

Zaak C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

tegen

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP

(verzoek van de Administrativen sad Sofia-grad om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Richtlijnen 77/388/EEG en 2006/112/EG – Teruggaaf – Termijn – Rente – Verrekening – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Bescherming van gewettigd vertrouwen”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Teruggaaf van overschot*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, art. 183)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Teruggaaf van overschot*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, art. 183)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Teruggaaf van overschot*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, art. 183)

1. Artikel 183 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, gelezen in samenhang met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de termijn voor teruggave van een overschot aan belasting over de toegevoegde waarde met terugwerkende kracht wordt verlengd, voor zover krachtens deze regeling de belastingplichtige het vóór inwerkingtreding ervan verworven recht op verdragingsrente over het aan hem terug te geven bedrag wordt ontnomen.

(cf. punt 41, dictum 1)

2. Artikel 183 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de normale termijn voor teruggave van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde, na afloop waarvan verdragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt verlengd ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld, wanneer deze verlenging tot gevolg heeft dat deze rente pas verschuldigd is na beëindiging van

deze controle, terwijl dat overschot reeds is overgebracht in de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin het is ontstaan. Het feit dat deze normale termijn 45 dagen bedraagt, is daarentegen niet in strijd met deze bepaling.

(cf. punt 61, dictum 2)

3. Artikel 183 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat teruggave van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde via verrekening gebeurt.

De lidstaten beschikken immers over een zekere vrijheid bij de vaststelling van de nadere regels voor teruggave van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde, voor zover teruggave binnen een redelijke termijn gebeurt door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de belastingplichtige geen enkel financieel risico loopt.

(cf. punten 64, 67, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 mei 2011 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Richtlijnen 77/388/EEG en 2006/112/EG – Teruggaaf – Termijn – Rente – Verrekening – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Bescherming van gewettigd vertrouwen”

In zaak C-107/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarije) bij beslissing van 15 februari 2010, ingekomen bij het Hof op 25 februari 2010, in de procedure

Enel Maritsa Iztok 3 AD

tegen

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 januari 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Enel Maritsa Iztok 3 AD, vertegenwoordigd door L. Ruessmann, advocat, en S. Yordanova, advokat,
- de direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP, vertegenwoordigd door A. Georgiev en I. Atanasova Kirova als gemachtigden,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en S. Petrova 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 artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „Zesde richtlijn”), en van artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006 (PB L 384, blz. 92; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Enel Maritsa Iztok 3 AD (hierna: „Enel”) en de direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering” van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „direktor”) over de relevante datum vanaf welke verdragingsrente over terug te geven belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd is.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 18, leden 2 en 4, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 4, lid 3, omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.

[...]

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

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgende periode wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

4 Artikel 183 van de btw-richtlijn luidt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

5 Artikel 252 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De btw-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.”

Nationaal recht

6 Ingevolge artikel 87 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bedraagt het belastingtijdvak in de regel één maand.

7 Artikel 92 van de btw-wet, zoals van toepassing tot en met 18 december 2007, bepaalde:

„1. De overeenkomstig artikel 88, lid 3, te restitueren belasting wordt als volgt verrekend, afgetrokken of teruggegeven:

(1) indien op de datum van indiening van de belastingaangifte nog andere belasting verschuldigd is of nog door het nationaal agentschap voor belastinginkomsten te innen socialezekerheidsbijdragen moeten worden betaald, verrekent de belastingdienst deze schulden met het in de belastingaangifte vermelde restitutiebedrag; op een eventueel restsaldo is de in punt 2 bedoelde procedure van toepassing;

(2) indien geen andere belasting verschuldigd is in de zin van punt 1 of wanneer deze lager is dan het in de belastingaangifte vermelde restitutiebedrag, trekt de geregistreerde persoon de terug te geven belasting of het restsaldo in de zin van punt 1 af van de te betalen belasting die in de belastingaangiftes voor de drie daaropvolgende belastingtijdvakken is vermeld;

[...]

(4) indien na afloop van de termijn bepaald in punt 2 nog een restsaldo aan terug te geven

belasting bestaat, verrekenet de belastingdienst dit restsaldo met andere verschuldigde belasting of schulden met betrekking tot door het nationaal agentschap voor belastinginkomsten te innen socialezekerheidsbijdragen, of geeft dit binnen 45 dagen na indiening van de laatste belastingaangifte terug;

[...]

