



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

21 maart 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 tot en met 171 – Recht op btw-aftrek – Recht op teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf zijn gevestigd – Artikel 178, onder a) – Wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek – Richtlijn 2008/9/EG – Voorwaarden voor teruggaaf van btw – Vervaltermijn – Beginsel van fiscale neutraliteit – Btw die is betaald en in rekening is gebracht meerdere jaren na levering van de betrokken goederen – Ontzegging van het recht op teruggaaf wegens het verstrijken van de vervaltermijn, die is ingegaan op de datum van levering van de goederen”

In zaak C-533/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek) bij beslissing van 29 september 2016, ingekomen bij het Hof op 20 oktober 2016, in de procedure

Volkswagen AG

tegen

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertegenwoordigd door F. Imrecze als gemachtigde,
- de Slowaakse regering, vertegenwoordigd door B. Ricziová als gemachtigde,

* Procestaal: Slowaaks.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Tokár, R. Lyal en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 oktober 2017,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 167 en artikel 178, onder a), 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 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „richtlijn 2006/112”), van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23), van artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) en van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Volkswagen AG en de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (directie belastingen van de Slowaakse Republiek) over de gedeeltelijke afwijzing door deze autoriteit van een verzoek om teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde (btw) wegens het verstrijken van de vervaltermijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

- 3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

- 4 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

- 5 Artikel 168 ervan 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:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

- 6 Artikel 169 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[...]

- 7 Artikel 170 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Een belastingplichtige die in de zin van [...] artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn 2008/9/EG, en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

[...]

- 8 Artikel 171 van deze richtlijn bepaalt in lid 1:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn 2008/9/EG vastgestelde uitvoeringsbepalingen.”

- 9 Titel X van richtlijn 2006/112 („Aftrek”) bevat een hoofdstuk 4 („Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”), met daarin artikel 178, dat luidt:

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

- a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

- 10 Artikel 179 van deze richtlijn bepaalt in de eerste alinea:

„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.”

- 11 Volgens artikel 180 van dezelfde richtlijn „[kunnen de] lidstaten een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast”.

- 12 In artikel 182 van richtlijn 2006/112 heet het dat „[d]e lidstaten [...] de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 [vaststellen]”.

13 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt:

„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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Richtlijn 2008/9

14 Artikel 1 van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„In deze richtlijn worden de nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de [btw] krachtens artikel 170 van richtlijn 2006/112/EG aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 voldoen.”

15 Artikel 2 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige: iedere belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd is;

[...]”

16 Artikel 3 ervan noemt de voorwaarden waaronder deze richtlijn van toepassing is op een niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige.

17 Artikel 5 van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, onder a) en b), van richtlijn 2006/112/EG;

[...]

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig richtlijn 2006/112/EG, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf.”

18 Artikel 6, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 luidt als volgt:

„Om in de lidstaat van teruggaaf recht te hebben op teruggaaf moet een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige handelingen verrichten die in de lidstaat van vestiging een recht op aftrek doen ontstaan.”

- 19 Artikel 28, lid 1, ervan zet uiteen dat deze richtlijn van toepassing is op verzoeken om teruggaaf die na 31 december 2009 worden ingediend.

Slowaaks recht

- 20 § 49 van de zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (wet nr. 222/2004 op de belasting over de toegevoegde waarde), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet nr. 222/2004”), bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) Het recht op aftrek van de belasting over goederen en diensten ontstaat voor de belastingplichtige op het tijdstip waarop de belasting over die goederen en diensten verschuldigd wordt.

(2) De belastingplichtige kan de belasting over goederen en diensten die hij als belastingplichtige voor de levering van goederen en diensten gebruikt, aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, behoudens het in de leden 3 en 7 van deze paragraaf bepaalde. De belastingplichtige mag de belasting aftrekken:

- a) wanneer die hem in Slowakije in rekening is gebracht door een andere belastingplichtige voor goederen die hem zijn of moeten worden geleverd en diensten die te zijnen behoeve zijn of moeten worden verricht;

[...]”

