



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

18 maart 2021*

„Prejudiciële verwijzing – Indirecte belastingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Intracommunautaire verwerving van goederen – Aftrek van de over een dergelijke verwerving verschuldigde voorbelasting – Formele vereisten – Materiële vereisten – Termijn voor indiening van de belastingaangifte – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-895/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter in eerste aanleg Gliwice, Polen) bij beslissing van 4 november 2019, ingekomen bij het Hof op 4 december 2019, in de procedure

A.

tegen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: N. Piçarra, kamerpresident, S. Rodin en K. Jürimäe (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– A., vertegenwoordigd door M. Bielawski, doradca podatkowy,

* Procestaal: Pools.

- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertegenwoordigd door P. Chrupek, radca prawny,
 - de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Siekierzyńska en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167 en 178 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 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. en de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) betreffende de aftrek van voorbelasting (btw) die is betaald met betrekking tot intracommunautaire verwervingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn luidt als volgt:
„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:
i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt”.
- 4 Artikel 68 van deze richtlijn bepaalt het volgende:
„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht.

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht.”

5 Artikel 69 van die richtlijn luidt als volgt:

„Voor de intracommunautaire verwervingen van goederen wordt de btw verschuldigd bij de uitreiking van de factuur, of bij het verstrijken van de in artikel 222, eerste alinea, bedoelde termijn indien er voor die datum geen factuur is uitgereikt.”

6 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

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

7 Artikel 168 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

[...]

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), i);

[...]”

8 Artikel 178 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

[...]

c) voor de in artikel 168, onder c), bedoelde aftrek met betrekking tot intracommunautaire verwerving van goederen: op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens hebben vermeld die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwervingen van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, opgestelde factuur;

[...]”

9 Artikel 179 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

10 Artikel 180 van die richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast.”

11 In artikel 181 van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige die niet in het bezit is van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, opgestelde factuur, toestaan de in artikel 168, onder c), bedoelde aftrek toe te passen met betrekking tot diens intracommunautaire verwervingen van goederen.”

12 Artikel 182 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten stellen de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast.”

13 In artikel 222, eerste alinea, van deze richtlijn is het volgende bepaald:

„Voor goederenleveringen die onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden worden verricht of voor diensten ter zake waarvan de btw overeenkomstig artikel 196 door de afnemer verschuldigd is, wordt de factuur uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.”

14 Artikel 273, eerste alinea, van diezelfde richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Pools recht

15 Artikel 86 van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2018, volgnr. 2174), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Voor zover de goederen en diensten door de belastingplichtige worden gebruikt voor belaste handelingen, is deze gerechtigd de voorbelasting af te trekken van de door hem verschuldigde belasting [...]

[...]

10. Het recht om de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting ontstaat in het tijdvak waarin de belastingplicht is ontstaan met betrekking tot de goederen en diensten die door de belastingplichtige zijn verworven of ingevoerd.

10b. Het recht om de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting in de gevallen als bedoeld in:

[...]

2) lid 2, punt 4, onder c), ontstaat overeenkomstig lid 10, mits de belastingplichtige:

- a) een factuur ontvangt voor de goederenlevering die voor hem een intracommunautaire verwerving van goederen vormt, binnen drie maanden na afloop van de maand waarin de belastingplicht met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan;
- b) het bedrag van de over de intracommunautaire goederenverwerving betaalde belasting opneemt in de belastingaangifte waarin hij deze belasting dient te verrekenen, uiterlijk drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan.

[...]

10i. Indien de belastingplichtige de betaalde voorbelasting op een latere datum dan de in lid 10b, punt 2, onder b), en punt 3, bedoelde termijn opneemt in de belastingaangifte waarin hij die belasting in rekening moet brengen, kan hij de voorbelasting dienovereenkomstig verhogen bij de verrekening die wordt verricht voor het belastingtijdvak waarvoor de termijn voor de indiening van de aangifte nog niet is verstreken.

[...]

13. Indien de belastingplichtige de voorbelasting niet binnen de termijnen als bedoeld in de leden 10, 10d, 10e en 11 heeft afgetrokken van de door hem af te dragen belasting, mag hij het bedrag van de verschuldigde belasting aftrekken middels een correctie van de belastingaangifte voor het tijdvak waarin het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan, maar niet later dan vijf jaar vanaf het begin van het jaar waarin het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan, met inachtneming van het bepaalde in lid 13a.

