

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

van 26 oktober 2017 (1)

Zaak C-533/16

Volkswagen AG

tegen

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[verzoek van de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek van belasting die is betaald aan leveranciers – Btw-vrije levering van goederen – Heffing van btw over de leveringen middels afzonderlijke facturen – Weigering van aftrek wegens het verstrijken van de vervaltermijn”

1. Het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) is door het Hof al onderzocht naar aanleiding van tal van prejudiciële verwijzingen. In deze zaak betreffen de vragen van de verwijzende rechter de termijn waarbinnen de btw-aftrek kan worden verricht.
2. Het probleem waarmee de nationale rechter wordt geconfronteerd, is ontstaan doordat Volkswagen AG in de periode van 2004 tot en met 2010 van verschillende leveranciers goederen heeft ontvangen waarvoor op de desbetreffende facturen geen btw was vermeld. De contracterende partijen waren er ten onrechte van uitgegaan dat die handelingen niet onderworpen waren aan btw omdat het om een financiële compensatie ging.
3. Toen zij er in 2010 achter kwamen dat zij zich hadden vergist, hebben de leveranciers aan Volkswagen de btw in rekening gebracht onder uitreiking, deze keer, van de juiste factuur waarop de verschuldigde belasting was vermeld. Tezelfdertijd dienden zij een aanvullende btw-aangifte in en droegen zij de belasting af aan de schatkist. Volkswagen wilde de door haar betaalde btw in aftrek brengen, maar de belastingautoriteit heeft dat slechts toegestaan voor sommige van de betrokken perioden. Voor de overige perioden werd het verzoek om aftrek geweigerd, omdat de termijn voor uitoefening van dat recht (vijf jaar) al was verstreken.
4. Dit prejudiciële verzoek biedt het Hof bijgevolg de gelegenheid om uit te maken in hoeverre het recht op btw-aftrek nog kan worden uitgeoefend wanneer bij de levering van goederen

aanvankelijk geen btw in rekening wordt gebracht en de latere rechtzetting daarvan betrekking heeft op belastingtijdvakken van meer dan vijf jaar geleden.

I. Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG(2)

5. Artikel 62 bepaalt in de punten 1 en 2:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

- 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
- 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van [de] tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

6. Artikel 167 luidt als volgt:

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

7. Artikel 168, onder a), 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 [of zal verrichten]”.

8. Artikel 178, onder a), luidt:

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

- a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6[(3)], opgestelde factuur”.

Richtlijn 2008/9/EG(4)

9. Artikel 2 luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

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

[...]

- 3) teruggaaftijdvak: het tijdvak als bepaald in artikel 16, waarop het teruggaafverzoek

betrekking heeft;

[...]"

10. Artikel 3 noemt de voorwaarden waaraan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen moeten voldoen om teruggaaf te verkrijgen.

11. Artikel 5 bepaalt:

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

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, punten a) en b), van richtlijn 2006/112/EG”.

12. Artikel 8, lid 2, luidt:

„Naast de in lid 1 bedoelde gegevens worden in het teruggaafverzoek voor iedere lidstaat van teruggaaf en voor iedere factuur en ieder invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

[...]

d) de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument;

e) de maatstaf van heffing en het bedrag aan btw, uitgedrukt in de munteenheid van de lidstaat van teruggaaf;

[...]"

13. Artikel 15 bepaalt in lid 1:

„Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaf tijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend. Het teruggaafverzoek geldt alleen als ingediend indien de aanvrager alle in de artikelen 8, 9 en 11 verlangde gegevens verstrekt heeft.”

Slowaaks recht

Wet nr. 222/2004 op de btw(5)

14. Artikel 49, lid 1 en lid 2, onder a), bepaalt:

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

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

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

moeten worden verricht”.

15. Artikel 51, lid 1, onder a), luidt als volgt:

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

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

[...]”

16. Artikel 55a, lid 4, bepaalt:

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

17. In artikel 71, lid 1, onder a), en lid 2, is het volgende bepaald:

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

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

[...]