- 21 § 51, lid 1, van deze wet luidt als volgt:

„De belastingplichtige kan zijn recht op aftrek uitoefenen overeenkomstig § 49 van deze wet indien:

- a) hij bij de aftrek van de belasting overeenkomstig § 49, lid 2, onder a), van deze wet beschikt over een door een belastingplichtige overeenkomstig § 71 opgestelde factuur;

[...]”

- 22 § 55 b, lid 1, van dezelfde wet luidt:

„De verzoeker oefent het recht op belastingteruggaaf uit door een elektronisch teruggaafverzoek in te dienen via het elektronische portaal van de lidstaat waar hij gevestigd is of zijn vaste inrichting, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Het teruggaafverzoek wordt uiterlijk op 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak ingediend. De Daňový úrad Bratislava I [belastingdienst Bratislava I (Slowakije)] deelt de verzoeker langs elektronische weg onverwijld de datum van ontvangst van het teruggaafverzoek mee.”

- 23 § 71 van wet nr. 222/2004 bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) In de zin van deze wet wordt verstaan onder:

- a) factuur: ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat is opgesteld volgens deze wet of volgens de wet die in een andere lidstaat op de opstelling van facturen van toepassing is;

[...]

(2) Alle documenten of berichten die de oorspronkelijke factuur wijzigen en daar uitdrukkelijk en ondubbelzinnig naar verwijzen, worden eveneens als factuur aangemerkt.”

- 24 § 45, lid 1, van de zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (wet nr. 511/1992 inzake het beheer van de belastingen en andere heffingen en tot wijziging van het systeem van de territoriale belastinginstanties), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt als volgt:

„Tenzij in deze wet of in een bijzondere wet anders is bepaald, kan geen belasting noch een belastingverschil worden geïnd, en kan geen recht op teruggaaf van te veel betaalde belasting of recht op belastingteruggaaf worden verleend, nadat vijf jaren zijn verstreken na het einde van het jaar waarin de verplichting tot indiening van de belastingaangifte of een andere verklaring is ontstaan, of waarin de belastingplichtige de belasting had moeten betalen zonder dat een belastingaangifte of een andere verklaring vereist was, of waarin het recht op teruggaaf van de te veel betaalde belasting of het recht op belastingteruggaaf voor de belastingplichtige is ontstaan [...]”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 25 Tussen 2004 en 2010 leverden Hella Leuchten-Systeme GmbH, gevestigd in Duitsland, en nog twee andere, in Slowakije gevestigde ondernemingen, Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. en Hella Slovakia – Signal Lighting (hierna samen: „Hella-ondernemingen”), mallen voor de fabricatie van verlichtingsapparatuur voor auto's aan Volkswagen AG, met zetel in Duitsland. Op de daarvoor uitgereikte facturen was geen btw vermeld, aangezien de Hella-ondernemingen meenden dat die transacties geen goederenleveringen waren, maar van btw vrijgestelde „financiële compensaties”.
- 26 In 2010 kwamen de Hella-ondernemingen er evenwel achter dat zij niet in overeenstemming met het Slowaakse recht hadden gehandeld, waarop zij, conform wet nr. 222/2004, facturen opstelden met vermelding van de btw die Volkswagen verschuldigd was voor de betrokken goederenleveringen, aanvullende btw-aangiften indienden voor de volledige periode van 2004 tot en met 2010 en de btw afdroegen aan de Staat.
- 27 Op 1 juli 2011 verzocht Volkswagen de belastingdienst Bratislava I (Slowakije) om teruggaaf van de btw die zij over die leveringen had betaald.
- 28 Bij besluit van 3 april 2012 honoreerde de belastingdienst dat verzoek in zoverre dat haar 1 536 622,92 EUR aan btw zou worden teruggegeven over de goederenleveringen die waren verricht in de periode van 2007 tot en met 2010. Hij wees het verzoek evenwel af voor zover het betrekking had op de periode van 2004 tot en met 2006 op grond dat de vijfjarige vervaltermijn waarin het Slowaakse recht voorziet, was verstreken. De belastingdienst nam in dat verband het standpunt in dat het recht op btw-teruggaaf was ontstaan bij levering van de goederen, dat wil zeggen op het tijdstip waarop de btw verschuldigd was geworden, zodat het recht op teruggaaf van de btw voor de periode van 2004 tot en met 2006 reeds was vervallen op de datum waarop het verzoek om teruggaaf werd ingediend. Dat besluit werd bevestigd door de directie belastingen van de Slowaakse Republiek, optredend als bestuurlijke beroepsinstantie.
- 29 Volkswagen wendde zich vervolgens tot de Krajský súd v Bratislave (regionale rechter Bratislava, Slowakije) met het verzoek laatstbedoeld besluit nietig te verklaren – zonder succes.
- 30 Daarop is Volkswagen in hoger beroep gegaan bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek) – de verwijzende rechter –, waarbij zij aanvoerde dat de uitlegging van het nationale recht inzake de vaststelling van de aanvangsdatum van de vijfjarige vervaltermijn waarin § 45, lid 1, van wet nr. 511/1992, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, voorziet, niet strookt met het Unierecht en de rechtspraak van het Hof. Volgens haar ontstaat het recht op btw-teruggaaf immers pas als goederen zijn geleverd of diensten zijn verricht én de leverancier de btw in rekening heeft gebracht middels uitreiking van een factuur. Zolang die beide voorwaarden niet zijn vervuld, kan de vervaltermijn bijgevolg niet ingaan.