13a. Indien de belastingplichtige met betrekking tot een intracommunautaire verwerving van goederen of een levering van goederen en een verrichting van diensten, waarvoor de belastingplichtige krachtens artikel 17 degene is die de goederen of diensten verwerft, de voorbelasting niet binnen de tijdvakken als bedoeld in de leden 10 en 11 heeft afgetrokken van de door hem af te dragen belasting, mag hij het bedrag van de voorbelasting aftrekken middels een correctie van de belastingaangifte voor het tijdvak waarin het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan, maar niet later dan vijf jaar vanaf het einde van het jaar waarin het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan.”

- 16 De huidige formulering van artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet is het resultaat van een wetswijziging die in werking is getreden op 1 januari 2017. Als gevolg van deze wijziging is de zinsnede „uiterlijk drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingschuld met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan” in deze bepaling ingevoegd. Vóór die datum gewaagde deze bepaling niet van enige termijn. Bij dezelfde wijziging is lid 10i toegevoegd aan artikel 86 van deze wet.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 17 A. is een vennootschap die in het kader van haar handelsactiviteiten onder meer intracommunautaire verwervingen van goederen verricht op het Poolse grondgebied. Zij gebruikt deze goederen voor handelingen die op dat grondgebied zijn onderworpen aan btw.

- 18 A. heeft bij de belastingdienst een verzoek om een individuele ruling ingediend met betrekking tot de volgende feitelijke situatie. In bepaalde situaties kan zij de btw die verschuldigd is over intracommunautaire verwervingen niet vermelden in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht voor de verworven goederen is ontstaan. In dat geval zou zij die btw na het verstrijken van deze termijn vermelden via een correctie van haar belastingaangifte. Dit zou het geval kunnen zijn bij de vertraagde ontvangst van een factuur, een onjuiste indeling van de handeling door A. of een vergissing van de persoon die de registers en btw-aangiften opstelt.
- 19 A. heeft de belastingdienst specifiek gevraagd of zij in een dergelijk geval de over een intracommunautaire verwerving van goederen verschuldigde voorbelasting kon aftrekken in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de verschuldigde btw was aangegeven, zelfs wanneer zij de btw-aangifte had gecorrigeerd na het verstrijken van de termijn van drie maanden waarin artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet voorziet. Volgens A. moet deze vraag bevestigend worden beantwoord, aangezien die bepaling een extra vereiste toevoegt aan de door de btw-richtlijn gestelde voorwaarden voor het recht op aftrek en in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.
- 20 Zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier heeft de belastingdienst op 27 december 2018 een bindende ruling vastgesteld, waarin is bepaald dat de in artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet neergelegde termijn van drie maanden het recht op aftrek niet beperkt en dus niet kan worden geacht onverenigbaar te zijn met de btw-richtlijn of met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel. Bovendien staat artikel 178 van deze richtlijn de lidstaten toe formaliteiten in te voeren met betrekking tot het recht op aftrek, zoals deze termijn van drie maanden.
- 21 A. heeft bij de verwijzende rechter, de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter in eerste aanleg Gliwice, Polen), beroep ingesteld tot nietigverklaring van die ruling. Tot staving van haar beroep heeft zij aangevoerd dat artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet onverenigbaar is met de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn, alsook met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.
- 22 De verwijzende rechter betwijfelt of artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet verenigbaar is met het Unierecht.
- 23 Hij merkt op dat in deze bepaling sinds 1 januari 2017 een nieuwe voorwaarde in de vorm van een termijn is opgenomen waardoor thans voor het recht op aftrek als voorwaarde geldt dat een belastingaangifte wordt ingediend binnen een termijn van drie maanden vanaf het einde van de maand waarin de belastingplicht op de verworven goederen is ontstaan. Wanneer deze termijn is verstreken, moet de belastingplichtige de eerder ingediende aangifte corrigeren en kan hij de over de intracommunautaire verwerving van goederen betaalde voorbelasting overeenkomstig artikel 86, lid 10i, van de btw-wet enkel aftrekken voor het lopende tijdvak. De belastingplichtige draagt aldus de economische last van de verschuldigde btw en, in voorkomend geval, van de betaling van rente.
- 24 Volgens de toelichting bij deze wetswijziging moet deze een betere controle mogelijk maken van het intracommunautaire handelsverkeer – waarvoor onregelmatigheden zouden zijn vastgesteld – en van de btw-verleggingsregeling.

