

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

26 april 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Aftrek van de voorbelasting – Recht op teruggaaf van de btw – Handelingen uit een belastingtijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd – Nationale wettelijke regeling – Mogelijkheid voor de belastingplichtige om belastingaangiften te verbeteren waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd – Uitgesloten – Doeltreffendheidsbeginsel – Fiscale neutraliteit – Rechtszekerheid”

In zaak C-81/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Suceava (rechter in tweede aanleg Suceava, Roemenië) bij beslissing van 23 januari 2017, ingekomen bij het Hof op 14 februari 2017, in de procedure

Zabrus Siret SRL

tegen

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: C. Vajda, kamerpresident, E. Juhász (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters, advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. Radu, C. M. Florescu en R. Mangu als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en L. Radu Bouyon 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 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Zabrus Siret SRL (hierna: „Zabrus”) en de Direc ie General  Regional  a Finan elor Publice Ia i – Administra ia Jude ean  a Finan elor Publice Suceava – Activitatea de Inspec ie Fiscal  – Biroul de Solu ionare Contesta ii (regionaal hoofdbestuur openbare financi en Ia i – bestuur openbare financi en van het district Suceava, Roemeni ) (hierna: „hoofdbestuur”) over de mogelijkheid voor de belastingplichtige om aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te verbeteren teneinde het recht op aftrek van de btw uit te oefenen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:

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

4 Artikel 168 van die 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:

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

[...]”

5 Volgens artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn „[past] [d]e belastingplichtige [...] de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend”.

6 Artikel 180 van die richtlijn luidt:

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

7 Volgens artikel 182 van de btw-richtlijn „[stellen] [d]e lidstaten [...] de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast”.

8 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.”

9 Artikel 250 van die richtlijn luidt:

„1. Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

2. De lidstaten staan onder door hen te stellen voorwaarden toe dat de in lid 1 bedoelde btw-aangifte langs elektronische weg wordt ingediend en mogen dit ook verplicht stellen.”

10 Artikel 252 van die richtlijn luidt:

„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.”

Roemeens recht

11 Ordonan?? Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 863 van 26 september 2005), in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), bepaalt in artikel 84, met als opschrift „Verbetering van belastingaangiften”:

„(1) Een belastingaangifte kan door de belastingplichtige op eigen initiatief worden verbeterd tijdens de verjaringstermijn van het recht op vaststelling van fiscale verplichtingen.

(2) Wanneer de belastingplichtige in de oorspronkelijke belastingaangifte fouten vaststelt, kan die aangifte worden verbeterd door een rectificerende aangifte in te dienen.

(3) In het geval van de [btw] worden fouten in belastingaangiften verbeterd volgens de Cod fiscal (belastingwetboek). Materiële fouten in een aangifte voor de [btw] worden verbeterd volgens de bij besluit van de voorzitter van het Agen?ie Na?ional? de Administrare Fiscal? [nationaal bureau van de belastingdienst (ANAF)] vastgestelde procedure.

(4) Belastingaangiften kunnen slechts worden ingediend of verbeterd zolang het voorbehoud van de controle achteraf geldt, tenzij de verbetering noodzakelijk is door de vervulling of de niet-vervulling van een wettelijke voorwaarde waardoor de maatstaf van heffing en/of de desbetreffende belasting moet/moeten worden verbeterd.

(5) Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚fouten’ verstaan fouten met betrekking tot het bedrag van de belastingen, heffingen en bijdragen, belastbare goederen en inkomsten alsook andere elementen van de maatstaf van heffing.

(6) Indien de belastingplichtige tijdens de belastingcontrole belastingaangiften indient of

verbetert die verband houden met de tijdvakken en de belastingen, heffingen, bijdragen en andere inkomsten waarop de belastingcontrole betrekking heeft, worden die belastingaangiften niet in aanmerking genomen door de belastingdienst.”

12 Artikel 105 van het wetboek fiscaal procesrecht, dat de „Voorschriften inzake de belastingcontrole” bevat, bepaalt:

„[...]