- 31 De Najvyšší súd Slovenskej republiky dient dus te beoordelen of de argumenten van Volkswagen juist zijn en, derhalve, het ogenblik te bepalen waarop de vijfjarige termijn ingaat waarbinnen de belastingplichtigen om teruggaaf van de voorbelasting moeten verzoeken, willen zij het recht op teruggaaf niet verliezen. In dat verband vraagt hij zich af of de praktijk van de fiscus, die termijn te laten ingaan op het ogenblik dat een aan btw onderworpen goed of dienst wordt geleverd, wel verenigbaar is met het Unierecht.
- 32 De Najvyšší súd Slovenskej republiky heeft de behandeling van de zaak dan ook geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten richtlijn 2008/9 en het recht op belastingteruggaaf aldus worden uitgelegd dat voor de uitoefening van het recht op btw teruggaaf cumulatief aan de volgende voorwaarden moet zijn voldaan:

- a) levering van de goederen of diensten, en
- b) vermelding van de btw op de factuur door de leverancier?

Met andere woorden, kan een belastingplichtige waaraan de btw niet bij een factuur in rekening is gebracht belastingteruggaaf vragen?

- 2) Is het in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel of het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw dat de termijn voor belastingteruggaaf wordt berekend vanaf een tijdstip waarop niet aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingteruggaaf is voldaan?
- 3) Moeten artikel 167 en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat zij in omstandigheden als in het hoofdgeding en mits is voldaan aan de overige materiële en procedurele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingaftrek, zich ertegen verzetten dat de belastingautoriteiten aan een belastingplichtige het recht op belastingteruggaaf dat hij binnen de in richtlijn 2008/9 gestelde termijn heeft uitgeoefend, weigeren indien de leverancier hem de belasting op de factuur in rekening heeft gebracht en deze belasting heeft afgedragen vóór het verstrijken van de in de nationale regelgeving bepaalde vervaltermijn?
- 4) Zijn de Slowaakse belastingautoriteiten, gelet op de beginselen van neutraliteit en evenredigheid die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, verder gegaan dan noodzakelijk is om het door richtlijn 2006/112 nagestreefde doel te bereiken, doordat zij aan een belastingplichtige het recht op teruggaaf van de betaalde belasting hebben ontzegd wegens het verstrijken van de in de nationale regelgeving bepaalde vervaltermijn voor teruggaaf, ook al had de belastingplichtige het recht op teruggaaf niet binnen dat tijdsbestek kunnen uitoefenen, en ook al is de belasting naar behoren geïnd en het risico van belastingfraude of niet-betaling volledig uitgesloten?
- 5) Kunnen de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen en het recht op behoorlijk bestuur als bedoeld in artikel 41 van het Handvest [...] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een uitlegging van de nationale bepalingen volgens welke voor de inachtneming van de termijn voor belastingteruggaaf de datum van het besluit van het bestuursorgaan over de belastingteruggaaf beslissend is, en niet de datum waarop de belastingplichtige het recht op belastingteruggaaf uitoefent?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met vierde vraag

