

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

12 juli 2012 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Vervaltermijn voor uitoefening van recht op btw-aftrek – Doeltreffendheidsbeginsel – Weigering van recht op btw-aftrek – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-284/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (Bulgarije) bij beslissing van 25 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 8 juni 2011, in de procedure

EMS-Bulgaria Transport OOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), kamerpresident, U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 maart 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- EMS-Bulgaria Transport OOD, vertegenwoordigd door N. Nikolov, advocat,
- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv, vertegenwoordigd door E. Raycheva en G. Arnaudov als gemachtigden,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov 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 179, 180

en 273 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; hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een beroep van EMS-Bulgaria Transport OOD (hierna: „EMS”) tegen de navorderingsaanslag die de belastingdienst heeft vastgesteld nadat hij het recht op aftrek van de voldane voorbelasting had geweigerd.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 20, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen’ wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.”

4 Artikel 68 van deze richtlijn bepaalt:

„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:

„1. Voor de intracommunautaire verwervingen van goederen wordt de belasting verschuldigd op de 15e van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

2. In afwijking van lid 1 wordt de belasting verschuldigd bij de uitreiking van de in artikel 220 bedoelde factuur wanneer deze factuur is uitgereikt vóór de 15e van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.”

6 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

7 Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:

„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, sub b-i;

[...]”

8 Artikel 179 van die richtlijn luidt:

„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.”

9 Artikel 180 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

10 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.”

11 Artikel 213 van die richtlijn bepaalt:

„1. Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]

2. Onverminderd lid 1, eerste alinea, moet iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke niet op grond van artikel 3, lid 1, aan de btw zijn onderworpen, melden dat hij dergelijke verwervingen verricht, indien de in dat artikel gestelde voorwaarden om deze verwervingen niet aan de btw te onderwerpen niet meer vervuld zijn.”

12 Artikel 214, lid 1, van die richtlijn luidt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

- a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is;
- b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, sub b, aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen;
- c) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied intracommunautaire verwervingen van goederen verricht met betrekking tot handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden welke hij buiten dat grondgebied verricht.”

13 Artikel 273 van de btw-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.”

Bulgaars recht

14 Artikel 6, lid 2, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„In deze wet wordt tevens verstaan onder ‚levering van een goed’:

- 1) de overdracht van het eigendomsrecht of een ander zakelijk recht op een goed als gevolg van een vordering of een handeling van een nationale of lokale overheidsinstantie, of krachtens een wet, tegen vergoeding;
- 2) de afgifte van een goed op grond van een overeenkomst die voorziet in de overdracht van het eigendomsrecht op het goed onder opschortende voorwaarde of binnen een termijn;
- 3) de afgifte van een goed op grond van een leasingovereenkomst waarin de overdracht van het eigendomsrecht op het goed uitdrukkelijk is geregeld; deze bepaling is niet toepasselijk indien de leasingovereenkomst slechts voorziet in een optie tot overdracht van het eigendomsrecht op het goed;
- 4) de afgifte van een goed aan een persoon die in eigen naam en voor rekening van een ander handelt.”

15 Overeenkomstig artikel 13, lid 1, ZDDS wordt onder de intracommunautaire verwerving verstaan de verwerving van het eigendomsrecht op een goed, en in de gevallen van artikel 6, lid 2, ZDDS de feitelijke ontvangst van een goed dat vanuit een andere lidstaat naar Bulgarije is verzonden of vervoerd, wanneer de leverancier een belastingplichtige is die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd.

16 Artikel 25 ZDDS luidt:

„1. In deze wet wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan de levering van een goed of een dienstverrichting door de belastingplichtige als bedoeld in deze wet, de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen overeenkomstig artikel 16.

2. Het belastbare feit vindt plaats op de datum waarop de eigendom van het goed wordt overgedragen of de dienst wordt verricht.

3. Behalve de in lid 2 bedoelde gevallen doet het belastbare feit zich voor:

- 1) op het ogenblik van de feitelijke overdracht van het goed overeenkomstig artikel 6, lid 2, van deze wet, met uitzondering van de in lid 6 bedoelde gevallen;

[...]

6. Indien een levering gedeeltelijk of volledig wordt vooruitbetaald vooraleer het belastbare feit zich voordoet in de zin van lid 2, 3 of 4, is de belasting verschuldigd op het ogenblik van de ontvangst van de betaling (over het betaalde bedrag), tenzij de ontvangst van de betaling verband houdt met een intracommunautaire levering. In dat geval wordt de belasting geacht in het betaalde bedrag begrepen te zijn.”