8. Te restitueren belasting die zonder reden of om een niet meer geldige reden (waaronder intrekking van de aanslag) niet binnen de in deze wet vastgestelde termijn is teruggegeven, wordt teruggegeven, vermeerderd met de wettelijke verpagingsrente te berekenen vanaf de dag waarop de belasting volgens deze wet had moeten worden teruggegeven tot de dag van definitieve betaling, ongeacht de schorsing of het doorlopen van de termijnen in de loop van de fiscale procedure. Van belasting die om een niet meer geldige reden niet is teruggegeven, is ook dan sprake wanneer na de uitvoering van de belastingcontrole het vastgestelde restitutiebedrag met betrekking tot het voor teruggave vatbare deel gelijk is dan wel minder bedraagt dan het aangegeven bedrag.”

8 Artikel 92 van de btw-wet, zoals van toepassing sinds 19 december 2007, bepaalt:

„[...]

8. Ongeacht het bepaalde in lid 1, punt 4, en de leden 3 tot en met 6 komt, wanneer een belastingcontrole bij de betrokkene is ingesteld, de termijn voor teruggave overeen met de termijn voor vaststelling van de wijzigende aanslag, behoudens in gevallen waarin de betrokkene een zekerheid stelt in de vorm van geld, overheidsobligaties of een onvoorwaardelijke en onherroepelijke bankgarantie [...]

[...]

10. Voor teruggave vatbare belasting die zonder reden of om een niet meer geldige reden (waaronder intrekking van de aanslag) niet binnen de in deze wet vastgelegde termijn is teruggegeven, wordt teruggegeven, vermeerderd met de wettelijke verpagingsrente te berekenen vanaf de dag waarop de belasting volgens deze wet had moeten worden teruggegeven tot de dag van definitieve betaling, ongeacht de schorsing of het doorlopen van de termijnen in de loop van de fiscale procedure.”

9 Artikel 93, lid 1, van de btw-wet, zoals van toepassing tot en met 18 december 2007, bepaalde:

„De teruggavetermijnen overeenkomstig artikel 92, lid 1, punt 4, en artikel 92, leden 3 en 4, worden geschorst:

[...]

(5) in geval van een belastingcontrole bij de betrokkene, tot de beëindiging ervan, binnen de termijn van artikel 114 van het wetboek inzake belastingrechtelijke en sociaalzekerheidsrechtelijke procedure.”

10 Artikel 93, lid 1, punt 5, van de btw-wet werd met ingang van 19 december 2007 ingetrokken.

11 Artikel 114 van het wetboek inzake belastingrechtelijke en sociaalzekerheidsrechtelijke procedure luidt:

„1. De termijn voor de uitvoering van een belastingcontrole bedraagt drie maanden en vangt aan op de dag van betekening van de beschikking tot uitvoering van de belastingcontrole.

2. Indien de in lid 1 gestelde termijn ontoereikend lijkt, kan hij met maximaal één maand worden verlengd bij beschikking tot verlenging van de termijn van de instantie die de belastingcontrole heeft gelast.”

12 Artikel 117 van het wetboek inzake belastingrechtelijke en sociaalzekerheidsrechtelijke procedure luidt:

„1. Het verslag van de belastingcontrole wordt door de controlerende belastingdienst uiterlijk 14 dagen na afloop van de termijn voor uitvoering van de belastingcontrole opgesteld.

[...]

5. De betrokkene bij wie de belastingcontrole is uitgevoerd, kan binnen 14 dagen vanaf betekening van het verslag van de belastingcontrole bij de controlerende belastingdienst schriftelijk bezwaar aantekenen en bewijzen overleggen. Indien deze termijn ontoereikend lijkt, kan hij op verzoek van de betrokkene worden verlengd met maximaal één maand.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Op 11 oktober 2007 heeft Enel een belastingaangifte ingediend waaruit bleek dat de Bulgaarse belastingdienst een bedrag van 2 273 514,85 BGN moest teruggeven. Voor het betrokken belastingtijdvak bedroeg het aftrekbare bedrag immers meer dan de verschuldigde btw en Enel had dit bedrag niet kunnen aftrekken in de daaropvolgende belastingtijdvakken. Overeenkomstig artikel 92, lid 1, punt 4, van de btw-wet, zoals van toepassing tot en met 18 december 2007, zou de termijn voor teruggave, die 45 dagen belooft, normaliter op 26 november 2007 zijn verstreken, waardoor deze belastingdienst op grond van artikel 92, lid 8, van deze wet met ingang van die datum verdragingsrente verschuldigd zou zijn.