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

18. Artikel 45, lid 1, van het wetboek fiscale procedure luidt:

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

II. Feiten en prejudiciële vragen

19. Tussen 2004 en 2010 beleverden de vennootschap Hella Leuchten-Systeme GmbH, gevestigd te Paderborn in Duitsland, alsook twee in Slowakije gevestigde vennootschappen, Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., en Hella Slovakia – Signal Lighting (hierna: „leveranciers Hella”), Volkswagen met mallen voor de productie van verlichtingsapparatuur voor auto’s.(6)

20. Op de desbetreffende facturen vermeldde de leveranciers Hella geen btw, omdat zij ervan uitgingen dat het geen levering van goederen, maar gewoon een financiële compensatie betrof.
21. Toen zij in 2010 beseften dat zij zich hadden vergist, hebben de leveranciers Hella aan Volkswagen de btw in rekening gebracht via afzonderlijke, conform artikel 71 van de btw-wet opgestelde facturen. Zij hebben een aanvullende btw-aangifte ingediend en de berekende btw aan de schatkist afgedragen.
22. Bij verzoek van 1 juli 2011 heeft Volkswagen op grond van de artikelen 55a tot en met 55g van de btw-wet en binnen de termijn van richtlijn 2008/9 de fiscus verzocht om teruggaaf van de btw.
23. Bij besluit van 3 april 2012 heeft de fiscus het verzoek van Volkswagen gedeeltelijk gehonoreerd en heeft hij haar 1 536 622,92 EUR aan btw terugbetaald over de aan haar verzoek voorafgaande periode van vijf jaar.
24. Bij datzelfde besluit heeft de fiscus het verzoek van Volkswagen afgewezen wat het resterende btw-bedrag van 1 354 968,83 EUR betreft. Het argument daarvoor luidde dat de in artikel 45, lid 1, van het wetboek fiscale procedure gestelde termijn (vijf jaar vanaf de levering van de goederen) was verstreken.
25. Het besluit van 3 april 2012 is bevestigd door een hogere belastingautoriteit, de Finančná riaditeľstvo Slovenskej republiky (directie belastingen van Slowakije).
26. Volkswagen is tegen het besluit van de directie belastingen opgekomen bij de Krajský súd v Bratislave (regionale rechter Bratislava), die haar beroep heeft verworpen. Volgens die rechter, die zich aansloot bij de motivering van de directie belastingen, ontstaat het recht op btw-teruggaaf voor de belastingplichtige reeds bij de levering van de goederen en dient dat recht te worden uitgeoefend binnen een termijn van vijf jaar. Bijgevolg was het recht op btw-teruggaaf voor de periode van 2004 tot en met 2006 reeds vervallen toen het verzoek om teruggaaf werd ingediend (in 2011).
27. Volkswagen heeft die uitspraak vervolgens aangevochten bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek). Voor die rechter voerde zij onder meer aan dat de uitlegging van het nationale recht betreffende de berekening van de aanvangsdatum van de vervaltermijn niet strookt met het Unierecht en de rechtspraak van het Hof.
28. De Najvyšší súd Slovenskej republiky ziet zich geconfronteerd met twee verschillende benaderingen met betrekking tot de bepaling van het tijdstip waarop de termijn voor indiening van een verzoek om btw-af trek verstrijkt: a) de benadering van de directie belastingen, die de nationale bestuurspraktijk reflecteert, en volgens welke die termijn ingevolge de artikelen 63 en 167 van de btw-richtlijn ingaat op de dag waarop de goederen concreet worden geleverd, en b) de benadering van Volkswagen, volgens welke het recht op btw-af trek pas kan worden uitgeoefend als is voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden, namelijk dat de goederen zijn geleverd (belaste handeling) en dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur of een document dat als zodanig dienst kan doen.
29. Daarop heeft de Najvyšší súd Slovenskej republiky het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Moeten richtlijn 2008/9 en het recht op belastingteruggaaf aldus worden uitgelegd dat voor de uitoefening van het recht op btw-teruggaaf cumulatief aan de volgende voorwaarden moet zijn

voldaan:

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

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

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

III. Procedure bij het Hof

- 30. De verwijzingsbeslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 20 oktober 2016.
- 31. De directie belastingen, de Slowaakse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.
- 32. Het werd niet nodig geacht een pleitzitting te houden, overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

IV. **Samenvatting van de standpunten van partijen**

33. De directie belastingen en de Slowaakse regering, waarvan de opmerkingen inhoudelijk vergelijkbaar zijn, stellen voor om de eerste vier vragen aldus te beantwoorden dat het Unierecht zich niet verzet tegen de betrokken nationale regeling en praktijk.

34. De Slowaakse regering stelt ten eerste dat de btw-teruggaaf gewoon een specifieke toepassing is van het recht op btw-af trek, dat een onderdeel van de btw-regeling is en niet mag worden beperkt.(7) Het tijdstip waarop het recht op teruggaaf ontstaat, moet worden bepaald op basis van de regels inzake btw-af trek, ook al wordt de teruggaaf daarin niet met zoveel woorden vermeld.

35. Ter vaststelling van dat tijdstip beroepen beide nationale autoriteiten zich op artikel 62, punt 2, en de artikelen 63, 167, 170 en 171 van richtlijn 2006/112. Uit die bepalingen leiden zij af dat de termijn voor uitoefening van het recht op teruggaaf, wanneer het goederen betreft, ingaat op het ogenblik dat de belasting verschuldigd wordt, dat wil zeggen bij levering van die goederen.