17 Artikel 63 ZDDS bepaalt:

„1. Bij intracommunautaire verwervingen doet het belastbare feit zich voor op het tijdstip waarop het belastbare feit zich zou voordoen in het geval van een levering binnen het nationale grondgebied.

[...]

3. Bij intracommunautaire verwervingen wordt de belasting verschuldigd op de 15e van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich overeenkomstig de leden 1 en 2 heeft voorgedaan.

4. Niettegenstaande het bepaalde in lid 3, wordt de belasting verschuldigd bij de uitreiking van de factuur wanneer deze factuur is uitgereikt vóór de 15e van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.”

18 Uit artikel 70, lid 4, ZDDS volgt dat een overeenkomstig artikel 99 ZDDS geregistreerde persoon geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting.

19 Artikel 71 ZDDS bepaalt:

„De betrokken persoon oefent zijn recht op btw-aftrek uit wanneer hij aan een van de volgende voorwaarden voldoet:

[...]

5. hij beschikt over een document dat voldoet aan de vereisten van artikel 114 en over een attest overeenkomstig artikel 117, en hij voldoet aan de in artikel 86 gestelde voorwaarden – in het geval van een intracommunautaire verwerving.”

20 Artikel 72 ZDDS luidt:

„1. Een overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon mag zijn recht op btw-aftrek uitoefenen in het belastingtijdvak waarin dit recht is ontstaan of in één van de drie daaropvolgende belastingtijdvakken.

2. De betrokkene oefent het in lid 1 bedoelde recht uit door:

1) bij de vaststelling van het resultaat van het in lid 1 bedoelde belastingtijdvak het bedrag aan voorbelasting op te nemen in de bij artikel 125 geregelde btw-aangifte voor hetzelfde belastingtijdvak;

2) het in artikel 71 bedoelde document in te schrijven in het in artikel 124 bedoelde inkoopboek met betrekking tot het in punt 1 bedoelde belastingtijdvak.”

21 Artikel 99 ZDDS bepaalt:

„1. Iedere belastingplichtige en iedere niet-belastingplichtige rechtspersoon die niet is geregistreerd op grond van de artikelen 96, 97, 98, 100, leden 1 en 3, en 102 is en die een intracommunautaire verwerving van goederen verricht, dient zich overeenkomstig deze wet te registreren.

2. Lid 1 is niet toepasselijk indien de totale waarde van de belastbare intracommunautaire verwervingen voor het lopende kalenderjaar niet meer bedraagt dan 20 000 BGN.

3. De in lid 2 bedoelde personen moeten uiterlijk zeven dagen vóór de dag van het belastbare feit voor een intracommunautaire verwerving waardoor de totale waarde van de belastbare intracommunautaire verwervingen het bedrag van 20 000 BGN overschrijdt, een verzoek tot registratie als bedoeld in deze wet indienen. Iedere intracommunautaire verwerving waardoor deze drempelwaarde wordt overschreden, wordt overeenkomstig deze wet belast.

4. De in lid 2 bedoelde waarde stemt overeen met het totale bedrag van de belastbare intracommunautaire verwervingen, met uitzondering van de verwervingen van nieuwe vervoermiddelen en accijnsgoederen, na aftrek van de btw die is verschuldigd of werd voldaan in de lidstaat van waaruit de goederen zijn vervoerd of verzonden.

5. Lid 1 is niet toepasselijk op:

- 1) de in artikel 168 bedoelde personen die nieuwe vervoermiddelen verwerven;
- 2) de in artikel 2, punt 4, bedoelde personen (die een intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen verrichten).

6. Iedere op basis van dit artikel geregistreeerde persoon die onder de registratieplicht van de artikelen 96, 97 en 98 valt of die overeenkomstig artikel 100, leden 1 en 3, voor vrijwillige registratie in aanmerking komt, wordt overeenkomstig de op de verplichte of vrijwillige registratie van toepassing zijnde voorschriften en termijnen geregistreerd.”

22 Overeenkomstig artikel 100, leden 1 en 2, ZDDS kan iedere belastingplichtige die niet is onderworpen aan de verplichte registratie van respectievelijk de artikelen 96, lid 1 (belastbare omzet van ten minste 50 000 BGN in de twaalf opeenvolgende maanden die aan de lopende maand voorafgaan), en 99, lid 1, ZDDS, zich overeenkomstig deze wet laten registreren.