14 Op 8 november 2007 is aan Enel evenwel een beschikking betekend waarbij een belastingcontrole werd bevolen met het oog op vaststelling van de btw-schuld over de periode van 1 januari 2005 tot en met 30 september 2007 en van andere belastingschulden over 2005 en 2006.

15 Bij aanslag van aftrek en teruggave van 19 december 2007 werd een bedrag van 1 364 108,91 BGN aan btw op basis van de belastingaangifte van 11 oktober 2007 teruggegeven en dit bedrag werd op 21 december 2007 op de rekening van de vennootschap gestort.

16 Op 13 maart 2008 werd van de belastingcontrole een verslag opgesteld waartegen Enel bezwaar heeft gemaakt op grond dat zij recht had op verdragingsrente over het reeds teruggegeven bedrag van 1 364 108,91 BGN, over de periode van 27 november 2007 tot 21 december 2007, alsmede over het terug te geven restsaldo, over de periode van 27 november 2007 tot de datum van daadwerkelijke teruggave.

17 Op 29 april 2008 werd een wijzigende aanslag vastgesteld. In deze aanslag werd niets gezegd over de betaling van verdragingsrente.

18 Het bedrag aan belasting dat op basis van deze wijzigende aanslag aan Enel moest worden teruggegeven, werd verrekend met andere belastingschulden, vermeerderd met verdragingsrente voor 2005 en 2006 op basis van diezelfde wijzigende aanslag. Op 13 mei 2008 werd het restsaldo van 179 092,25 BGN op de rekening van Enel gestort zonder dat een beslissing over de eventueel

verschuldigde vertragingsrente werd genomen.

19 Op 20 mei 2008 heeft Enel tegen de wijzigende aanslag van 29 april 2008 administratief beroep ingesteld tot betwisting van de belastingschulden vermeerderd met vertragingsrente, de verrekening van deze schulden met de aan haar terug te geven bedragen alsmede de stilzwijgende weigering om haar de in het bezwaarschrift van 13 maart 2008 gevorderde vertragingsrente toe te kennen.

20 Bij beslissing nr. 1518 van 20 oktober 2008 heeft de direktor uitspraak op dit beroep gedaan. Bij deze beslissing werd vertragingsrente over het bedrag van 179 092,25 BGN toegekend vanaf de datum waarop de wijzigende aanslag werd opgelegd, zijnde 29 april 2008, tot en met de daadwerkelijke teruggave van dit bedrag, zijnde 13 mei 2008. Het beroep werd ongegrond verklaard voor het overige.

21 Op 31 oktober 2008 heeft Enel zich tot de Administrativen sad Sofia-grad (administratieve rechtbank te Sofia) gericht met verzoek dat de vertragingsrente over het bedrag aan terug te geven btw werd betaald vanaf 27 november 2007 tot en met de datum van daadwerkelijke teruggave van dit volledige bedrag.

22 De verwijzende rechter is van oordeel dat uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn of van de btw-richtlijn noodzakelijk is voor de beslechting van het geding. Volgens deze rechterlijke instantie is de Zesde richtlijn ratione temporis van toepassing gelet op artikel 2 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2005, L 157, blz. 203) en bijlage VI, hoofdstuk 6, punt 1, ervan.

