

Schending fiscale neutraliteit bij weigering btw teruggaafverzoek na afloop van vijfjaarstermijn

Ondernemers brengen de btw die door leveranciers aan hen in rekening wordt gebracht in aftrek als voorbelasting op hun periodieke btw-aangifte. Komt de ondernemer na verloop van tijd erachter dat hij nog vergeten is btw van een eerder tijdvak als voorbelasting terug te claimen, dan kan een verzoek om ambtshalve teruggaaf worden ingediend. In het algemeen kan tot 5 jaar na afloop van het kalenderjaar waar de teruggaaf betrekking op heeft een dergelijk verzoek worden ingediend. Bedraagt de teruggaaf minder dan Euro 1.000, dan kan de btw worden verrekend op de eerstvolgende btw-aangifte. Btw die in 2012 in rekening is gebracht kan dus nog tot en met 31 december 2017 worden terugggevraagd. Indien het verzoek om ambtshalve teruggaaf echter na de vijfjaarsperiode wordt gedaan, dan wordt het verzoek wegens de overschrijding van deze formele voorwaarde niet in behandeling genomen. Op basis van de onlangs gepubliceerde conclusie van Advocaat-Generaal Campos Sánchez-Bordona (hierna: A-G) bij Hof van Justitie (hierna: HvJ) Volkswagen AG, zaak C-533/16 (ECLI:EU:C:2017:823) blijkt dat een meer materiële benadering ook tot de mogelijkheid kan behoren. De A-G maakt in de conclusie namelijk duidelijk dat een formele voorwaarde - een bepaalde (vijfjaars)termijn - die aan het recht op aftrek van btw is verbonden, aan de kant kan worden geschoven indien (wel) aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingteruggaaf is voldaan.

In Nederland wordt tot op heden een formele benadering gehanteerd als het gaat om de mogelijkheid om btw terug te vragen. Tot 2009 bestond nog de mogelijkheid om in bijzondere gevallen tot 10 jaar terug nog btw terug te vragen. Die mogelijkheid is komen te vervallen. De teruggaaftermijn is gelijkgesteld met de naheffingstermijn van 5 jaar. Immers ook in de omgekeerde situatie is het zo dat in 2012 te weinig door de ondernemer betaalde btw niet door de belastingdienst kan worden nageheven na 1 januari 2018. Op het eerste gezicht lijkt de vijfjaarstermijn voor naheffing en ambtshalve teruggaaf in evenwicht met elkaar. Wel heeft de Ombudsman in bepaalde zaken geoordeeld dat in bijzondere situaties toch recht op teruggaaf bestaat na afloop van de vijfjaarstermijn.

HvJ Volkswagen (zaak C-533/16): Conclusie Advocaat-Generaal

Bij het HvJ loopt een procedure over teruggaaf van btw die na het verstrijken van de vijfjaarstermijn pas wordt terugggevraagd.[1] Het Duitse Hella Leuchten-Systeme GmbH en de Slowaakse vennootschappen Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., en Hella Slovakia - Signal Lighting leveren goederen aan Volkswagen AG. Hierbij wordt geen btw in rekening gebracht, omdat volgens de leveranciers sprake is van een financiële compensatie die niet aan btw-heffing is onderworpen. In 2010 realiseren de leveranciers zich dat sprake is van een vergissing en brengen zij alsnog Slowaakse btw in rekening. De btw wordt ook afgedragen, ondanks dat in Slowakije een naheffingstermijn (net als in Nederland) van vijf jaar geldt. Volkswagen AG verzoekt vervolgens om teruggaaf van de btw. De Slowaakse fiscus honoreert dit verzoek slechts voor zover de vijfjaarstermijn (vanaf de levering van de goederen) nog niet is verstreken. De Slowaakse rechter stelt prejudiciële vragen aan het HvJ over de vraag of deze weigering van teruggaaf terecht is.

Op 26 oktober 2017 heeft de A-G geconcludeerd dat deze btw wel voor teruggaaf in aanmerking komt. Er is sprake van een bijzondere situatie omdat de btw pas na afloop van de vijfjaarstermijn door de leverancier in rekening was gebracht. Nu deze btw door de fiscus bij de leverancier is geïncasseerd moet deze op grond van de fiscale neutraliteit ook aan de afnemer worden teruggegeven.

Hoewel op grond van artikel 167 van de btw-richtlijn het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, kan het volgens artikel 178 btw-richtlijn pas worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van de factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd. Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat de aftrekregeling de belastingplichtige geheel ontlast van de betaalde btw. Volgens de A-G dient artikel 167 van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een belastingplichtige, zoals in casu Volkswagen AG die te goeder trouw handelt, het recht op btw-aftrek niet volledig mag worden ontnomen.