(3) De belastingcontrole wordt slechts eenmaal verricht per belasting, heffing, bijdrage of ander bedrag dat aan de geconsolideerde algemene begroting is verschuldigd en per belastingtijdvak.

[...]

(5) De belastingcontrole wordt overeenkomstig de beginselen van onafhankelijkheid, eenmaligheid, autonomie, hiërarchie, territorialiteit en decentralisatie verricht.

[...]

(8) Na afloop van de belastingcontrole moet de belastingplichtige, op eigen verantwoording, schriftelijk verklaren dat alle voor de belastingcontrole gevraagde documenten en informatie ter beschikking zijn gesteld.

(9) De belastingplichtige moet de maatregelen waarin is voorzien bij de naar aanleiding van de belastingcontrole opgestelde akte uitvoeren binnen de termijnen en onder de voorwaarden zoals vastgesteld door de belastinginspectiedienst.”

13 Artikel 1051 van dat wetboek, betreffende de „Voorschriften inzake de hercontrole”, luidt:

„(1) In afwijking van artikel 105, lid 3, kan de leidinggevende van de belastingcontrole beslissen om een bepaald tijdvak opnieuw te controleren.

(2) Onder opnieuw controleren wordt verstaan een belastingcontrole die wordt uitgevoerd als gevolg van het beschikbaar worden van aanvullende gegevens die de belastingcontroleurs ten tijde van de controles niet kenden en die de resultaten van die controles beïnvloeden.

(3) Onder aanvullende gegevens wordt verstaan inlichtingen, documenten of andere stukken die worden verkregen als gevolg van kruiscontroles en onaangekondigde controles of die worden overgemaakt aan de belastingdienst door het Openbaar Ministerie of andere overheidsinstanties of die op een andere wijze worden verkregen door de belastinginspectiedienst, en die de resultaten van de vorige belastingcontrole kunnen wijzigen.

(4) Bij het begin van de hercontrole moet de belastinginspectiedienst de belastingplichtige de beslissing tot hercontrole mededelen, die kan worden aangevochten onder de voorwaarden van dit wetboek. De bepalingen inzake de inhoud en de mededeling van de aankondiging van de controle zijn ook van toepassing op de beslissing tot hercontrole.”

14 Artikel 106 van dat wetboek, met als opschrift „Samenwerkingsplicht van de belastingplichtige”, bepaalt in lid 1 dat de belastingplichtige verplicht is om zijn medewerking te verlenen aan de vaststelling van de fiscale situatie. Hij moet informatie verstrekken, alsook – op de plaats van de belastingcontrole – alle documenten en alle andere gegevens die noodzakelijk zijn ter verduidelijking van de feiten die uit fiscaal oogpunt relevant zijn.

15 De punten 1, 3.1, 4.1 en 4.2 van bijlage 1 bij Ordin nr. 179 pentru aprobarea instruc?iunilor

de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugata? (besluit nr. 179 houdende instructies voor de verbetering van materiële fouten in aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde) van 14 mei 2007 (hierna: „besluit nr. 179/2007”) luiden:

„1. Materiële fouten in aangiften voor de [btw] die zijn ingediend door voor doeleinden van de [btw] geïdentificeerde belastingplichtigen kunnen door de bevoegde belastingdienst op eigen initiatief of op verzoek van de belastingplichtige worden verbeterd.

[...]

3.1. Materiële fouten in een aangifte voor de [btw] kunnen worden verbeterd binnen de verjaringstermijn van vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de te verbeteren aangifte is ingediend.

[...]

4.1. Een aangifte voor de [btw] kan volgens de onderhavige instructies niet worden verbeterd voor belastingtijdvakken waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd of waarover een belastingcontrole aan de gang is.

4.2. In afwijking van punt 4.1 kunnen materiële fouten in een aangifte voor de [btw] worden verbeterd op basis van door de belastinginspectiedienst vastgestelde maatregelen. In dat geval gaat het verzoek van de belastingplichtige om de materiële fout te verbeteren vergezeld van het origineel en een afschrift van de beslissing tot vaststelling van die maatregelen.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

16 Bij Zabrus is een btw-controle over het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014 uitgevoerd, die is afgerond met de opstelling van een verslag op 26 januari 2015.