- 25 De verwijzende rechter benadrukt tevens dat artikel 86 van de btw-wet voorziet in een termijn van vijf jaar voor de correctie van de verschuldigde btw, terwijl dit artikel voorziet in twee termijnen voor de uitoefening van het recht op aftrek, te weten, ten eerste, een vervaltermijn van drie maanden voor de verrekening van deze belasting en, ten tweede, een verjaringstermijn van vijf jaar. Deze vervaltermijn kan volgens hem problemen opleveren vanuit het oogpunt van het Unierecht.
- 26 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat de lidstaten in beginsel vervaltermijnen kunnen vaststellen voor de uitoefening van het recht op aftrek, mits zij het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen. Bovendien mogen dergelijke termijnen geen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit en moeten zij evenredig zijn, in die zin dat zij geen buitensporige formaliteiten invoeren ten opzichte van de nagestreefde doelstellingen en geen economische last voor de belastingplichtige meebrengen. Om te beoordelen of deze beginselen in acht zijn genomen, moeten de redenen voor de vertraging in de belastingaangifte in aanmerking worden genomen, waarbij er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen redenen die niets te maken hebben met de belastingplichtige zelf en redenen die een uiting zijn van aan hem toerekenbare fouten.
- 27 In casu benadrukt de verwijzende rechter dat de invoering van een vervaltermijn van drie maanden, waarvan de duur in beginsel toereikend lijkt, de belastingplichtige ertoe kan aanmoedigen gedisciplineerd te werk te gaan en tegelijkertijd rechtsmisbruik kan bestrijden. Deze termijn beoogt dus situaties te voorkomen waarin belastingplichtigen, wanneer het bedrag van hun voorbelasting gelijk is aan dat van de btw die zij verschuldigd zijn, gebruik zouden maken van de mogelijkheden tot laattijdige correctie met het oog op belastingoptimalisatie en rechtsmisbruik. Er zijn echter situaties waarin de belastingplichtige niet in staat is om de termijn van drie maanden in acht te nemen, in het bijzonder in geval van een vertraagde of onregelmatige uitreiking van de factuur of van onregelmatigheden die aan de postdienstexploitanten zijn toe te rekenen. Artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet maakt evenwel geen enkel onderscheid naargelang de belastingplichtige al dan niet te goeder trouw is.
- 28 Deze rechter komt tot de slotsom dat de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn aldus zouden moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet, voor zover die termijn van drie maanden van toepassing is op een belastingplichtige die te goeder trouw is.
- 29 Daarop heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 167 van [de btw-richtlijn], in samenhang met artikel 178 daarvan, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de voorbelasting over de handelingen die intracommunautaire verwerving van goederen vormen, moet worden verrekend, de voorwaarde stelt dat de uit hoofde van die handelingen verschuldigde belasting wordt vermeld in de passende belastingaangifte die wordt ingediend binnen de (in Polen) verplichte termijn van 3 maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verwerving van de goederen en diensten is ontstaan?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 30 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de btw moet worden verrekend, de voorwaarde stelt dat de verschuldigde btw wordt vermeld in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen een termijn van drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verwerving van de goederen is ontstaan.
- 31 Vooraf zij eraan herinnerd dat in het kader van de intracommunautaire verwervingen op grond van de verleggingsregeling geen betaling van btw plaatsvindt tussen de afnemer en de leverancier van een goed, waarbij de afnemer voor de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen de voorbelasting verschuldigd is en tegelijk in de regel die belasting kan aftrekken zodat niets aan de belastingdienst verschuldigd is (zie in die zin arrest van 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 33).
- 32 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen af te dragen btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arresten van 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is dat recht een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt (arrest van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer 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 (arrest van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek van voorbelasting (btw) ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Volgens artikel 69 van die richtlijn wordt de btw, wat de intracommunautaire verwervingen van goederen betreft, verschuldigd bij de uitreiking van de factuur of bij het verstrijken van de in artikel 222, eerste alinea, bedoelde termijn indien er geen factuur is uitgereikt vóór die datum.
- 35 Bovendien is het recht op aftrek van de btw afhankelijk gesteld van de naleving van de in de btw-richtlijn vastgestelde materiële en formele voorwaarden (zie in die zin arrest van 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 35).
- 36 De materiële voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek van de btw die volgens artikel 2, lid 1, onder b), i), van deze richtlijn verschuldigd is over de intracommunautaire verwervingen van goederen, zijn opgesomd in artikel 168, onder c), ervan. Volgens deze voorwaarden moeten deze verwervingen zijn verricht door een belastingplichtige, moet deze belastingplichtige tevens de tot voldoening van de btw over die verwervingen gehouden persoon zijn en moeten de betrokken goederen worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.