23 Artikel 73a ZDDS, dat met ingang van 1 januari 2009 van kracht is, luidt:

„1. Het recht op btw-aftrek geldt in het geval van leveringen waarbij de ontvanger de belasting verschuldigd is, ook al heeft de leverancier van het goed geen document uitgereikt dat aan de vereisten van artikel 114 voldoet en/of beschikt de ontvanger niet over het in artikel 71, punten 2, 4 en 5, bedoelde document en/of voldoet de ontvanger niet aan de in artikel 72 gestelde voorwaarden, indien de levering niet is achtergehouden en de gegevens betreffende de levering in de boekhouding van de ontvanger staan vermeld.

2. In de in lid 1 bedoelde gevallen moet het recht op btw-aftrek worden uitgeoefend gedurende het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden [...].”

24 § 18 van de overgangs- en slotbepalingen van de wet tot wijziging en aanvulling van de ZDDS, die eveneens van kracht is sedert 1 januari 2009, bepaalt:

„1. Geregistreerde personen die ontvanger van de levering of invoerder zijn, die als belastingplichtigen in de zin van hoofdstuk 8 de belasting verschuldigd waren vóór de inwerkingtreding van deze wet en op dat tijdstip de belasting niet overeenkomstig artikel 86, lid 1, hebben voldaan en/of hun recht op aftrek van voorbelasting niet hebben uitgeoefend, kunnen de belasting voldoen of hun recht op aftrek van voorbelasting uitoefenen binnen vier maanden na de inwerkingtreding van deze wet.

2. Indien de in lid 1 bedoelde personen btw hebben afgetrokken nadat de in artikel 72, lid 1, bedoelde termijn was verstreken, wordt ervan uitgegaan dat zij hun recht op aftrek van voorbelasting rechtmatig hebben uitgeoefend.

3. Lid 2 en artikel 73a zijn van toepassing op de administratieve en gerechtelijke procedures die liepen op de datum van inwerkingtreding van deze wet.

[...]

25 Artikel 72, lid 1, ZDDS, in de versie die geldt sinds 1 januari 2010, luidt als volgt:

„De overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon kan zijn recht op btw-aftrek uitoefenen in het belastingtijdvak waarin dit recht is ontstaan of in één van de twaalf daaropvolgende belastingtijdvakken.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

26 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de in Spanje gevestigde onderneming Marcotran International Transport C.A. op 14 november 2008 gebruikte vrachtwagens en trekkers verkocht aan de in Bulgarije gevestigde onderneming EMS. Deze Spaanse leverancier heeft daarbij tien facturen met als opschrift „verkoop van gebruikte vrachtwagens/trekkers” uitgereikt en in de elektronische gegevensbank van het systeem voor uitwisseling van btw-informatie (VIES) („VAT Information Exchange System”) een intracommunautaire levering opgegeven.

27 Tevens blijkt uit deze beslissing dat EMS op 22 december 2008 overeenkomstig artikel 100, lid 1, van de ZDDS een verzoek om vrijwillige registratie voor btw-doeleinden heeft ingediend en dat de registratie op 12 januari 2009 is verricht.

28 In juni 2009 heeft EMS overeenkomstig artikel 117 ZDDS juncto artikel 84 ZDDS tien attesten voor intracommunautaire verwervingen opgesteld. Zij heeft de verschuldigde belasting voldaan en haar recht op aftrek uitgeoefend. De regels inzake de verleggingsregeling zijn toegepast.

29 Volgens de verwijzingsbeslissing was de belastingdienst van mening dat EMS op 14 november 2008 een intracommunautaire verwerving had verricht van goederen die niet onder de in artikel 99, lid 5, ZDDS bedoelde uitzondering vielen, omdat het noch nieuwe vervoermiddelen, noch accijnsgoederen waren. Doordat de totale waarde van de intracommunautaire verwervingen meer dan 20 000 BGN bedroeg en de in iedere factuur vermelde belastbare waarde van de intracommunautaire verwerving het bedrag van 20 000 BGN overschreed, was EMS op grond van artikel 99, lid 1, ZDDS verplicht zich te laten registreren voor btw-doeleinden en moest zij op grond van de artikelen 86 en 99, lid 3, ZDDS over de volledige waarde van de intracommunautaire verwerving btw betalen, in totaal 229 548,50 BGN. EMS heeft dit bedrag niet in november 2008, maar pas in juni 2009 betaald.