17 Op 25 mei 2015 heeft Zabrus een btw-aangifte over april 2015 ingediend, die recht gaf op teruggaaf van de btw. Bij die gelegenheid heeft zij met name verzocht om teruggaaf van twee bedragen, namelijk 39 637 Roemeense leu (RON) en 26 627 RON. Het eerste bedrag is in die aangifte opgenomen door de correctie, na afloop van de bovenbedoelde belastingcontrole, van een boekhoudnota tot compensatie van de btw van juli 2014. Het tweede bedrag vloeit voort uit in februari 2015 aangebrachte verbeteringen met betrekking tot handelingen in 2014, waarvoor Zabrus de relevante bewijsstukken pas na die belastingcontrole in haar boekhouding heeft gevonden.

18 Vervolgens is bij Zabrus een belastingcontrole over het tijdvak van 1 december 2014 tot en met 30 april 2015 uitgevoerd, die is afgerond met de opstelling van een verslag op 9 juli 2015.

19 Als rechtvaardiging voor de weigering van de teruggaaf van de btw ten bedrage van 39 637 RON en 26 627 RON hebben de belastingautoriteiten aangevoerd dat de gevorderde bedragen betrekking hebben op handelingen die zijn verricht in een belastingtijdvak dat voorafgaat aan het gecontroleerde tijdvak, waarover reeds een btw?controle is uitgevoerd, die is afgerond op 26 januari 2015. Zij hebben erop gewezen dat, gelet op de toepasselijke nationale regeling, het beginsel van een eenmalige belastingcontrole zich verzet tegen de teruggaaf van die door Zabrus gevorderde bedragen, aangezien, wat het reeds gecontroleerde tijdvak betreft, met betrekking tot de btw?heffingen geen onregelmatigheden waren vastgesteld en de belastinginspectiedienst geen maatregelen had opgelegd aan Zabrus.

20 Zabrus heeft via verschillende administratieve procedures tevergeefs geprobeerd om haar recht op teruggaaf van de btw uit te oefenen. Zowel haar verzoek om een nieuwe

belastingcontrole uit te voeren over het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014 als haar verzoek om verbetering van materiële fouten in de btw-aangiften over mei tot en met oktober 2014, is met name afgewezen.

21 Op 22 oktober 2015 heeft Zabrus bij de Tribunal Suceava (rechter in eerste aanleg Suceava, Roemenië) beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit van het hoofdbestuur houdende weigering van de teruggaaf van de btw ten belope van de voormelde bedragen. In haar verzoekschrift heeft Zabrus benadrukt dat de aftrek van de btw een recht is van de belastingplichtige dat niet kan worden beperkt indien is voldaan aan de materiële voorwaarden, ook al is niet voldaan aan bepaalde formele voorwaarden. Voorts heeft zij gesteld dat de weigering van de belastingautoriteiten om een btw-controle uit te voeren gelet op het beginsel van een eenmalige belastingcontrole, gelijkstaat met een ontzegging van het recht op aftrek door met het Unierecht onverenigbare aanvullende materiële en formele voorwaarden te stellen, wat voor de belastingplichtige een onevenredige en buitensporig belastende maatregel vormt.

22 Het hoofdbestuur heeft aangevoerd dat volgens het wetboek fiscaal procesrecht en besluit nr. 179/2007 handelingen in verband met een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, alleen op initiatief van de belastingdienst kunnen worden verbeterd of opnieuw gecontroleerd, indien die dienst over nieuwe informatie beschikt op basis van samenwerking met andere instanties of indien naar aanleiding van vorige controles maatregelen zijn genomen. De onderhavige situatie valt echter niet onder die hypothesen.

23 Bij vonnis van 31 maart 2016 heeft de Tribunal Suceava het beroep van Zabrus ongegrond verklaard, op grond dat een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd slechts opnieuw kan worden gecontroleerd, indien sprake is van nieuwe informatie die niet het voorwerp uitmaakte van die controle, waarover de autoriteiten niet beschikten ten tijde van de eerste controle en waarvan de niet-tijdige overlegging niet mag te wijten zijn aan de gecontroleerde belastingplichtige of de belastingdienst.