23 De Administrativen sad Sofia-grad heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Moeten artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn [...] en artikel 183, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat zij in de omstandigheden van het hoofdgeding niet eraan in de weg staan:

1) dat op grond van een wetswijziging strekkende tot bestrijding van belastingfraude, de termijn voor teruggave van btw wordt verlengd tot de dag van vaststelling van een wijzigende aanslag, omdat binnen de termijn van 45 dagen na indiening van de belastingaangifte bij de betrokkene een belastingcontrole is ingesteld, zonder dat tijdens deze periode rente over het voor teruggave vatbare bedrag verschuldigd is, wanneer tevens de volgende omstandigheden bestaan:

a) vóór deze wijziging was de wettelijke termijn van 45 dagen voor de belastingteruggave verlopen en was, ondanks de instelling van een belastingcontrole, rente over het terug te betalen bedrag beginnen te lopen,

b) bij de belastingcontrole werd de juistheid van het vermelde bedrag aan terug te geven belasting vastgesteld,

c) de enige wettelijke mogelijkheid waarover de belastingplichtige beschikt om deze termijn te bekorten, bestaat in het stellen van een zekerheid in de vorm van geld, overheidsobligaties of een onvoorwaardelijke en onherroepelijke bankgarantie voor een bepaalde duur, ter hoogte van het voor teruggave vatbare bedrag;

2) dat is voorzien in een termijn voor de teruggave van btw van 45 dagen vanaf de dag van indiening van de aangifte voor deze belasting, alsmede in de wettelijke mogelijkheid van schorsing

en vervolgens ook verlenging van die termijn door een gedurende de loop ervan ingestelde belastingcontrole, terwijl het belastingtijdvak voor die belasting slechts één maand bedraagt;

3) dat de teruggave van btw geschiedt bij een wijzigende aanslag, doordat een voor teruggave vatbaar bedrag wordt verrekend met bij diezelfde aanslag vastgestelde btw-schulden en andere verschuldigde belasting, vorderingen van de overheid voor verschillende belastingtijdvakken en tot de dag van vaststelling van voornoemde aanslag opgelopen rente over die bedragen, wanneer bij de belastingcontrole blijkt dat het in de aangifte vermelde bedrag aan terug te geven belasting juist is en tegelijkertijd de volgende omstandigheden bestaan:

a) in het kader van de belastingcontrole zijn geen conservatoire maatregelen getroffen voor toekomstige vorderingen van de staat die in de loop van de procedure tot vaststelling van de wijzigende aanslag zouden kunnen blijken,

b) de nationale wetgeving voorziet niet in verrekening met vorderingen van de staat als middel van gedwongen tenuitvoerlegging of als conservatoire maatregel,

c) de termijnen voor het instellen van beroep tegen en vrijwillige betaling van de verrekenende hoofdbedragen en rente zijn niet verstreken, omdat deze door diezelfde wijzigende aanslag zijn vastgesteld, en een deel ervan ook voor de rechter is aangevochten;

4) dat de staat, wanneer de juistheid van het in de belastingaangifte vermelde bedrag aan terug te geven btw is vastgesteld, op de dag van vaststelling van de wijzigende aanslag een verrekening verricht met bij die aanslag vastgestelde belasting die is verschuldigd voor tijdvakken die vóór de dag van indiening van de belastingaangifte liggen, alsook met rente over die belasting, in plaats van op de dag van indiening van de belastingaangifte, in aanmerking genomen dat de staat tijdens de wettelijk vastgelegde termijn voor teruggave van het bedrag geen rente verschuldigd is en vanaf de datum van indiening van de aangifte tot aan de datum van vaststelling van de wijzigende aanslag rente over de verrekenende belasting heft?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

24 Aangezien in de prejudiciële vragen zowel naar de bepalingen van de Zesde richtlijn als naar die van de btw-richtlijn wordt verwezen, dient te worden opgemerkt dat de relevante feiten van het hoofdgeding dateren van na 1 januari 2007, de datum waarop de btw-richtlijn in werking is getreden en de Zesde richtlijn heeft vervangen, zoals blijkt uit de artikelen 411 en 413 van de btw-richtlijn.

25 Overeenkomstig artikel 411, lid 2, van de btw-richtlijn gelden verwijzingen naar de Zesde richtlijn als verwijzingen naar de btw-richtlijn. Dat in punt 6 van de lijst bedoeld in artikel 20 van het Protocol betreffende de voorwaarden en de nadere regels voor de toelating van de Republiek Bulgarije en Roemenië tot de Europese Unie (PB 2005, L 157, blz. 29) wordt verwezen naar de Zesde richtlijn, kan niet tot gevolg hebben dat de btw-richtlijn in Bulgarije niet van toepassing zou zijn met ingang van 1 januari 2007.