- 33 Met zijn eerste vier vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin pas verschillende jaren na levering van de goederen in kwestie btw aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en al was verstreken toen hij zijn verzoek om teruggaaf indiende.
- 34 Bij de beantwoording van deze vraag moet in herinnering worden gebracht dat richtlijn 2008/9 volgens artikel 1 ervan tot doel heeft de nadere voorschriften vast te stellen voor de teruggaaf van de btw krachtens artikel 170 van richtlijn 2006/112 aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 voldoen.
- 35 Richtlijn 2008/9 beoogt evenwel niet de wijze van uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf te bepalen. Artikel 5, tweede alinea, ervan bepaalt immers dat, onverminderd artikel 6 en voor de toepassing van de richtlijn, het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald overeenkomstig richtlijn 2006/112, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf.
- 36 Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in richtlijn 2008/9, is dus de tegenhanger van het door richtlijn 2006/112 te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting (zie in die zin arrest van 25 oktober 2012, Daimler en Widex, C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van de 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 verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 38 De aftrekregeling – en derhalve de teruggaafregeling – heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arresten van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 27, en 21 september 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arresten van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 38).

- 41 Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium zijn verricht door een andere belastingplichtige (zie in die zin arresten van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 39).
- 42 Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek, dat wil zeggen de formele voorwaarden of vereisten daartoe, bepaalt artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238 tot en met 240 van die richtlijn opgestelde factuur (arrest van 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 40).
- 43 Zoals de advocaat-generaal in punt 58 van zijn conclusie heeft uiteengezet, volgt uit het voorgaande dat het recht op btw-aftrek krachtens artikel 167 van richtlijn 2006/112 weliswaar ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar volgens artikel 178 daarvan in beginsel pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (zie in die zin arrest van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 wordt het recht op btw-aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt.
- 45 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van die 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 evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (arrest van 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 46 De mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking staat echter haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest van 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 Zo heeft het Hof geoordeeld dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft met het verlies van het recht op btw-aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde regeling voor zover die termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punten 34 en 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 48 Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van richtlijn 2006/112 andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is immers een doel dat door richtlijn 2006/112 wordt erkend en gestimuleerd. De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 daarvan kunnen treffen, mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om een dergelijk doel te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 49 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de betrokken goederen weliswaar tussen 2004 en 2010 zijn geleverd, maar dat de Hella-ondernemingen pas in 2010 hebben voldaan aan hun btw-verplichtingen, namelijk facturen hebben opgesteld met vermelding van de btw, aanvullende btw-aangiften hebben ingediend bij de bevoegde nationale autoriteit en de verschuldigde btw hebben afgedragen aan de Staat. Uit die beslissing blijkt voorts dat het risico van belastingfraude of niet-betaling van de btw uitgesloten was. In die omstandigheden was het voor Volkswagen objectief onmogelijk om haar recht op teruggaaf uit te oefenen zolang die rechtzettingen niet hadden plaatsgevonden, aangezien zij niet beschikte over de facturen en evenmin wist dat btw moest worden betaald.
- 50 Het is immers pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat Volkswagen dus kon verzoeken om overeenkomstig richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Aangezien Volkswagen geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met de Hella-ondernemingen in het spel was, kon een vervaltermijn die inging op het tijdstip waarop de goederen werden geleverd en die voor bepaalde perioden al was verstreken vóór de betrokken rechtzettingen hadden plaatsgevonden, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat Volkswagen haar recht op btw-teruggaaf verloor.
- 51 Bijgevolg moet op de eerste tot en met de vierde vraag worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin pas verschillende jaren na levering van de goederen in kwestie btw aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en al was verstreken toen hij zijn verzoek om teruggaaf indiende.

Vijfde vraag

- 52 Gelet op het antwoord dat is gegeven op de eerste vier vragen, waaruit volgt dat de verenigbaarheid van een nationale regeling of praktijk met het Unierecht in omstandigheden als die van het hoofdgeding kan worden getoetst aan richtlijn 2006/112, hoeft niet op de vijfde vraag te worden geantwoord.

Kosten

- 53 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin pas verschillende jaren na levering van de goederen in kwestie belasting over de toegevoegde waarde (btw) aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en al was verstreken toen hij zijn verzoek om teruggaaf indiende.

ondertekeningen