24 Die rechter heeft geoordeeld dat het beginsel van een eenmalige belastingcontrole en het rechtszekerheidsbeginsel zouden worden geschonden indien de mogelijkheid zou bestaan om na de controle bewijsstukken over te leggen of boekingsfouten in aanmerking te nemen waardoor het terug te geven bedrag wordt gewijzigd, in andere omstandigheden dan de ter zake door de wetgever limitatief voorziene omstandigheden. Hij heeft voorts erop gewezen dat het verval van het recht op aftrek niet onevenredig is, aangezien de boekingsfout en de latere ontdekking van de bewijsstukken te wijten zijn aan Zabrus.

25 Die rechter heeft voorts opgemerkt dat de foutieve boeking van de terug te geven btw ten bedrage van 39 637 RON en de latere ontdekking van bewijsstukken voor de aangifte van de btw ten bedrage van 26 627 RON, geen aanvullende gegevens in de zin van de nationale regeling vormen, maar materiële fouten in de btw-aangiften die niet meer kunnen worden verbeterd aangezien na de belastingcontrole over het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014, die is afgerond met de opstelling van het verslag van 26 januari 2015, aan Zabrus geen maatregelen zijn opgelegd die een verbetering zouden mogelijk maken, aangezien geen tekortkomingen zijn vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen.

26 Op 31 maart 2016 is Zabrus bij de Curte de Apel Suceava (rechter in tweede aanleg Suceava, Roemenië) opgekomen tegen dat vonnis, op grond dat het recht op teruggaaf van de btw niet kan worden ontzegd door aanvullende materiële of formele voorwaarden op te leggen, zoals de in de nationale regeling vastgestelde voorwaarden om de materiële fouten te verbeteren of om een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw te controleren. Onder verwijzing naar het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel heeft Zabrus opgemerkt dat de door de belastingautoriteiten gekozen buitensporige oplossing, die is

bevestigd door de rechter in eerste aanleg, haar recht op aftrek van de btw tenietdoet op grond van redenen die in strijd zijn met de btw-richtlijn.

27 De verwijzende rechter is van oordeel dat Zabrus zich niet kan beroepen op de rechtspraak van het Hof inzake fiscale neutraliteit, aangezien haar het recht op aftrek van de btw is ontzegd wegens het beginsel van een eenmalige belastingcontrole, dat voortvloeit uit het door het Unierecht en de rechtspraak van het Hof erkende en beschermde rechtszekerheidsbeginsel, en niet ten gevolge van de niet-ervulling van een formele voorwaarde voor het recht op aftrek.

28 Volgens de verwijzende rechter moet ook rekening worden gehouden met de in de nationale regeling voorziene mogelijkheid om een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw te controleren. Die hercontrole is echter alleen mogelijk op initiatief van de belastingautoriteiten voor aanvullende informatie waarover zij op een later tijdstip beschikken op basis van samenwerking met overheidsinstanties. Dit is door het Hof in zijn arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), verenigbaar met het Unierecht verklaard.

29 De verwijzende rechter is van oordeel dat het neutraliteitsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in casu niet alleen in het licht van de onzorgvuldigheid van Zabrus moeten worden onderzocht, maar ook in het licht van de omstandigheid dat de compensatie- en teruggaafnota's door een gemeentelijke belastingdienst zijn opgesteld.

30 Daarom heeft de Curte de Apel Suceava de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten [de btw-richtlijn], het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel zich in omstandigheden als die van het hoofdgeding tegen een administratieve praktijk en/of een uitlegging van de bepalingen van een nationale wettelijke regeling volgens welke het niet mogelijk is om een recht op teruggaaf van de btw te controleren en toe te kennen dat voortvloeit uit een regularisatie met betrekking tot handelingen die zijn verricht in een tijdvak dat voorafgaat aan het gecontroleerde tijdvak en waarover een belastingcontrole is uitgevoerd waarbij de belastingautoriteiten geen tekortkomingen hebben vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen, ook al moeten die bepalingen aldus worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw kunnen controleren op basis van aanvullende informatie en gegevens die op een later tijdstip worden verkregen op basis van samenwerking tussen de autoriteiten en overheidsinstanties[?]