26 Bijgevolg is alleen de uitlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn, in casu artikel 183 ervan, relevant voor het onderzoek van de prejudiciële vragen, die uitsluitend betrekking hebben op de berekening van de vertragingsrente over het terug te geven btw-overschot.

27 Zoals de Bulgaarse regering benadrukt, bestaat er volgens de bewoordingen van deze bepaling weliswaar geen verplichting tot betaling van rente over het terug te geven btw-overschot

en wordt in deze bepaling evenmin een datum bepaald vanaf welke rente verschuldigd zou zijn.

28 Toch wettigt deze omstandigheid op zich niet de conclusie dat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde nadere regels voor teruggave van het btw-overschot niet aan toetsing aan het recht van de Unie zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 15).

29 Hoewel de in artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot in beginsel onder de procedurele autonomie van de lidstaten valt, zijn de lidstaten bij de uitoefening van hun procedurele autonomie begrensd door het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (zie in die zin arrest Alstom Power Hydro, reeds aangehaald, punt 17). Voorts moeten de lidstaten volgens vaste rechtspraak het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen eerbiedigen bij de uitvoering van voorschriften van de Unie (zie arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Bovendien dient te worden nagegaan in welke mate artikel 183 van de btw-richtlijn, uitgelegd tegen de achtergrond van de context en de algemene beginselen inzake btw, specifieke regels bevat die de lidstaten moeten naleven bij de praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot (zie naar analogie arrest van 30 september 2010, Strabag e.a., C-314/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 34).

31 Volgens vaste rechtspraak is het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arresten van 18 december 1997, Garage Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47; 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 28, en 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 14).

32 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, volgt hieruit dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 18 december 2007, Cedilac, C-368/06, Jurispr. blz. I-12327, punt 31, en arrest Sosnowska, reeds aangehaald, punt 15).

33 Aangaande deze in artikel 183 van de btw-richtlijn voorziene mogelijkheid om te bepalen dat het btw-overschot wordt overgebracht naar het volgende belastingtijdvak dan wel wordt teruggegeven, heeft het Hof gepreciseerd dat, hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggave van het btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggave in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Italië, punten 32-34, en Sosnowska, punt 17).

34 Tegen de achtergrond van deze opmerkingen vooraf dienen thans de prejudiciële vragen te worden onderzocht.

Eerste vraag

35 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de termijn voor teruggave van een btw-overschot met terugwerkende kracht wordt verlengd.

36 Volgens de verwijzende rechter is de termijn voor teruggave van het btw-overschot in het hoofdgeding verstreken op 26 november 2007. Op grond van de nationale regeling zoals die van kracht was tot en met 18 december 2007, was vertragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd vanaf 26 november 2007, los van het feit dat op 8 november 2007 een belastingcontrole was ingesteld. Op grond van de nationale regeling die op 19 december 2007 van kracht is geworden, heeft het feit dat een belastingcontrole werd ingesteld, tot gevolg dat de termijn voor teruggave van een btw-overschot wordt verlengd totdat een controleverslag wordt opgesteld, hetgeen in casu pas op 13 maart 2008 is gebeurd, en dat de datum vanaf welke vertragingsrente verschuldigd is, dus naar datzelfde tijdstip wordt verschoven.

37 Met betrekking tot de uitlegging die de verwijzende rechter geeft aan de nationale regeling, zoals van kracht tot en met 18 december 2007, namelijk dat in het hoofdgeding vertragingsrente verschuldigd was vanaf 27 november 2007 als gevolg van het feit dat een belastingcontrole geen invloed heeft op het verloop van de termijn voor teruggave van een btw-overschot, stellen de direktor en de Bulgaarse regering dat zelfs vóór de wijziging van deze regeling vertragingsrente pas na afloop van de belastingcontrole verschuldigd was omdat tijdens deze controle deze termijn voor teruggave werd geschorst.

38 Uitsluitend de verwijzende rechter dient te oordelen of in het hoofdgeding krachtens de nationale regeling zoals van toepassing tot en met 18 december 2007, vertragingsrente verschuldigd was vanaf 27 november 2007. Het Hof moet daarentegen op het verzoek om een prejudiciële beslissing antwoorden op basis van de uitlegging die de verwijzende rechter aan de nationale regeling geeft, en hem alle uitleggingsgegevens betreffende het recht van de Unie geven om hem in staat te stellen te oordelen of deze regeling in overeenstemming is met artikel 183 van de btw-richtlijn en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen (zie in die zin arresten van 28 februari 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Jurispr. blz. I-1129, punten 25 en 26, en 10 september 2009, *Plantanol*, C-201/08, Jurispr. blz. I-8343, punt 45).

