in facturen of andere documenten die als factuur dienen, wordt uitgevoerd als volgt:

- (a) indien het document niet naar de klant is verzonden, vervalt het en wordt een nieuw document uitgereikt;
- (b) indien het document naar de klant is verzonden, wordt hetzij een nieuw document uitgereikt dat, ten eerste, de gegevens uit het oorspronkelijke document, het nummer en de datum van het gecorrigeerde document en de waarden met een minteken en, ten tweede, de juiste gegevens en waarden bevat, hetzij een nieuw document dat de juiste gegevens en waarden bevat met daarnaast een document met de waarden met een minteken, waarin het nummer en de datum van het gecorrigeerde document zijn opgenomen.

[...]

(3) Belastingplichtigen ten aanzien van wie een belastingcontrole is verricht en is geconstateerd en aangetoond dat fouten zijn gemaakt bij de vaststelling van de in rekening gebrachte belasting, en die op grond van een besluit van de bevoegde belastingautoriteit verplicht zijn deze belasting te betalen, kunnen overeenkomstig lid 1, onder b), gecorrigeerde facturen uitreiken aan de klanten. Op de uitgereikte facturen wordt vermeld dat deze na de controle zijn uitgereikt; zij worden in een afzonderlijke rubriek in de btw-aangifte opgenomen. De klanten hebben recht op aftrek van de op deze facturen vermelde belasting binnen de grenzen en onder de voorwaarden als bepaald in de artikelen 145 tot en met 147 ter. ”

Hoofdeding en prejudiciële vraag

- 11 In de periode van 10 tot en met 14 oktober 2013 heeft Donauland SRL, een handelsvennootschap naar Roemeens recht, koolzaad geleverd aan Almos Alfons Mosel Handels GmbH (hierna: „Almos”), een handelsvennootschap naar Duits recht. Zij heeft de desbetreffende handelingen als intracommunautaire leveringen beschouwd.
- 12 Na te hebben vastgesteld dat Donauland bij de bij haar uitgevoerde belastingcontrole geen bewijs kon overleggen waaruit bleek dat het geleverde koolzaad het Roemeens grondgebied had verlaten, heeft de bevoegde belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de btw-vrijstelling voor intracommunautaire goederenleveringen niet op deze handelingen van toepassing was. Op 4 maart 2014 heeft die belastingdienst een belastingaanslag (hierna: „belastingaanslag van 4 maart 2014”) opgelegd aan Donauland van 440 241 Roemeense leu (RON) (ongeveer 100 000 EUR) aan btw over de in oktober 2013 voor Almos bestemde koolzaadleveringen, die werden aangemerkt als aan het standaard btw-tarief van 24 % onderworpen binnenlandse leveringen. Donauland heeft deze belastingaanslag niet betwist, en derhalve is deze definitief geworden.