36. De factuur speelt daarentegen geen rol bij de bepaling van dat tijdstip. Artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn kan niet in die zin worden uitgelegd dat het recht op af trek ontstaat zodra de belastingplichtige in het bezit komt van de factuur. De aanvang van die termijn kan niet afhankelijk worden gesteld van het bezit van dat document, want dat zou in strijd zijn met de beginselen van rechtszekerheid, fiscale neutraliteit en evenredigheid.

37. Ten tweede leiden zij uit de artikelen 168, 171, 179 en 180 van richtlijn 2006/112 en de artikelen 14, 15 en 16 van richtlijn 2008/9 af dat het recht op teruggaaf slechts geldig kan worden uitgeoefend tot en met 30 september van het kalenderjaar volgend op het jaar waarin het is ontstaan. Wanneer een lidstaat een na die datum ingediend verzoek om teruggaaf afwijst, is dat niet in strijd met het Unierecht.

38. De Slowaakse regering wijst erop dat de lidstaten overeenkomstig artikel 180 van de btw-richtlijn de termijn voor uitoefening van dat recht kunnen verlengen(8), maar niet onbeperkt. Dat rechtvaardigt dat het nationale recht voor btw-teruggaaf in een vervaltermijn voorziet.(9)

39. Ten slotte is de vijfde vraag volgens beide nationale autoriteiten niet-ontvankelijk, aangezien de verwijzende rechter de relevante feiten niet nader heeft beschreven en evenmin heeft uitgelegd waarom die vraag van belang is voor de beslechting van het hoofdgeding.

40. De Commissie stelt voor om de eerste drie vragen samen te beantwoorden. Volgens haar kan de belastingplichtige zijn recht op af trek slechts uitoefenen als hij een factuur heeft ontvangen waarop het bedrag aan btw staat vermeld dat hem in rekening is gebracht.(10) Zij merkt op dat als het standpunt van de Slowaakse belastingautoriteit wordt gevolgd, de belastingplichtige recht op af trek zou hebben ook al heeft hij niets betaald aan de Slowaakse schatkist en beschikt hij niet over een factuur. De Commissie voegt daaraan toe dat ook als de belastingplichtige zijn recht op af trek had uitgeoefend, hem dat in dit geval hoe dan ook zou zijn geweigerd.

41. In gevallen als in het hoofdgeding, waarin een correctie heeft plaatsgevonden, ontstaat volgens de Commissie het recht op btw-af trek, dat hand in hand gaat met de betaling van de belasting, ten gevolge van die correctie. De belastingplichtige kan slechts aanspraak maken op btw-af trek als hij goederen én de desbetreffende factuur heeft ontvangen.

42. Wat de vierde vraag betreft, ziet de Commissie objectieve redenen waarom Volkswagen haar recht op af trek niet kon uitoefenen. Zij wist immers niet dat zij btw verschuldigd was tot de facturen werden uitgereikt. In die omstandigheden zou toepassing van de vijfjarige vervaltermijn vanaf de levering van de goederen betekenen dat de uitoefening van dat recht praktisch

onmogelijk wordt gemaakt.

43. Bovendien zou dat impliceren dat het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geschonden, daar Volkswagen btw moest betalen over perioden van zelfs meer dan vijf jaar terug, zonder dat zij voor die perioden aftrek kon genieten. Om dezelfde redenen overschrijdt volgens de Commissie de Slowaakse regeling de beoordelingsbevoegdheid waarover een lidstaat beschikt.

44. De vijfde vraag hoeft volgens de Commissie niet te worden beantwoord, aangezien reeds op basis van richtlijn 2006/112 of andere bepalingen van afgeleid btw-recht kan worden beoordeeld of de nationale regeling verenigbaar is met het Unierecht.

V. Analyse

A. Voorafgaande opmerking, benadering en herformulering van de vragen

45. Waar in het hoofdgeding de belastingplichtige de Slowaakse belastingautoriteiten verzoekt om *teruggaaf* van btw, komt die teruggaaf in werkelijkheid gewoon overeen met het verschil, of saldo, tussen de btw die Volkswagen verschuldigd is en de btw die verschuldigd is geworden of die zij heeft betaald in een andere lidstaat dan die waar zij is gevestigd.

46. Ter beslechting van het geschil moeten bijgevolg de bepalingen worden uitgelegd die het recht op aftrek regelen, dat de basis vormt voor een eventuele btw-teruggaaf. Btw-teruggaaf is het instrument dat een lidstaat gebruikt om belastingplichtigen die niet aldaar gevestigd zijn de btw terug te storten die zij hebben betaald over goederen of diensten die hun door andere belastingplichtigen in diezelfde lidstaat zijn geleverd of verleend.