39 Volgens de rechtspraak van het Hof is het perfect mogelijk en in de regel in overeenstemming met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen dat een nieuwe regeling van toepassing is op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude regeling zijn ontstaan (arrest van 29 juni 1999, *Butterfly Music*, C-60/98, Jurispr. blz. I-3939, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen verzet zich er evenwel tegen dat een belastingplichtige door een wijziging in de nationale regeling met terugwerkende kracht een op grond van een vroegere regeling verworven recht wordt ontnomen (zie in die zin arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald, punt 45).

40 Hieruit volgt dat in een situatie als die in het hoofdgeding het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen zich ertegen verzet dat een belastingplichtige als gevolg van een wijziging in de nationale regeling het vóór deze wijziging verworven recht op vertragingsrente over het terug te geven btw-overschot met terugwerkende kracht wordt ontnomen (zie in die zin arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald, punt 46).

41 Gelet op het voorgaande dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van bescherming van het

gewettigd vertrouwen, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de termijn voor teruggave van een btw-overschot met terugwerkende kracht wordt verlengd, voor zover krachtens deze regeling de belastingplichtige het vóór inwerkingtreding ervan verworven recht op verdragingsrente over het aan hem terug te geven bedrag wordt ontnomen.

Tweede vraag

42 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke de termijn voor teruggave van het btw-overschot normaliter 45 dagen bedraagt en na afloop van deze termijn verdragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, maar ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld, deze termijn wordt verlengd, waarbij als gevolg van deze termijnverlenging deze rente pas na beëindiging van deze belastingcontrole verschuldigd wordt.

43 Voor het antwoord op deze vraag is het nuttig de specifieke kenmerken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling in herinnering te brengen.

44 Eerst en vooral bepaalt deze regeling uitdrukkelijk dat over het terug te geven btw-overschot verdragingsrente moet worden betaald. Het Hof moet zich bijgevolg enkel uitspreken over de vraag vanaf wanneer deze rente verschuldigd is volgens artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit.

45 Vervolgens dient tevens te worden vastgesteld dat de in artikel 183, tweede alinea, van de btw-richtlijn voorziene mogelijkheid om de teruggave te weigeren of het terug te geven bedrag over te brengen wanneer dit bedrag onbeduidend is, die a fortiori geldt voor de rente, in het hoofdgeding niet aan de orde is.

46 Ten slotte zij benadrukt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling bepaalt dat het btw-overschot alleen wordt teruggegeven wanneer dit niet kan worden aangerekend op het bedrag van de belastingen die verschuldigd zijn in de drie belastingtijdvakken die volgen op het belastingtijdvak waarin dit overschot is ontstaan, zodat in deze regeling de in artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn voorziene twee mogelijke manieren van restitutie van het btw-overschot worden gecombineerd, namelijk teruggave en overbrenging.

47 Aangaande, ten eerste, deze combinatie van overbrenging en teruggave van het btw-overschot zij opgemerkt dat de verwijzende rechter en de partijen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, de mogelijkheid voor een lidstaat om te bepalen dat dit overschot wordt gerestitueerd door overbrenging en vervolgens teruggave, terecht niet ter discussie hebben gesteld. Artikel 183 van de btw-richtlijn kan immers niet aldus worden uitgelegd dat teruggave en overbrenging elkaar uitsluiten. Anders zou een lidstaat die voor overbrenging heeft gekozen om een btw-overschot te restitueren, in strijd met de in de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest uiteengezette beginselen worden verhinderd dit overschot terug te geven wanneer in het belastingtijdvak waarnaar het overschot is overgebracht, het bedrag van de verschuldigde belasting onvoldoende groot is om dit overschot te kunnen aanrekenen.

48 Aangaande, ten tweede, de overbrenging van het btw-overschot naar de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin dit overschot is ontstaan, zij vastgesteld dat de lidstaten volgens de bewoordingen van artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn het overschot inderdaad kunnen overbrengen naar „het volgende tijdvak”.