2) Moeten [de btw-richtlijn], het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die van het hoofdgeding verzetten tegen nationale wettelijke regelingen op grond waarvan materiële fouten in btw-aangiften over belastingtijdvakken waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd niet kunnen worden verbeterd, tenzij de verbetering wordt uitgevoerd op basis van door de belastinginspectiedienst naar aanleiding van de vorige controle genomen maatregelen[?]”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

31 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, 179, 180 en 182 van de btw-richtlijn alsook het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in afwijking van de verjaringstermijn van vijf jaar die in het nationale recht is vastgesteld voor de verbetering van btw-aangiften, in omstandigheden als die

van het hoofdgeding een belastingplichtige niet toestaat een dergelijke verbetering uit te voeren om zijn recht op aftrek uit te oefenen, enkel omdat die verbetering betrekking heeft op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd.

32 Wat het recht op aftrek betreft, vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is verschuldigd of voldaan over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 37, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 35).

33 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 36).

34 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 37).

35 Het recht op aftrek van de btw is weliswaar afhankelijk gesteld van de in de btw-richtlijn vastgestelde materiële en formele voorwaarden, maar uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de vragen van de verwijzende rechter voortvloeien uit het enkele feit dat het recht op aftrek is ontzegd omdat het voor de belastingplichtige onmogelijk was om zijn btw-aangifte te verbeteren doordat het verzoek om verbetering betrekking had op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole was uitgevoerd.

36 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn het recht op aftrek in beginsel wordt uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan, namelijk op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

37 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 arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof 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 belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, kan derhalve niet 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) (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punten 48 en 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 In casu blijkt uit de in de verwijzingsbeslissing aangehaalde nationale regeling dat voor het recht op aftrek van de btw naar Roemeens recht de algemene verjaringstermijn van vijf jaar geldt. Voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt evenwel een kortere vervaltermijn in geval van een belastingcontrole. De belastingplichtige zou de btw-aangiften over de belastingtijdvakken die reeds zijn gecontroleerd door de belastingautoriteiten, immers in beginsel niet meer kunnen verbeteren. In omstandigheden als die van het hoofdgeding kan een belastingplichtige zijn btw-aangiften derhalve niet verbeteren. De Roemeense regering voert aan dat deze beperking voortvloeit uit het beginsel van een eenmalige belastingcontrole en dat het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat de belastingcontrole eenmalig van aard is.

40 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens volgt weliswaar niet dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling op het gebied van de btw in een stelsel voorziet dat verschilt van het op andere belastinggebieden van het nationale recht voorziene stelsel, maar het doeltreffendheidsbeginsel verzet zich tegen een dergelijke regeling voor zover deze in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige de mogelijkheid kan ontnemen om zijn btw-aangiften te verbeteren wanneer bij hem een belastingcontrole is uitgevoerd over het belastingtijdvak waarop die verbetering betrekking heeft, ook al is de in die regeling vastgestelde vijfjarige vervaltermijn nog niet verstreken.

41 Wanneer in omstandigheden als die van het hoofdgeding de belastingcontrole onmiddellijk of kort na de indiening van een belastingaangifte wordt gestart, wordt de belastingplichtige volgens die regeling immers de mogelijkheid ontnomen om zijn btw-aangifte te verbeteren, zodat het voor hem in de praktijk onmogelijk of althans uiterst moeilijk wordt om het recht op aftrek van de btw uit te oefenen.

42 Het feit dat de belastingplichtige door een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de mogelijkheid wordt ontnomen om zijn btw-aangifte te verbeteren, doordat de termijn waarover hij daartoe beschikte wordt verkort, is derhalve onverenigbaar met het doeltreffendheidsbeginsel.

43 Bovendien verzetten het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel zich eveneens tegen een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

44 Het beginsel van neutraliteit van de btw verlangt volgens vaste rechtspraak dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45).