47. De bepalingen over teruggaaf in richtlijn 2008/9 komen overeen met hetgeen is bepaald in artikel 170 van richtlijn 2006/112. De uitlegging van richtlijn 2008/9 moet dus in lijn zijn met de bepalingen inzake het recht op aftrek in richtlijn 2006/112, aangezien deze laatste de basistekst voor de volledige btw-regeling is.

48. Bijgevolg moet eerst en vooral worden gekeken naar de bepalingen van richtlijn 2006/112 die betrekking hebben op het recht op aftrek (met name de artikelen 167, 168 en 178). Vervolgens kan worden ingegaan op de artikelen 14, 15 en 16 van richtlijn 2008/9, die zien op btw-teruggaaf, maar ik denk niet dat dat nodig is om de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden. In geen geval kan worden voorbijgegaan aan de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit van de btw.

49. Ik ben het eens met de Slowaakse autoriteiten en ten dele met de Commissie dat de eerste vier vragen onderling sterk vervlochten zijn en zodoende samen moeten worden onderzocht. Naar mijn mening is het bovendien wenselijk die vragen dusdanig te herformuleren dat het antwoord van het Hof aan duidelijkheid wint.

50. Samengevat zijn die vier vragen er mijns inziens op gericht te vernemen of het Unierecht (met name de artikelen 167, 168 en 178 van de btw-richtlijn en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit) toestaat dat aan een belastingplichtige aftrek van betaalde btw wordt geweigerd op grond dat de termijn voor uitoefening van dat recht is verstreken, in een situatie waarin: a) er ten onrechte van is uitgegaan dat de goederenlevering niet aan btw was onderworpen, en b) de correctie daarvan pas jaren later heeft plaatsgevonden, wanneer de belastingplichtige de btw heeft betaald en vervolgens om teruggaaf ervan heeft verzocht.

51. De vijfde vraag zal ik afzonderlijk behandelen.

B. Eerste tot en met vierde vraag

52. Het Hof heeft zich al meermaals uitgesproken over de materiële en formele voorwaarden die aan het recht op aftrek van btw zijn verbonden.

53. Wat de *materiële* voorwaarden betreft, heeft het Hof zijn aandacht toegespitst op de bepalingen van richtlijn 2006/112 die het ontstaan en de omvang van dat recht regelen (titel X, hoofdstuk 1, artikelen 167 e.v.).(11) Volgens die bepalingen ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Bij goederenleveringen is dat op het ogenblik waarop de goederen door de leverancier worden overgedragen aan de belastingplichtige.(12) Wat voor het verschuldigd worden van btw relevant is, is dat het bezit van de goederen daadwerkelijk wordt overgedragen door een partij, en dat de wederpartij ertoe wordt gemachtigd daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken.(13)

54. De *formele* voorwaarden voor het recht op aftrek „regelen daarentegen de wijze van en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte”.(14) Voor deze prejudiciële verwijzing is de belangrijkste van die voorwaarden(15) die in verband met de factuur. Overeenkomstig artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn moet de belastingplichtige om „zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen”, „in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdeling 3 tot en met 6, opgestelde factuur”.

55. Blijkens de verwijzingsbeslissing: a) had de levering van goederen aan Volkswagen destijds wel degelijk plaatsgevonden, zoals de desbetreffende factuur nadien liet zien, en b) bevatte die factuur alle overeenkomstig richtlijn 2006/112 vereiste informatie – dit wordt althans niet betwist. Bijgevolg is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor zowel het ontstaan als de uitoefening van het recht op btw-aftrek.(16)

56. Onverminderd de verificaties die de verwijzende rechter eventueel nog kan verrichten, mocht Volkswagen haar recht op aftrek dus in beginsel uitoefenen. Het bewijs daarvan is dat de belastingautoriteit dat recht heeft erkend, zij het slechts voor sommige van de belastingperioden waarover het werd uitgeoefend. Met betrekking tot de overige perioden stellen de Slowaakse regering en de directie belastingen dat het recht niet meer kon worden uitgeoefend omdat de termijn van vijf jaar was verstreken.