49 Toch kan uit de bewoordingen van deze bepaling niet worden afgeleid dat de overbrenging zoals die is geregeld in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale voorschriften, onverenigbaar met deze bepaling is. In dit verband dient rekening te worden gehouden met het feit, waarop de Bulgaarse regering heeft gewezen, dat volgens deze regeling het belastingtijdvak, dat overeenkomstig artikel 252, tweede en derde alinea, van de btw-richtlijn van één maand tot één jaar kan schommelen, één maand bedraagt. Overbrenging naar de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin het overschot is ontstaan, doet dus op zich niet af aan de in de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest uiteengezette beginselen. Overbrenging waardoor restitutie binnen drie maanden gebeurt, ligt immers in het verlengde van de vrijheid waarover de lidstaten beschikken bij vastlegging van de nadere regels voor restitutie van het btw-overschot.

50 Ten derde dient te worden benadrukt dat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling het btw-overschot in de regel wordt teruggeven binnen een termijn van 45 dagen, die op zich in overeenstemming met artikel 183 van de btw-richtlijn is, en na afloop van deze termijn verpagingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is. Ingeval de belastingautoriteiten een belastingcontrole instellen, is deze rente evenwel pas na beëindiging van deze belastingcontrole verschuldigd.

51 Met betrekking tot een dergelijke regeling volgens welke de verplichting voor de Bulgaarse belastingdienst om rente te betalen ervan afhangt of een belastingcontrole beëindigd is, zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het btw-overschot normaal gesproken overeenkomstig de btw-richtlijn had moeten worden gerestitueerd, in de regel in strijd is met het vereiste van artikel 183 van deze richtlijn (zie in die zin arrest *Garage Molenheide e.a.*, reeds aangehaald, punten 63 en 64).

52 In dit verband zij benadrukt dat voor de normale werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel een juiste heffing van de belasting vereist is. Elke lidstaat is immers verplicht alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, en daartoe moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen (arrest van 29 juli 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09*, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 21).

53 Hieruit volgt dat de termijn voor teruggave van het btw-overschot in de regel met het oog op een belastingcontrole kan worden verlengd zonder dat deze verlengde termijn als onredelijk moet worden beschouwd voor zover de verlenging niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze belastingcontrole tot een goed einde te brengen (zie naar analogie arrest *Sosnowska*, reeds aangehaald, punt 27). Wanneer de belastingplichtige tijdelijk niet over een geldbedrag beschikt dat gelijk is aan het btw-overschot, ondervindt hij echter een economisch nadeel dat kan worden gecompenseerd door betaling van rente, waardoor aldus het beginsel van fiscale neutraliteit wordt nageleefd.

54 Aangezien in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling overbrenging en teruggave worden gecombineerd als mogelijke manieren van restitutie van het btw-overschot, dient ten vierde te worden onderzocht of het met de in de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest uiteengezette beginselen strookt dat de datum vanaf welke verpagingsrente verschuldigd is, wordt verschoven naar de datum van beëindiging van een belastingcontrole, hoewel het overschot reeds werd overgebracht in de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin dit overschot is ontstaan.

55 In dit verband zij benadrukt dat toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde

regeling tot gevolg heeft dat de belastingplichtige gedurende een aanzienlijke periode van ongeveer acht maanden niet alleen niet over het met het btw-overschot overeenstemmende geldbedrag kan beschikken, maar ook het recht op de volgens deze regeling normaliter verschuldigde rente verliest.

56 Bovendien zij opgemerkt dat deze regeling de belastingautoriteiten de mogelijkheid laat te allen tijde een belastingcontrole in te stellen, zelfs vlak voordat de termijn voor teruggave van het btw-overschot verstrijkt, zodat de termijn voor teruggave van dit btw-overschot aanzienlijk kan worden verlengd en tegelijk de datum vanaf welke verdragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt opgeschoven.

57 Bijgevolg kan de belastingplichtige niet alleen financieel nadeel ondervinden, maar is het voor hem bovendien onmogelijk te voorzien vanaf welke datum hij over het met het btw-overschot overeenstemmende geldbedrag kan beschikken, zodat een bijkomende last op deze belastingplichtige rust.