30 Door deze te late betaling diende EMS 18 250,38 BGN verpagingsrente te betalen.

31 Bovendien heeft de belastingdienst EMS krachtens artikel 70, lid 4, van de ZDDS het recht op btw-aftrek geweigerd op grond dat zij dit recht niet had uitgeoefend binnen de in artikel 72, lid 1, ZDDS gestelde termijn en dat § 18 van de overgangs- en slotbepalingen van de wet tot wijziging en aanvulling van de ZDDS, die op 1 januari 2009 in werking was getreden, niet kon worden toegepast.

32 Zowel het bezwaar dat EMS bij de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv had ingediend als het beroep dat zij bij de Administrativen sad – grad Plovdiv (administratieve rechtbank te Plovdiv) had ingesteld, is verworpen.

33 Laatstbedoelde rechter was van oordeel dat artikel 73a ZDDS een materieelrechtelijke bepaling is die van toepassing is sedert 1 januari 2009. De terugwerkende kracht van deze bepaling is geregeld in § 18, lid 1, van de overgangs- en slotbepalingen van de wet tot wijziging en aanvulling van de ZDDS, die ook op 1 januari 2009 van kracht is geworden. Geregistreerde personen kunnen op grond van deze paragraaf binnen vier maanden na de inwerkingtreding van deze wijzigingswet de belasting betalen en hun recht op aftrek uitoefenen, voor zover de btw is ontstaan vóór de inwerkingtreding van deze wet. Aangezien EMS niet was geregistreerd op de datum van de inwerkingtreding van voornoemde § 18, kon zij zich niet op deze bepaling beroepen en had zij dus geen recht op btw-aftrek.

34 De verwijzende rechter benadrukt evenwel dat EMS het recht op btw-aftrek is geweigerd op grond dat zij de vervaltermijn niet in acht had genomen en niet omdat zij niet was geregistreerd voor btw-doeleinden.

35 EMS heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de Varhoven administrativen sad (hoogste administratieve rechterlijke instantie).

36 Deze rechterlijke instantie was van oordeel dat een intracommunautaire verwerving had plaatsgevonden en dat de belasting verschuldigd was geworden op 14 november 2008, te weten de dag waarop de facturen waren uitgereikt. Dat EMS op die dag niet overeenkomstig de ZDDS was geregistreerd, impliceert volgens deze rechterlijke instantie niet dat er geen intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden.

37 De Varhoven administrativen sad benadrukt dat het feit dat aan het vereiste van registratie overeenkomstig de ZDDS moet zijn voldaan om het recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, met name gebaseerd is op artikel 72, lid 1, ZDDS.

38 Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Bulgaarse wetgever met de vaststelling van het nieuwe artikel 73a ZDDS, dat van kracht is geworden op 1 januari 2009, de uitoefening van het recht op aftrek niet te zeer wilde beperken in geval van toepassing van de verleggingsregeling, aangezien hij de uitoefening van dit recht zelfs toestaat wanneer de in artikel 72 ZDDS gestelde termijn niet in acht is genomen, op voorwaarde dat de belastingdienst over de noodzakelijke informatie beschikt en de betrokkene als ontvanger van de levering de btw moet betalen. In casu lijdt het geen twijfel dat de belastingdienst beschikt over deze informatie, die overigens in de boekhouding van EMS is opgenomen.

39 De verwijzende rechter preciseert ten slotte dat de nieuwe termijn – die is ingevoerd bij het gewijzigde artikel 72, lid 1, ZDDS dat op 1 januari 2010 van kracht is geworden – waarbinnen de belastingplichtigen hun recht op aftrek kunnen uitoefenen, te weten twaalf in de plaats van drie belastingtijdvakken na het tijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan, aantoont dat de vorige vervaltermijn te kort was en de uitoefening van het recht op aftrek bemoeilijkte.

40 Volgens de verwijzende rechter was deze termijn in casu korter, aangezien EMS zich voor btw-doeleinden diende te laten registreren vooraleer zij haar recht op aftrek kon uitoefenen, terwijl de vervaltermijn reeds was beginnen te lopen. Volgens de verwijzende rechter beschikte EMS dan ook slechts over één maand om haar recht op aftrek uit te oefenen.