57. De btw-richtlijn vermeldt niet uitdrukkelijk een termijn waarbinnen het recht op aftrek moet worden uitgeoefend. Dat stilzwijgen belet de nationale wetgever niet een dergelijke termijn in te voeren ten behoeve van de rechtszekerheid. Het Hof heeft geoordeeld dat „een vervaltermijn, die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op zijn recht op aftrek van de voorbelasting, moet bestraffen met het verval van het recht op aftrek, niet [kan] worden beschouwd als onverenigbaar met de bij de Zesde richtlijn ingevoerde regeling voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar gemeenschapsrecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel)”.(17)

58. Voor de bepaling van het begin van die termijn kan echter niet uitsluitend worden gelet op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd, met voorbijgaan aan andere relevante omstandigheden. Hoewel ingevolge artikel 167 van richtlijn 2006/112 het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, kan het volgens artikel 178 van dezelfde richtlijn pas worden *uitgeoefend* wanneer de belastingplichtige in het bezit is van de factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd.

59. Het onderscheid tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat en het moment waarop het wordt uitgeoefend, heeft te maken met de werking van de btw:

- wanneer de belastingplichtige goederen ontvangt, betaalt hij zijn leverancier – althans, hij is verplicht dat te doen – de btw die begrepen is in de prijs van de goederen die hij zelf doorgaans zal gebruiken voor zijn belaste handelingen;
- met het oog op het beheer van de belasting kan het recht op aftrek van de reeds betaalde btw echter pas later geldend worden gemaakt, namelijk in de aangifte, die bij de belastingautoriteiten moet worden ingediend samen met de desbetreffende facturen⁽¹⁸⁾ als noodzakelijk bewijs zonder hetwelk aftrek (c.q. teruggaaf) niet kan worden gevorderd.

60. Het recht op aftrek brengt dus twee btw-betalingen met elkaar in verband: a) de betaling die de belastingplichtige heeft gedaan in het kader van de levering van de bij zijn leverancier betrokken goederen, en b) de betaling die de belastingplichtige verkrijgt van zijn klant wanneer hij zijn eigen goederen levert aan deze laatste. De facturen⁽¹⁹⁾ vormen het bewijs dat de handelingen in kwestie en de betaling van de prijs – die inclusief btw moet zijn, berekend tegen het juiste tarief –, wel degelijk hebben plaatsgevonden.⁽²⁰⁾

61. In feite behoort die btw al toe aan de belastingautoriteit, wat rechtvaardigt dat de btw verschuldigd wordt zodra zij wordt of had moeten worden betaald. Degene die de factuur uitreikt, houdt de btw in en verleent zodoende, door de taak van btw-inning te vervullen, bijstand aan die autoriteit. Logischerwijs ontstaat op datzelfde moment recht op aftrek, aangezien de belastingplichtige zich op die betaling van de belasting moet kunnen beroepen wanneer hij zijn aangifte indient bij de belastingautoriteit.

62. Om het te zeggen met de woorden van het Hof, „[kunnen] de tussenschakels in de distributieketen op grond van de aftrekgeregeling [...] de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde btw van hun eigen maatstaf van heffing [...] aftrekken, en aldus aan de belastingadministratie het deel van de btw [...] afdragen dat overeenkomt met het verschil tussen de prijs die eenieder aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd”.⁽²¹⁾

63. In deze regeling komt het beginsel van fiscale neutraliteit tot uitdrukking, dat het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt ten aanzien van de fiscale behandeling van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij zelf aan btw zijn onderworpen. Binnen dat stelsel heeft de aftrekgeregeling ten doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de verschuldigde of betaalde btw.

64. Centraal bij het recht op aftrek staat dus de betaling van belasting aan de leverancier door de belastingplichtige. De aftrek is immers onlosmakelijk verbonden met de belastingbetaling: als de belastingplichtige de btw – die normaal gezien op de factuur moet staan – niet heeft voldaan, is er geen enkele juridische of economische grondslag waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend.