- 13 Op 27 maart 2014 heeft Donauland, overeenkomstig de belastingaanslag van 4 maart 2014, de desbetreffende intracommunautaire leveringen geherkwalificeerd door ze in te delen in de categorie van de aan het normale btw-tarief onderworpen binnenlandse leveringen en daartoe corrigerende facturen opgesteld. In deze facturen werd vermeld dat de intracommunautaire leveringen waren geannuleerd en geherkwalificeerd, dat het corrigerende facturen betrof en dat deze waren opgesteld overeenkomstig de belastingaanslag van 4 maart 2014.
- 14 Op 28 maart 2014 heeft Almos Donauland meegedeeld dat zij had vastgesteld dat op deze corrigerende facturen haar Duitse fiscale identificatienummer was vermeld en heeft zij verzocht om correctie van die facturen met haar identificatiegegevens in Roemenië. Almos heeft eveneens aan Donauland aangegeven dat het koolzaad het Roemeense grondgebied niet had verlaten en dat op de bedoelde leveringen de btw-verleggingsregeling moest worden toegepast.
- 15 Op 31 maart 2014 heeft Donauland derhalve nieuwe corrigerende facturen opgesteld, waarbij de betrokken binnenlandse leveringen zijn geherkwalificeerd met toepassing van het standaard btw-tarief en deze leveringen in de categorie van goederenleveringen zijn opgenomen waarop de btw-verleggingsregeling van toepassing is, op grond dat naar aanleiding van de kennisgeving van Almos van 28 maart 2014 was vastgesteld dat de afnemer onjuist was aangeduid. Daar deze nieuwe corrigerende facturen waren opgenomen in de btw-aangifte van maart 2014, heeft Donauland de btw over deze facturen afgetrokken van de voor dat lopende tijdvak verschuldigde btw. Aangezien een negatief btw-bedrag was berekend, heeft Donauland verzocht om teruggaaf van de btw ten bedrage van 440 241 RON (ongeveer 100 000 EUR), overeenkomstig de in de belastingaanslag van 4 maart 2014 vermelde btw-naheffing.
- 16 Na dit verzoek om teruggaaf in de periode van 28 november 2016 tot en met 10 februari 2017 te hebben geverifieerd, heeft de bevoegde belastingdienst op 10 februari 2017 aan Terracult, die Donauland op 1 augustus 2016 had overgenomen, een definitieve belastingaanslag (hierna: „belastingaanslag van 10 februari 2017”) opgelegd van 440 241 RON (ongeveer 100 000 EUR) aan btw-naheffing over de koolzaadleveringen die in oktober 2013 waren verricht. Volgens deze belastingdienst werden door de herkwalificatie van deze koolzaadleveringen en de indeling ervan in de categorie van goederenleveringen die onderworpen zijn aan de btw-verleggingsregeling, de effecten van de belastingaanslag van 4 maart 2014 op onrechtmatige wijze tenietgedaan, terwijl deze aanslag definitief was geworden.
- 17 Terracult heeft tegen de belastingaanslag van 10 februari 2017 administratief bezwaar ingediend, dat op 14 juli 2017 is afgewezen.
- 18 Op 2 februari 2018 heeft Terracult bij de Tribunal Arad (rechter in eerste aanleg Arad, Roemenië) beroep ingesteld dat met name strekte tot nietigverklaring van de beslissing van 14 juli 2017 waarbij haar bezwaar was afgewezen, tot gedeeltelijke nietigverklaring van de belastingaanslag van 10 februari 2017, en tot terugbetaling van het op grond van de belastingaanslag van 4 maart 2014 betaalde bedrag. Terracult heeft opgemerkt dat die terugbetaling geboden was omdat Donauland zich om te beginnen louter had gevoegd naar de door Almos verstrekte informatie dat het geleverde koolzaad het Roemeense grondgebied zou verlaten, vervolgens naar de belastingaanslag van 4 maart 2014, waarbij werd vastgesteld dat voornoemd koolzaad dit grondgebied niet had verlaten en dat de betaling van een btw-naheffing over de binnenlandse leveringen werd gevorderd, en, ten slotte, naar de feitelijke omstandigheden die tot toepassing van de btw-verleggingsregeling op deze leveringen hadden geleid. Terracult heeft betoogd dat de regels betreffende deze regeling en het beginsel van de btw-neutraliteit vereisten dat de op 31 maart 2014 aangebrachte correctie van de betrokken facturen op basis van feitelijke omstandigheden en de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw-naheffing werden toegestaan.

- 19 Op 18 mei 2018 heeft deze rechter het beroep van Terracult verworpen op grond dat Donauland geen administratief bezwaar had aangetekend, waardoor de feitelijke fiscale situatie in de belastingaanslag van 4 maart 2014 gewijzigd had kunnen worden. Op 29 juni 2018 heeft Terracult tegen die uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Curte de Apel Timișoara (rechter in tweede aanleg Timisoara, Roemenië).
- 20 Daar de Curte de Apel Timișoara twijfels heeft over de verenigbaarheid met het Unierecht van de relevante nationale regeling en van de toepassing ervan door de nationale autoriteiten, heeft deze rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een administratieve praktijk en/of uitlegging van de bepalingen van een nationale wettelijke regeling volgens welke het niet toegestaan is om facturen te corrigeren – en de gecorrigeerde facturen bijgevolg niet kunnen worden opgenomen in de btw-aangifte over het tijdvak waarin de correctie is uitgevoerd – voor handelingen die zijn uitgevoerd in een tijdvak waarover een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de belastingdienst een definitief geworden aanslag heeft opgelegd, wanneer nadat de aanslag is opgelegd aanvullende gegevens en informatie zijn ontdekt waardoor een andere belastingregeling moet worden toegepast?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan een belastingplichtige die handelingen heeft verricht die later onder de btw-verleggingsregeling bleken te vallen, de facturen voor deze handelingen niet kan corrigeren en zich, met het oog op teruggaaf van ten onrechte gefactureerde en door deze belastingplichtige onverschuldigd betaalde btw, niet op die correctie kan beroepen door een eerdere belastingaangifte te rectificeren of een nieuwe belastingaangifte in te dienen waarin die correctie is opgenomen, op grond dat deze handelingen zijn verricht in een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de bevoegde belastingautoriteit een aanslag had opgelegd, die door voornoemde belastingplichtige niet is betwist en derhalve definitief is geworden.
- 22 De belanghebbenden die in de onderhavige zaak schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, zijn het erover eens dat elke levering van koolzaad die in oktober 2013 door een belastingplichtige leverancier aan een andere belastingplichtige is verricht, die beiden over een Roemeens fiscaal identificatienummer beschikten, onder de btw-verleggingsregeling moest vallen. Krachtens deze verleggingsregeling wordt er geen btw betaald tussen de leverancier en de belastingplichtige voor wie de leveringen worden verricht, aangezien laatstgenoemde voor de verrichte handelingen is gehouden tot voldoening van de voorbelasting (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Aangezien de btw niet verschuldigd is door die leverancier, overeenkomstig de artikelen 193, 199 en 199 bis van de btw-richtlijn, kan hij voor die diensten bijgevolg niet als de tot voldoening van de btw gehouden persoon worden aangemerkt. De omstandigheid dat die leverancier de btw heeft betaald door zich te baseren op de onjuiste veronderstelling dat de betrokken levering niet onder de btw-verleggingsregeling viel, is geen reden om af te wijken van deze regel (zie in die zin arrest van 23 april 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punten 28 en 29), zodat deze onjuist gefactureerde en voldane btw in beginsel moet worden terugbetaald aan voornoemde leverancier.