41 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 179, lid 1, 180 en 273 van de [btw-]richtlijn en het in het arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457), becommentarieerde doeltreffendheidsbeginsel inzake de indirecte belastingen aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een vervaltermijn als de in casu aan de orde zijnde vervaltermijn, die in artikel 72, lid 1, [ZDDS] (in de versie die gold in 2008) is neergelegd en die ingevolge § 18 van de overgangs- en slotbepalingen van de wet tot wijziging en aanvulling van de [ZDDS] uitsluitend voor ontvangers van leveringen die de btw vóór 1 januari 2009 verschuldigd waren, is verlengd tot einde april 2009, rekening houdend met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde omstandigheden, namelijk:

- aangezien registratie vereist is om het recht op aftrek van voorbelasting te kunnen uitoefenen, moet de betrokken persoon die een intracommunautaire verwerving heeft verricht en niet overeenkomstig de [ZDDS] is geregistreerd, zich vrijwillig registreren, hoewel hij niet aan de voorwaarden voor verplichte registratie voldoet;
- de nieuwe regeling van artikel 73a [ZDDS], die van kracht is sinds 1 januari 2009 en inhoudt dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend, ongeacht of de termijn van artikel 72, lid 1, is nageleefd, indien de ontvanger van de levering de belasting verschuldigd is, de levering niet is achtergehouden en de gegevens betreffende de levering in de boekhouding staan vermeld;
- de latere wijziging van artikel 72, lid 1, [ZDDS], die geldt sinds 1 januari 2010 en inhoudt dat het recht op aftrek van voorbelasting kan worden uitgeoefend in het belastingtijdvak waarin het recht is ontstaan, of in een van de twaalf daaropvolgende belastingtijdvakken?

2) Moet het beginsel van de fiscale neutraliteit als fundamenteel beginsel dat van belang is voor de totstandkoming en de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel, aldus worden uitgelegd dat de praktijk van vaststelling van navorderingsaanslagen, zoals in het hoofdgeding aan de orde, waarbij de te late berekening van een belasting wordt bestraft met zowel de verplichting tot betaling van rente als de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting, toegestaan is in [de] concrete situatie waarin verzoekster zich bevindt, gelet op het feit dat de levering niet is achtergehouden, de gegevens ervan in de boekhouding staan vermeld, de belastingdienst over de nodige informatie beschikt, er geen sprake is van misbruik en de fiscus geen nadeel is berokkend?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

42 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 179, lid 1, 180 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

43 Vooraf zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de btw-richtlijn tot doel heeft, de

ondernemer volledig te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 22 maart 2012, Klub, C-153/11, punt 35).

44 Het recht op aftrek maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt (zie met name arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punt 39, en arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Zoals blijkt uit de bewoordingen van de artikelen 167 en 179, lid 1, van de btw-richtlijn, wordt het recht op aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt.

46 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 dat recht is ontstaan, op voorwaarde dat is voldaan aan bepaalde bij de nationale wettelijke regelingen vastgestelde voorwaarden en voorschriften (zie in die zin arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punten 42 en 43).

47 In dit verband kunnen de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn weliswaar maatregelen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, maar die maatregelen mogen niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 49, en arrest Klub, reeds aangehaald, punt 50).

48 Tevens moet erop worden gewezen dat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punt 44).

49 Het Hof heeft in verband met de verleggingsregeling reeds geoordeeld dat een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die heeft nagelaten aanspraak te maken op zijn recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met het stelsel van de btw-richtlijn, 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) (arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 De verwijzende rechter vraagt zich af of een vervaltermijn zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de uitoefening van het recht op aftrek door de belastingplichtige in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

51 Volgens de rechtspraak van het Hof staat het weliswaar aan de nationale rechter om te beoordelen of nationale maatregelen verenigbaar zijn met het recht van de Unie, in casu met het doeltreffendheidsbeginsel (zie naar analogie arrest van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, C-188/09, Jurispr. blz. I-7639, punt 30), maar heeft het Hof tot taak hem alle aanwijzingen te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem

aanhangige geschil (zie in die zin arrest van 11 oktober 2001, Adam, C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 39, en arrest Eon Aset Menidjunt, reeds aangehaald, punt 49).