Het HvJ heeft eerder beslist dat het neutraliteitsbeginsel 'voorrang' heeft, dat het recht op aftrek integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt.[2] Het beginsel van btw-neutraliteit verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Het HvJ is van oordeel dat het recht op aftrek van btw zo veel mogelijk moet worden geëerbiedigd.[3]

De gedraging van de Slowaakse autoriteiten is naar de mening van de A-G onevenredig. Op grond van artikel 273 van de Btw richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten weliswaar maatregelen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, maar gestelde termijnen voor uitoefening van het recht op aftrek mogen niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit.[4]

Aangezien volgens de A-G vaststaat dat de belastingplichtige te goeder trouw is, is het onevenredig die belastingplichtige het recht op aftrek te ontzeggen alleen maar omdat hij ten onrechte meende dat die handelingen niet aan btw onderworpen waren en pas na meer dan vijf jaar tot correctie is overgegaan.

Het HvJ moet nog beslissen. Wij menen dat het bijna niet anders kan dan dat het HvJ de A-G in deze zaak volgt. Buiten de naheffingstermijn btw innen van de leverancier en die btw niet willen teruggeven aan de afnemer, dan maak je het als lidstaat en belastingdienst wel erg bont.

Teruggaaf verzoek ingediend na afloop van de vijfjaarstermijn: gevolgen Nederlandse praktijk Volkswagen AG zaak

Zoals in Slowakije het geval is, hebben we zoals hiervoor is vermeld in Nederland enerzijds een naheffingstermijn van vijf jaar en anderzijds een ambtshalve teruggaaf mogelijkheid voor dezelfde termijn.

Hoe zit het nu als de ondernemer buiten de vijfjaarstermijn erachter komt dat hij nog btw heeft terug te vorderen. De btw is door de leverancier destijds wel gefactureerd en aan de fiscus voldaan. Had de ondernemer de btw in zijn btw-aangifte als voorbelasting opgenomen, dan was deze transactie in de ondernemers kolom btw neutraal verlopen. Weigert de fiscus het teruggaafverzoek, dan blijft de btw dus hangen. Welke rechtvaardiging is hiervoor te vinden?

Uit de conclusie van de A-G in de Volkswagenzaak kun je afleiden dat het HvJ van een belastingplichtige verwacht dat hij voortvarend handelt. En dat op zich een termijn van vijf

jaar voldoende kan worden geacht om het recht op aftrek uit te oefenen. Met het neutraliteitsbeginsel in het achterhoofd wringt dat in onze beleving wel. Evenals in de Volkswagenzaak is de btw door de leverancier aan de fiscus voldaan en door geen aftrek toe te staan, ontstaat niet aftrekbare btw in de bedrijfskolom. Stel de ondernemer is met zijn teruggaaf verzoek slechts korte tijd te laat en het gaat om een aanzienlijk financieel belang, zou dat in het licht van de Volkswagenzaak toch geen aanleiding dienen te zijn om de ambtshalve termijn wat op te rekken? Denk daarbij aan de toepassing van het evenredigheidsbeginsel. De overheid leidt hier geen verlies: in tegendeel er is eerder sprake van ongerechtvaardigde verrijking. De enige rechtvaardiging die je hier zou kunnen vinden voor toepassing van de vijfjaarstermijn is de toepassing van het rechtzekerheidsbeginsel in het algemeen. De ondernemer in kwestie heeft daar op dat moment alleen niets aan.

Als de btw pas later in rekening is gebracht, wordt de termijn mogelijk in elk geval opgerekt als je de redenering van de A-G in de Volkswagenzaak volgt. Het recht op aftrek van btw kan immers pas worden uitgeoefend op het moment dat de ondernemer beschikt over een factuur met daarop vermelde btw. Is de btw dus door een omissie van de leverancier pas een of twee jaar later in rekening gebracht aan de afnemer, dan lijkt het redelijk dat ook de vijfjaarstermijn om die aftrek te kunnen claimen met diezelfde termijn wordt opgerekt.

Betekent bovenstaande een teruggaaf van btw? Het antwoord is: nog niet.

De conclusie van de A-G is namelijk niet bindend, maar een met redenen omkleed advies aan het HvJ. Het wachten is dus nu op het eindoordeel van het HvJ. Nadat het HvJ uitspraak heeft gedaan, dan zullen Roelof Vos en Ron Jeronimus hierover een artikel in het BTW-Bulletin publiceren. Wordt vervolgd...

[1] HvJ Volkswagen AG, zaak C-533/16

[2] HvJ 28 juli 2016, Astone zaak C-332/15 ([ECLI:EU:C:2016:614](#))

[3] HvJ 15 september 2016, Senatex zaak C-518/14 ([ECLI:EU:C:2016:691](#))

[4] HvJ 9 juli 2015, Salomie en Oltean zaak C-183/14 ([ECLI:EU:C:2015:454](#))