- 24 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht op teruggaaf van belastingen die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, immers het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht, zoals deze door het Hof zijn uitgelegd. De betrokken lidstaat is dus in beginsel verplicht in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen. Het verzoek om teruggaaf van te veel 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 Unierecht, door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de uiteindelijke marktdeelnemer die deze heeft betaald, te neutraliseren (arrest van 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punten 29 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het beginsel van neutraliteit van de btw, dat een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, tot doel heeft de belastingplichtige volledig te ontlasten van de btw in het kader van zijn economische activiteiten. Dit stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht de doelen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Wat de teruggaaf van bij vergissing gefactureerde btw betreft, heeft het Hof er reeds op gewezen dat de btw-richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur, en dat het in die omstandigheden in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien (arrest van 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Het staat aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoonbaar te goeder trouw is, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (arrest van 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Wanneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van neutraliteit van de btw echter dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening door de lidstaten afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van die factuur. Deze herziening kan niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingdienst (arrest van 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 In geval van goederenleveringen die onder de btw-verleggingsregeling vallen, bestaat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten in verband met de uitoefening van het recht op teruggaaf. Hoewel de belastingplichtige voor wie deze leveringen bestemd zijn voor de verrichte handelingen gehouden is tot voldoening van de voorbelasting, kan hij die belasting in principe immers aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is (zie in die zin arrest van 11 april 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Daar er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat, zou de weigering om aan een leverancier teruggaaf van de ten onrechte betaalde btw toe te staan, die in rekening is gebracht niettegenstaande het feit dat, in plaats van de regels inzake de normale btw-regeling, die van de btw-verleggingsregeling van toepassing waren op een levering die door deze leverancier in het kader van zijn aan btw onderworpen economische activiteiten is verricht, bijgevolg erop neerkomen dat hem een fiscale last wordt opgelegd in strijd met het beginsel van neutraliteit van de btw.
- 31 Bovendien verzetten de beginselen van doeltreffendheid en evenredigheid zich eveneens tegen een regeling of een bestuurspraktijk als die in het hoofdgeding.