- 37 De formele voorwaarden voor het recht op aftrek van de btw regelen daarentegen de wijze van en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte (arrest van 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 42).
- 38 Wat de btw over intracommunautaire verwervingen betreft, blijkt uit artikel 178, onder c), van de btw-richtlijn dat voor de uitoefening van het recht op aftrek als voorwaarde geldt dat de belastingplichtige in de overeenkomstig artikel 250 van deze richtlijn in te dienen btw-aangifte alle gegevens heeft vermeld die nodig zijn om het bedrag van de over zijn verwervingen van goederen verschuldigde btw vast te stellen en dat hij in het bezit is van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, van deze richtlijn opgestelde factuur.
- 39 Volgens artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn past „[d]e belastingplichtige [...] de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend”.
- 40 Volgens de rechtspraak van het Hof volgt hieruit dat het recht op btw-aftrek in principe moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (zie in die zin arresten van 29 april 2004, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, punt 34, en 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35).
- 41 Het recht op aftrek wordt dus in beginsel uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan, namelijk, gezien artikel 167 van de btw-richtlijn, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt (zie in die zin arrest van 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 36).
- 42 Niettemin kan het een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn worden toegestaan de aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde dat is voldaan aan bepaalde bij de nationale wettelijke regelingen vastgestelde voorwaarden en voorschriften (arresten van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 37).
- 43 In dit verband mogen de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn maatregelen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen. Dergelijke maatregelen mogen echter niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en zij mogen geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw (arresten van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 In casu ontstaat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving voor zover de belastingplichtige binnen een termijn van drie maanden na de maand waarin de belastingplicht met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan, ten eerste een factuur ontvangt waaruit de goederenlevering blijkt die voor hem een intracommunautaire verwerving van goederen vormt, en ten tweede het bedrag van de over die verwerving verschuldigde btw vermeldt in de belastingaangifte waarin hij deze belasting moet verrekenen. Bij ontbreken van een dergelijke vermelding in de binnen die termijn ingediende aangifte kan de belastingplichtige zijn aangifte nog corrigeren binnen een

termijn van vijf jaar na het jaar waarin het recht op aftrek van de uit hoofde van een intracommunautaire verwerving verschuldigde btw is ontstaan. In dat geval moet de belastingplichtige de over deze verwerving verschuldigde btw met terugwerkende kracht verrekenen terwijl hij de btw over diezelfde verwerving slechts kan aftrekken voor het lopende belastingtijdvak.