52 Bij de beoordeling van een dergelijke vervaltermijn moet rekening worden gehouden met de totale duur ervan, die in casu – naast het belastingtijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan – drie belastingtijdvakken omvat. Volgens de toepasselijke nationale wetgeving stemt een belastingtijdvak overeen met één maand.

53 Hoewel een dergelijke vervaltermijn als zodanig de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken, gelet op het feit dat de lidstaten op grond van de artikelen 167 en 179, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen eisen dat de belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefent binnen de periode waarin zijn recht is ontstaan, moet op basis van alle omstandigheden van het concrete geval worden onderzocht of die vervaltermijn in overeenstemming is met het doeltreffendheidsbeginsel.

54 Ook de redenen die de nationale wetgever ertoe hebben gebracht die termijn te wijzigen kunnen relevant zijn, daar zij kunnen aantonen dat de nationale wetgever eventueel rekening heeft gehouden met de concrete moeilijkheden die de belastingplichtigen bij de uitoefening van hun recht op aftrek ondervonden.

55 In dit opzicht kan worden opgemerkt dat de Bulgaarse wetgever de vervaltermijn aanzienlijk heeft verlengd door in artikel 73a ZDDS te bepalen dat het recht op aftrek in het kader van de verleggingsregeling kan worden uitgeoefend, ongeacht of de in artikel 72, lid 1, ZDDS gestelde termijn in acht werd genomen, indien de levering niet is achtergehouden en de gegevens betreffende de levering in de boekhouding staan vermeld, en door artikel 72, lid 1, te wijzigen, teneinde de uitoefening van het recht op aftrek mogelijk te maken in één van de twaalf belastingtijdvakken na de oorspronkelijke periode.

56 Voorts staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de inschrijving in het register voor btw-plichtigen noodzakelijkerwijs binnen diezelfde vervaltermijn moet worden verricht. Als dat het geval is, moet een dergelijk gegeven in aanmerking worden genomen.

57 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, wordt de registratie, als voorwaarde om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, geacht te zijn verricht op de dag van ontvangst van de kennisgeving dat de registratie is verricht, en niet op de dag van de registratieaanvraag.

58 Of de uitoefening van het recht op aftrek binnen een dergelijke vervaltermijn in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, hangt bijgevolg af van de duur van de registratieprocedure.

59 Zoals in punt 40 van dit arrest is vermeld, beschikte EMS in de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is namelijk slechts over één maand na de dag waarop haar is meegedeeld dat de registratie was verricht.

60 Dienaangaande moet worden gepreciseerd dat de bij de artikelen 213 en 214 van de btw-richtlijn vastgestelde verplichting van de belastingplichtige om opgave te doen van het begin van zijn activiteit het recht op aftrek niet doet ontstaan, maar een formeel vereiste voor controledoeleinden vormt (zie arrest Nidera Handelscompagnie, reeds aangehaald, punt 50).

61 Bovendien mogen de door de lidstaat vastgestelde formaliteiten die de belastingplichtige moet eerbiedigen om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om na te gaan of de verleggingsregeling juist is toegepast (arrest van 30 september 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 38).

62 Tevens is geoordeeld dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten. Indien de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als ontvanger in het kader van de betrokken transactie, tot voldoening van de btw gehouden is, mag hij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie reeds aangehaalde arresten Ecotrade, punten 63 en 64, en Nidera Handelscompagnie, punt 42, en arrest van 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punt 35).

63 Hieruit volgt dat een belastingplichtige het recht op aftrek niet kan worden ontzegd op grond dat hij niet is geregistreerd voor btw-doeleinden, indien de materiële voorwaarden voor de toekenning van dit recht zijn vervuld.

64 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 179, lid 1, 180 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen het bestaan van een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze termijn de uitoefening van dit recht niet uiterst moeilijk of nagenoeg onmogelijk maakt. Het staat aan de nationale rechter om te beoordelen of dat het geval is, waarbij hij onder meer rekening kan houden met het feit dat de vervaltermijn nadien aanzienlijk is verlengd en met de duur van een procedure tot registratie voor btw-doeleinden, die binnen dezelfde termijn moet zijn afgerond opdat de belastingplichtige zijn recht op aftrek zou kunnen uitoefenen.

Tweede vraag

65 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een sanctie die erin bestaat het recht op btw-aftrek te weigeren en de betaling van rente op te leggen wanneer de belasting te laat is betaald.

66 Vooraf zij gepreciseerd dat deze vraag buiten beschouwing lijkt te laten of de vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek al dan niet in acht is genomen.