- 32 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, dat vereist dat een nationale procedureregeling de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie aan particulieren toegekende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de mogelijkheid om zonder enige tijdsbepanking een verzoek om btw-teruggaaf in te dienen, haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat een belastingplichtige wat betreft zijn fiscale situatie, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Het Hof heeft erkend dat het met het recht van de Unie verenigbaar is dat er in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de belastingbetaler als de betrokken bestuursinstantie 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 arrest van 14 februari 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Blijkens de verwijzingsbeslissing hebben de belastingautoriteiten en de rechter die in eerste aanleg uitspraak heeft gedaan, in het hoofdgeding de leverancier het recht ontzegd om zich binnen een termijn van vijf jaar te beroepen op de bepalingen van de nationale belastingregeling inzake de mogelijkheid om teruggaaf van ten onrechte gefactureerde en betaalde btw te verkrijgen door de door hem opgestelde facturen te corrigeren, op grond dat deze leverancier gebruik had moeten maken van de mogelijkheid, overeenkomstig de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, om met het oog op die teruggaaf de eerste belastingaanslag te betwisten voordat die definitief werd.
- 34 Zoals echter de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bepaalt de nationale regeling weliswaar dat de belastingplichtige vanaf de kennisgeving van de belastingaanslag een termijn van dertig dagen heeft om bezwaar te kunnen maken, maar kan het zo zijn dat deze belastingplichtige slechts een zeer korte termijn heeft om een dergelijk bezwaar in te dienen, of kan dat recht zelfs zijn vervallen, wanneer de gegevens op grond waarvan tegen deze belastingaanslag kan worden opgekomen, na het uitbrengen van die aanslag worden ontdekt, zodat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of althans uiterst moeilijk wordt om het recht op aftrek van de btw uit te oefenen. In casu zou de rechtsvoorganger van Terracult, volgens de gegevens waarover het Hof beschikt, slechts enkele dagen hebben gehad om naar behoren op te komen tegen de eerste aanslag door middel van de voor hem geldende bezwaarprocedure.
- 35 In die omstandigheden verzet het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een dergelijke nationale regeling of bestuurspraktijk voor zover deze een belastingplichtige de mogelijkheid kan ontnemen om facturen voor bepaalde handelingen te corrigeren en zich daarop te beroepen met het oog op teruggaaf van de door deze belastingplichtige ten onrechte gefactureerde en voldane btw, terwijl de in die regeling vastgestelde vijfjarige vervalttermijn nog niet verstreken is (zie naar analogie arrest van 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 40).
- 36 Wat de vragen van de verwijzende rechter over het evenredigheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat de nationale wetgever, teneinde de goede werking van het btw-stelsel te verzekeren, aan de niet-nakoming van de formele verplichtingen van de belastingplichtigen sancties kan verbinden die hen ertoe kunnen aanzetten die verplichtingen na te komen, en dat dus een administratieve geldboete kan worden opgelegd aan een belastingplichtige wiens verzoek om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw voortvloeit uit zijn eigen nalatigheid (zie in die zin arrest van 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punten 48 en 49).
- 37 Opgemerkt zij dat, gesteld al dat er sprake is van nalatigheid van de belastingplichtige, hetgeen de verwijzende rechter moet vaststellen, de betrokken lidstaat middelen moet aanwenden waarmee het door de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, maar die de in de wetgeving van de Unie neergelegde beginselen – zoals het beginsel van neutraliteit van de btw – zo min mogelijk aantasten. Gelet op de plaats die dit beginsel in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, lijkt een sanctie, in de vorm van een absolute weigering van het recht op teruggaaf van ten

onrechte gefactureerde en onverschuldigd betaalde btw, derhalve onevenredig te zijn (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punten 50 en 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 38 Hieraan moet ook worden toegevoegd dat, zoals de Roemeense regering heeft benadrukt, het recht op teruggaaf van de btw moet worden geweigerd wanneer dit recht frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt. De bestrijding van fraude en mogelijke misbruiken is immers een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd en justitiabelen kunnen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht beroepen (zie in die zin arrest van 3 oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In casu maakt de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing echter geen melding van fraude of misbruik.
- 39 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan een belastingplichtige die handelingen heeft verricht die later onder de btw-verleggingsregeling bleken te vallen, de facturen voor deze handelingen niet kan corrigeren en zich, met het oog op teruggaaf van ten onrechte gefactureerde en door deze belastingplichtige onverschuldigd betaalde btw, niet op die correctie kan beroepen door een eerdere belastingaangifte te rectificeren of door een nieuwe belastingaangifte in te dienen waarin die correctie is opgenomen, op grond dat deze handelingen zijn verricht in een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de bevoegde belastingautoriteit een aanslag had opgelegd, die door voornoemde belastingplichtige niet is betwist en derhalve definitief is geworden.

Kosten

- 40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013, en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan een belastingplichtige die handelingen heeft verricht die later onder de verleggingsregeling voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) bleken te vallen, de facturen voor deze handelingen niet kan corrigeren en zich, met het oog op teruggaaf van ten onrechte gefactureerde en door deze belastingplichtige onverschuldigd betaalde btw, niet op die correctie kan beroepen door een eerdere belastingaangifte te rectificeren of een nieuwe belastingaangifte in te dienen waarin die correctie is opgenomen, op grond dat deze handelingen zijn verricht in een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de bevoegde belastingautoriteit een aanslag had opgelegd, die door voornoemde belastingplichtige niet is betwist en derhalve definitief is geworden.

ondertekeningen