- 45 Voor zover volgens een dergelijke regeling voor het ontstaan zelf van het recht op aftrek de voorwaarde lijkt te gelden dat er een factuur is verkregen en een aangifte is ingediend, dient er ten eerste op te worden gewezen dat, gelet op de punten 34 en 36 van het onderhavige arrest, het ontstaan van het recht op aftrek enkel afhankelijk kan worden gesteld van de materiële voorwaarden van de btw-richtlijn, die wat een intracommunautaire verwerving betreft zijn opgesomd in artikel 168, onder c), van deze richtlijn. Voor het ontstaan van dat recht is het evenwel niet per se vereist dat een factuur is verkregen, noch dat er een aangifte is ingediend of dat de over die verwerving verschuldigde btw wordt vereffend binnen een bepaalde termijn.
- 46 Ten tweede kan een nationale regeling zoals die welke is omschreven in punt 44 van het onderhavige arrest ertoe leiden dat de verrekening van een bedrag aan opeisbare btw en hetzelfde bedrag aan aftrekbare btw voor een en dezelfde intracommunautaire verwerving niet zal plaatsvinden in hetzelfde belastingtijdvak, ongeacht de omstandigheden van het geval, de goede trouw van de belastingplichtige en de redenen voor de te late aangifte van de over die verwerving verschuldigde btw. De toepassing van deze regeling vertraagt de uitoefening van het recht op aftrek van de btw over intracommunautaire verwervingen om de enkele reden dat een formele voorwaarde niet is vervuld. Daardoor drukt de last van de btw tijdelijk op de belastingplichtige.
- 47 Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt echter dat in het kader van de verleggingsregeling het basisbeginsel van fiscale neutraliteit eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van de belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat kan anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou verhinderen (arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39).
- 48 Verder moet erop worden gewezen dat het in punt 41 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereiste dat het recht op aftrek in beginsel wordt uitgeoefend in het tijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden, van dien aard is dat het de fiscale neutraliteit waarborgt. Dit vereiste zorgt er immers voor dat de btw in hetzelfde tijdvak wordt betaald en afgetrokken, zodat de belastingplichtige volledig wordt ontheven van de last van de btw die in het kader van al zijn bedrijfsactiviteiten verschuldigd of voldaan is (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punten 35-37).

- 49 Het zou in strijd zijn met deze logica om de last van de btw die verschuldigd is over een intracommunautaire verwerving tijdelijk bij de belastingplichtige te leggen, temeer daar, zoals blijkt uit punt 31 van het onderhavige arrest, over een dergelijke verwerving geen enkel bedrag verschuldigd is aan de belastingdienst.
- 50 Onder voorbehoud dat de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek zijn vervuld, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, mag de toepassing van een nationale regeling dus niet automatisch en wegens niet-naleving van een formeel vereiste beletten dat het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde tijdvak wordt uitgeoefend als dat waarin dat btw-bedrag wordt verrekend zonder dat daarbij alle relevante omstandigheden en met name de goede trouw van de belastingplichtige in aanmerking worden genomen.
- 51 Die vaststelling wordt onverlet gelaten door de rechtspraak van het Hof volgens welke de lidstaten met het oog op de rechtszekerheid een vervaltermijn mogen instellen die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 52 Uit hetgeen is uiteengezet in de punten 44 en 46 van het onderhavige arrest volgt immers dat de termijn van drie maanden die bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling is ingevoerd voor de aangifte van de btw over een intracommunautaire verwerving, niet kan worden gelijkgesteld met een vervaltermijn in de zin van die rechtspraak, die leidt tot het verlies van het recht op aftrek.
- 53 Daarbij zij evenwel aangetekend dat de lidstaten, zoals blijkt uit de in punt 43 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn bevoegd zijn om, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, sancties vast te stellen in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek. Het Unierecht verhindert de lidstaten met name niet in voorkomend geval een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk, teneinde niet-naleving van de formele voorwaarden te bestraffen (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 54 Daarentegen zou een nationale regeling die systematisch verbiedt om het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving uit te oefenen in hetzelfde tijdvak als dat waarin dat btw-bedrag moet worden verrekend, zonder dat daarbij alle relevante omstandigheden en met name de goede trouw van de belastingplichtige in aanmerking kunnen worden genomen, verder gaan dan noodzakelijk is om, enerzijds, de juiste inning van de btw te waarborgen in een situatie waarin, zoals blijkt uit de in punt 31 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak, geen enkel btw-bedrag verschuldigd is aan de belastingdienst en, anderzijds, fraude te vermijden.
- 55 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de btw moet worden

verrekend, de voorwaarde stelt dat de verschuldigde btw wordt vermeld in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen een termijn van drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verwerving van de goederen is ontstaan.

Kosten

- 56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167 en 178 van 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 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de btw moet worden verrekend, de voorwaarde stelt dat de verschuldigde btw wordt vermeld in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen een termijn van drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verwerving van de goederen is ontstaan.

ondertekeningen