65. In richtlijn 2006/112, en met name artikel 167 daarvan, refereert de Uniewetgever aan de *normale situatie*, waarin de levering van de goederen, de betaling daarvan en de uitreiking van een factuur met vermelding van het btw-bedrag praktisch samenvallen. In dergelijke gevallen is het logisch dat de verschuldigdheid van de belasting en het recht op aftrek op hetzelfde tijdstip ontstaan.(22)
66. Een situatie als die van het hoofdgeding kan daarentegen als *uitzonderlijk* of ongebruikelijk worden aangemerkt uit het perspectief van de verschuldigde btw omdat: a) Volkswagen bij ontvangst van de goederen van haar leverancier geen btw heeft betaald, aangezien beide partijen ervan overtuigd waren dat het een handeling betrof die niet aan btw was onderworpen, en b) Volkswagen dientengevolge evenmin een factuur heeft ontvangen waarop btw was vermeld, op basis waarvan zij haar recht op aftrek had kunnen uitoefenen.
67. In die omstandigheden kon de belastingplichtige logischerwijs geen recht doen gelden op aftrek van een btw-bedrag dat hij niet had betaald.
68. In die situatie heeft zich een belangrijke wijziging voorgedaan, doordat de leveranciers Hella in 2010 een correctie hebben doorgevoerd met betrekking tot de handelingen die zij ten onrechte als vrij van btw hadden beschouwd. Zij hebben namelijk de door Volkswagen verschuldigde btw geïnd en afgedragen aan de schatkist. Mijns inziens is het vanaf dat moment dat de verschuldigdheid van de btw en het daaruit voortvloeiende recht op aftrek aan de daadwerkelijke betaling van de belasting hadden moeten worden gekoppeld.
69. Met andere woorden: het gaat hier eigenlijk om een geval van tardieve betaling van btw.(23) Door de in verband met de handelingen doorgevoerde correctie werden de materiële en formele voorwaarden voor uitoefening van het recht op aftrek werkelijk vervuld. Dat tijdstip had het uitgangspunt moeten zijn voor de bepaling van de termijn voor uitoefening van dat recht aangezien een concrete goederenlevering had plaatsgevonden, een bepaald bedrag aan btw verschuldigd is geworden en is afgedragen aan de schatkist, en de desbetreffende factuur met inachtneming van de vereisten van artikel 226 van de btw-richtlijn is opgesteld.
70. De Slowaakse belastingautoriteiten passen hun nationale fiscale bepalingen (concreet artikel 45 van het wetboek fiscale procedure) daarentegen aldus toe, dat de uitoefening van het recht op btw-aftrek plaatsvindt op het ogenblik waarop de goederen oorspronkelijk zijn geleverd (in de periode van 2004 tot en met 2010). Diezelfde datum nemen zij als startdatum voor de bepaling van de vijfjarige vervaltermijn. Op basis daarvan komen zij tot de conclusie dat het recht op aftrek niet langer kan worden uitgeoefend over de tijdvakken vóór die termijn (dat wil zeggen 2004, 2005 en gedeeltelijk ook 2006, aangezien het verzoek om teruggaaf is ingediend op 1 juli 2011).
71. Naar mijn mening is dit niet de juiste werkwijze. Ten eerste breng ik onder de aandacht dat de Slowaakse belastingautoriteit de vijfjarige termijn toepast *in het nadeel van Volkswagen*, terwijl diezelfde termijn volgens artikel 45 van het wetboek fiscale procedure(24) ook de belastinginning regelt, dat wil zeggen *in het voordeel van* die onderneming speelt, aangezien die bepaling de belastingautoriteit verbiedt verschuldigd geworden maar niet geïnde belasting nog te innen nadat die termijn is verstreken.(25)
72. Als de belastingautoriteit er geen probleem in ziet om na meer dan vijf jaar de btw in ontvangst te nemen die Volkswagen verschuldigd was over bijvoorbeeld 2004, moet zij omgekeerd ook het recht van die belastingplichtige erkennen om de over die periode betaalde btw af te trekken.
73. Ten tweede kan artikel 167 van richtlijn 2006/112 in die zin worden uitgelegd dat het er in

omstandigheden als die van deze zaak niet aan in de weg staat dat een belastingplichtige die te goeder trouw⁽²⁶⁾ handelt het recht op btw-af trek niet volledig wordt ontnomen.

74. De uitlegging die de Slowaakse belastingautoriteiten met hun praktijk geven aan de nationale regeling brengt hen ertoe de uitoefening van dat recht te weigeren in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw. Het Hof heeft benadrukt dat dit beginsel primeert en dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en dus in beginsel niet kan worden beperkt.⁽²⁷⁾

75. Het beginsel van btw-neutraliteit verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden.⁽²⁸⁾ Het Hof heeft zich er duidelijk voor uitgesproken dat het recht op aftrek zo veel mogelijk wordt geëerbiedigd. Zo heeft het bijvoorbeeld geoordeeld dat een nationale regeling volgens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur geen terugwerkende kracht heeft, in strijd is met artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van de btw-richtlijn, aangezien daardoor het recht op aftrek van de voorbelasting wordt beperkt tot het jaar waarin de factuur is gecorrigeerd en niet kan worden uitgeoefend voor het jaar waarin de factuur oorspronkelijk is opgesteld.⁽²⁹⁾

76. Als die beperking in strijd is met richtlijn 2006/112, dan moet dat om dezelfde reden ook gelden voor de Slowaakse praktijk die de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen in een geval als het onderhavige feitelijk uitsluit. Het mag niet uit het oog worden verloren dat dat recht pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige beseft dat de handelingen die hij verricht, onderworpen zijn aan btw, – niet eerder – en mits hij te goeder trouw heeft gehandeld (wat hier, zoals al gezegd, buiten twijfel staat).