45 In het hoofdgeding is de aftrek van de btw echter precies wegens de niet-vervulling van bepaalde in de betrokken nationale regeling vastgestelde formele voorwaarden aan Zabrus geweigerd, hoewel deze laatste had verzocht om verbetering van haar aangiften teneinde aan te tonen dat was voldaan aan de materiële voorwaarden om in aanmerking te komen voor de aftrek van de twee bedragen in kwestie.

46 De niet-naleving van de formele voorwaarden die kan worden verholpen, kan geen afbreuk doen aan de goede werking van het btw-stelsel.

47 Doordat een nationale regeling als in het hoofdgeding wordt toegepast, blijft de belastingplichtige definitief een deel van de btw-last dragen, hetgeen in strijd is met de in punt 34

van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

48 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, is het juist dat de nationale wetgever, teneinde de goede werking van het btw-stelsel te verzekeren, aan de niet-nakoming van de formele verplichtingen van de belastingplichtigen sancties kan verbinden die hen ertoe kunnen aanzetten die verplichtingen na te komen.

49 Derhalve kan een administratieve geldboete met name worden opgelegd aan een nalatige belastingplichtige die zijn btw-aangifte verbetert op basis van stukken tot staving van zijn recht op aftrek van de btw die in zijn bezit waren ten tijde van de indiening van zijn btw-aangifte, of na de ontdekking van een boekingsfout waardoor het terug te geven btw-bedrag wordt gewijzigd.

50 Niettemin moeten de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen aanwenden waarmee het met de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de beginselen van de wettelijke regeling van de Unie, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van de btw, zo min mogelijk aantasten (arrest van 10 juli 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 23).

51 In een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, lijkt een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek, gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, derhalve onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld (arrest van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Niets in het aan het Hof overgelegde dossier wijst op een risico op fraude of nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting.

53 Ten slotte moet het argument van de Roemeense regering worden afgewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, die wordt gerechtvaardigd door het beginsel van een eenmalige belastingcontrole, uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeit.

54 Een nationale regeling van de belastingcontrole als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die een belastingplichtige niet toestaat om zijn btw-aangifte te verbeteren, maar die een dergelijke verbetering wel toestaat indien deze wordt uitgevoerd op basis van een handeling van een belastingdienst en die voorziet in de mogelijkheid voor de belastingautoriteiten die over nieuwe informatie beschikken, om een nieuwe controle uit te voeren, strekt niet tot bescherming van de rechten van de belastingplichtigen of tot toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel. In werkelijkheid heeft een dergelijke regeling, die in de voornoemde uitzonderingen voorziet, hoofdzakelijk tot doel de doeltreffendheid van de belastingcontroles en de doeltreffende werking van het nationale bestuur te waarborgen.

55 Uit het arrest van 6 februari 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), kan geen andere conclusie worden getrokken. Het is immers juist dat uit dit arrest volgt dat een belastingplichtige zich binnen de vervaltermijn niet op het rechtszekerheidsbeginsel kan beroepen om zich ertegen te verzetten dat de belastingautoriteiten een besluit waarbij zij hem een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, herroepen door na een nieuwe controle die belasting en vertragingsrente van hem te vorderen (zie in die zin arrest van 6 februari 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 51). Uit datzelfde arrest volgt echter niet dat de belastingautoriteiten zich binnen de vervaltermijn op datzelfde beginsel kunnen beroepen om zich te verzetten tegen de verbetering door de belastingplichtige van een btw-aangifte over een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd.

56 Bijgevolg moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de artikelen 167, 168, 179, 180 en 182 van de btw-richtlijn alsook het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in afwijking van de verjaringstermijn van vijf jaar die in het nationale recht is vastgesteld voor de verbetering van btw-aangiften, in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige niet toestaat een dergelijke verbetering uit te voeren om zijn recht op aftrek uit te oefenen, enkel omdat die verbetering betrekking heeft op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167, 168, 179, 180 en 182 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, alsook het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in afwijking van de verjaringstermijn van vijf jaar die in het nationale recht is vastgesteld voor de verbetering van aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw), in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige niet toestaat een dergelijke verbetering uit te voeren om zijn recht op aftrek uit te oefenen, enkel omdat die verbetering betrekking heeft op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.