67 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten weliswaar sancties mogen opleggen in geval van niet-nakoming van verplichtingen die ertoe strekken de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, maar dat deze maatregelen niet verder mogen gaan dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken (zie in die zin arresten Ecotrade, reeds aangehaald, punten 65 en 67, en Dankowski, reeds aangehaald, punt 37).

68 Wat een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek betreft, moet worden benadrukt dat het gemeenschappelijke stelsel van btw een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te garanderen, zoals blijkt uit punt 43 van dit arrest, wat veronderstelt dat de belastingplichtige de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw overeenkomstig artikel 167 van de btw-richtlijn in aftrek kan brengen.

69 De lidstaten moeten dus overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel middelen inzetten waarmee belastingfraude en -ontduiking weliswaar zo doeltreffend mogelijk kunnen worden bestreden, maar die de doelstellingen en beginselen van de wetgeving van de Unie, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van btw, zo min mogelijk aantasten (zie arrest van 10 juni 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 23).

70 Gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, lijkt een dergelijke sanctie onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld.

71 Zoals blijkt uit de in punt 62 van dit arrest in herinnering geroepen rechtspraak, moet de aftrek van voorbelasting in beginsel immers worden toegestaan wanneer de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook al hebben de belastingplichtigen niet voldaan aan bepaalde formele vereisten. Dit kan anders zijn indien de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (zie naar analogie arrest van 29 september 2007, *Collée*, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 31).

72 In de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zaak is de intracommunautaire levering blijkens de verwijzingsbeslissing niet achtergehouden en staan de gegevens betreffende deze levering vermeld in de boekhouding van de belastingplichtige. De belastingdienst beschikt over de noodzakelijke informatie die hem in beginsel in staat stelt om na te gaan of de materiële voorwaarden daadwerkelijk zijn vervuld, hetgeen de nationale rechter hoe dan ook moet verifiëren.

73 Het is juist dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden het achterhouden van het bestaan van een intracommunautaire handeling als een poging tot btw-fraude mogen aanmerken en in een dergelijk geval de in hun nationale recht bepaalde geldboeten of geldstraffen mogen toepassen, op voorwaarde dat deze boeten of straffen evenredig zijn aan de ernst van het misbruik (zie in die zin arrest *Collée*, reeds aangehaald, punt 40).

74 De te late betaling van de btw kan op zich echter niet worden gelijkgesteld met fraude. Daarvoor is immers enerzijds vereist dat de betrokken handeling, in weerwil van de nakoming van de voorwaarden die zijn opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leidt dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt verleend, en anderzijds dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handeling erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 74 en 75, en arrest *Klub*, reeds aangehaald, punt 49).

75 De betaling van verpagingsrente kan een geschikte sanctie zijn, voor zover zij niet verder gaat dan nodig is om de in punt 67 van dit arrest in herinnering gebrachte doelstelling te bereiken, te weten fraude voorkomen en de juiste inning van de btw waarborgen.

76 Zoals uit de punten 68 en volgende van dit arrest voortvloeit, zou een dergelijke sanctie onevenredig zijn indien de verschuldigde rente in totaal evenveel zou bedragen als het bedrag van de aftrekbare belasting, aangezien dit zou impliceren dat de belastingplichtige in wezen zijn recht op aftrek wordt ontzegd. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de sanctie evenredig is.

77 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een sanctie die erin bestaat het recht op aftrek te weigeren in geval van te late betaling van de btw, maar niet in de weg staat aan de betaling van verpagingsrente, op

voorwaarde dat deze sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

Kosten

78 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 179, lid 1, 180 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen het bestaan een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze termijn de uitoefening van dit recht niet uiterst moeilijk of nagenoeg onmogelijk maakt. Het staat aan de nationale rechter om te beoordelen of dat het geval is, waarbij hij onder meer rekening kan houden met het feit dat de vervaltermijn nadien aanzienlijk is verlengd en met de duur van een procedure tot registratie voor de doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde, die binnen dezelfde termijn moet zijn afgerond opdat de belastingplichtige zijn recht op aftrek zou kunnen uitoefenen.**

2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen een sanctie die erin bestaat het recht op aftrek te weigeren in geval van te late betaling van de belasting over de toegevoegde waarde, maar staat niet in de weg aan betaling van vertragingsrente, op voorwaarde dat deze sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.