77. Tot slot is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde gedraging naar mijn mening onevenredig. Op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten weliswaar maatregelen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, maar die maatregelen – waaronder de vaststelling, ten behoeve van de rechtszekerheid, van termijnen voor uitoefening van het recht op aftrek – mogen niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit.⁽³⁰⁾

78. Aangezien vaststaat dat de belastingplichtige te goeder trouw is, dat geen sprake is van belastingfraude of een belastingvoordeel en dat met betrekking tot de handelingen correcties zijn doorgevoerd, is het onevenredig die belastingplichtige het recht op aftrek te ontfangen alleen maar omdat hij ten onrechte meende dat die handelingen niet aan btw onderworpen waren en omdat pas na meer dan vijf jaar tot correctie is overgegaan.

79. De Slowaakse autoriteiten erkennen in feite dat aftrek mogelijk was, maar beperken die mogelijkheid tot de btw-perioden waarvan zij menen dat het recht op aftrek niet is vervallen. In dit verband herhaal ik dat als het verstrijken van een periode van meer dan vijf jaar voor de schatkist geen belemmering vormt om de btw te laat te innen, dat omgekeerd ook niet in de weg mag staan aan de uitoefening van het recht op aftrek.

80. Bijgevolg stel ik voor om de eerste vier vragen in die zin te beantwoorden dat in omstandigheden als die van deze zaak, waarin er ten onrechte maar te goeder trouw van werd uitgegaan dat de levering van goederen niet onderworpen was aan btw en die belasting pas jaren nadien is betaald, de belastingplichtige het recht heeft om de over die handeling betaalde btw in aftrek te brengen (of, in voorkomend geval, teruggaaf daarvan te verkrijgen).

C. Vijfde vraag

81. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen alsook artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie („Handvest”) zich verzetten tegen de wijze waarop de Slowaakse belastingautoriteiten de nationale regeling uitleggen.
82. In plaats van die vraag in haar geheel niet-ontvankelijk te verklaren, zoals de Slowaakse regering oppert, ben ik met de Commissie van mening dat zij niet hoeft te worden beantwoord, aangezien de twijfels van de verwijzende rechter reeds kunnen worden weggenomen door de uitlegging van richtlijn 2006/112 die door het Hof is ontwikkeld. Voor het geval dat het Hof op die vraag zou willen ingaan, zal ik niettemin, subsidiair, mijn mening erover uiteenzetten.
83. In de eerste plaats is de verwijzing naar artikel 41 van het Handvest, dat ziet op het recht op behoorlijk bestuur, niet ter zake dienend aangezien die bepaling niet gericht is aan de lidstaten, maar enkel aan de instellingen, organen en instanties van de Unie.(31) Daar het hoofdgeding betrekking heeft op gedragingen van de belastingautoriteiten van een lidstaat, vindt dat artikel geen toepassing.
84. In de tweede plaats is voor de eventuele schending van het vertrouwensbeginsel vereist dat de bestuursautoriteit met haar nauwkeurige toezeggingen de gegronde verwachting heeft gewekt(32) bij Volkswagen dat haar verzoek zou worden ingewilligd, zodat elke voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer zijn gedrag op die zekerheid zou hebben afgestemd.(33)
85. Uit de verwijzingsbeslissing valt echter niet af te leiden dat dergelijke toezeggingen zijn gedaan. Wat in die beslissing wordt beschreven, is veeleer een door het bestuur gevolgde praktijk inzake de uitlegging van het nationale recht over de termijn voor indiening van een verzoek om btw-teruggaaf. In die uiteenzetting wordt geen melding gemaakt van specifieke toezeggingen op basis waarvan Volkswagen de verwachting kon koesteren dat haar verzoeken zouden worden gehonoreerd.
86. Bij gebreke van nauwkeuriger informatie over dergelijke hypothetische toezeggingen beschikt het Hof derhalve niet over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op dit onderdeel van de vijfde vraag.(34)
87. In de derde en laatste plaats verlangt het rechtszekerheidsbeginsel volgens het Hof dat een Unieregeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van hun rechten en verplichtingen ondubbelzinnig te kennen zodat zij hun voorzieningen met kennis van zaken kunnen treffen.(35)
88. Zoals ik al heb aangegeven(36), heeft het Hof bevestigd dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden „vervaltermijnen” voor de uitoefening van het recht op btw-afrek kunnen instellen, mits die niet ertoe leiden dat dat recht de facto of de jure wordt ingetrokken.(37)
89. Aldus opgevat, kan de rechtszekerheid worden ondermijnd als de uitlegging van de nationale bepalingen tot regeling van die termijnen aleatoir of willekeurig is, dan wel varieert van belastingautoriteit tot belastingautoriteit. Er zijn echter geen aanwijzingen dat dit het geval is in de onderhavige zaak, aangezien het recht op afrek kennelijk ook is ontzegd aan andere belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden als Volkswagen.(38)
90. Iets anders is of die uitlegging, ook al is zij uniform op nationaal niveau, verenigbaar is met het Unierecht. Als dat niet zo is – zoals ik na onderzoek van de eerste vier vragen heb gesuggereerd –, dan kan ter beantwoording van het prejudiciële verzoek in zijn geheel beschouwd

worden volstaan met de vaststelling dat de uitlegging in kwestie in strijd is met richtlijn 2006/112.