58 Aldus blijkt dat de in de betrokken regeling vastgestelde nadere regels de belastingplichtige in strijd met de in punt 33 van het onderhavige arrest uiteengezette beginselen niet in staat stellen op passende wijze de gehele uit het btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen zonder dat hij een financieel risico loopt.

59 Evenwel dient nog te worden geantwoord op de vraag van de verwijzende rechter of de mogelijkheid die de belastingplichtige heeft om de termijn voor teruggave te bekorten door een zekerheid in geld te stellen, van belang is voor de beoordeling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling.

60 De mogelijkheid om een dergelijke zekerheid te stellen kan niet tot gevolg hebben dat de datum vanaf welke verdragingsrente over het terug te geven btw-overschot verschuldigd is, geldig kan worden opgeschoven totdat een belastingcontrole wordt uitgevoerd. Zoals het Hof in punt 32 van het reeds aangehaalde arrest Sosnowska heeft geoordeeld, heeft de verplichting tot deze zekerheidstelling teneinde op de normale termijn aanspraak te kunnen maken, in werkelijkheid alleen tot gevolg dat de financiële last als gevolg van de niet-beschikbaarheid van het met het btw-overschot overeenstemmende geldbedrag tijdens de duur van deze belastingcontrole wordt vervangen door de financiële last als gevolg van de niet-beschikbaarheid van het bedrag van de zekerheid.

61 Gelet op het voorgaande dient op de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de normale termijn voor teruggave van het btw-overschot, na afloop waarvan verdragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt verlengd ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld, aangezien deze verlenging tot gevolg heeft dat deze rente pas verschuldigd is na beëindiging van deze controle, terwijl dat overschot reeds is overgebracht in de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin het is ontstaan. Het feit dat deze normale termijn 45 dagen bedraagt, is daarentegen niet in strijd met deze bepaling.

Derde en vierde vraag

62 Gelet op het antwoord op de tweede vraag moeten de derde en de vierde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of artikel 183 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het btw-overschot wordt teruggegeven via verrekening.

63 Via verrekening gaan de twee wederzijdse verplichtingen geheel of ten dele teniet, waardoor de lidstaat aldus zijn verplichting tot teruggave kan nakomen.

64 Volgens de in punt 33 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak beschikken de lidstaten over een zekere bewegingsvrijheid bij de vaststelling van de nadere regels voor teruggave van het btw-overschot voor zover teruggave binnen een redelijke termijn gebeurt door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de belastingplichtige geen enkel financieel risico loopt.

65 Gelet op deze beginselen is er geen reden waarom teruggave van het btw-overschot in het algemeen niet via verrekening kan gebeuren, daar op deze manier de schuldvordering van de belastingplichtige meteen tenietgaat zonder dat hij enig financieel risico loopt.

66 Deze analyse geldt ook wanneer de schuldvordering van de betrokken lidstaat door de belastingplichtige wordt betwist voor zover, zoals de Europese Commissie benadrukt, de belastingplichtige niet de mogelijkheid wordt ontnomen om via een daadwerkelijk beroep in rechte zijn standpunt over de voor verrekening gebruikte schuldvordering van de staat kenbaar te maken.

67 Gelet op het voorgaande dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat teruggave van het btw-overschot via verrekening gebeurt.

Kosten

68 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 183 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 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006, gelezen in samenhang met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de termijn voor teruggave van een overschot aan belasting over de toegevoegde waarde met terugwerkende kracht wordt verlengd, voor zover krachtens deze regeling de belastingplichtige het vóór inwerkingtreding ervan verworven recht op vertragingsrente over het aan hem terug te geven bedrag wordt ontnomen.**

2) **Artikel 183 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de normale termijn voor teruggave van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde, na afloop waarvan vertragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt verlengd ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld, aangezien deze verlenging tot gevolg heeft dat deze rente pas verschuldigd is na beëindiging van deze controle, terwijl dat overschot reeds is overgebracht in de drie belastingtijdvakken die volgen op dat waarin het is ontstaan. Het feit dat deze normale termijn 45 dagen bedraagt, is daarentegen niet in strijd met deze bepaling.**

3) Artikel 183 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat teruggave van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde via verrekening gebeurt.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.