VI. Conclusie

91. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de vragen van de Najvyšší súd Slovenskej republiky te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde alsook de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid verzetten zich ertegen dat aan een belastingplichtige die te goeder trouw heeft gehandeld het recht op aftrek van die belasting wordt ontzegd in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin er ten onrechte van werd uitgegaan dat de levering van goederen niet onderworpen was aan belasting, en pas jaren nadien een correctie in dat verband is doorgevoerd en de verschuldigde belasting is betaald.”

1 Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 Richtlijn 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 (hierna: „richtlijn 2006/112” of „btw-richtlijn”).

3 Die afdelingen omvatten de artikelen 219 bis tot en met 240.

4 Richtlijn van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23). Artikel 171 van de btw-richtlijn verwijst voor de teruggaaf van btw naar de uitvoeringsbepalingen, die thans zijn opgenomen in richtlijn 2008/9.

5 Hierna: „btw-wet”.

6 Niet in geding is dat die goederen werden gebruikt voor de belaste handelingen van Volkswagen.

7 De Slowaakse regering haalt in dat verband het arrest aan van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 30).

8 Onder verwijzing naar het arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46).

9 In dat verband refereert de Slowaakse regering aan het arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 45 en 46).

10 De Commissie haalt dienaangaande het arrest aan van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

- 11 Arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punt 41). Dat arrest betrof hoofdzakelijk de artikelen 17, 18 en 22 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 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 1991, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”), maar die bepalingen zijn – soms letterlijk – overgenomen in richtlijn 2006/112; zie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 5-11).
- 12 Artikel 63 van richtlijn 2006/112.
- 13 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 14 Arrest van 11 december 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 42).
- 15 Artikelen 178 e.v. van richtlijn 2006/112.
- 16 Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 44).
- 17 Arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 46).
- 18 Volgens artikel 218 van richtlijn 2006/12 wordt als factuur aanvaard „ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in [hoofdstuk 3] vastgestelde voorwaarden voldoet”.
- 19 Hoewel een belastingplichtige doorgaans facturen moet overleggen, wil hij aanspraak kunnen maken op aftrek, staat het ontbreken ervan in bepaalde omstandigheden niet in de weg aan de uitoefening van het recht op aftrek. Zie in die zin arrest van 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 47).
- 20 Zie artikel 226, punten 9 en 10, van richtlijn 2006/112.
- 21 Zie arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 36).
- 22 Het Hof heeft geoordeeld dat „[d]e uitoefening van dit recht op aftrek veronderstelt dat de belastingplichtigen in beginsel geen betaling uitvoeren en derhalve geen voorbelasting betalen voordat zij een factuur hebben ontvangen of een ander document dat kan worden geacht als zodanig dienst te doen, en dat de btw niet kan worden geacht een bepaalde handeling te belasten voordat zij is betaald”. Arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).
- 23 Het Hof heeft geoordeeld dat „[d]e te late betaling van de btw [...] op zich echter niet [kan] worden gelijkgesteld met fraude. Daarvoor is immers enerzijds vereist dat de betrokken handeling [...] ertoe leidt dat in strijd met het door deze bepalingen [tot regeling van de btw] beoogde doel een belastingvoordeel wordt verleend”, en dat „[h]et 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 belasting over de toegevoegde waarde”. Zie punt 74 en het dictum van het arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).
- 24 Ik wijs erop dat volgens die bepaling de vijfjarige vervalt termijn zowel voor de fiscus als voor

de belastingplichtigen geldt: wanneer die vijf jaar zijn verstreken, kan de fiscus geen belasting of belastingverschil meer innen, en evenmin kunnen de belastingplichtigen nog aanspraak maken op teruggaaf van de betaalde belasting.

25 Onder het Unierecht beschermen redelijke beroepstermijnen die met het oog op de rechtszekerheid gelden op straffe van verval van recht, zowel de belastingplichtige als de autoriteiten; zie arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-338/16, EU:C:2017:454, punt 42).

26 Tussen partijen in het hoofdgeding is onbetwist dat noch de leveranciers Hella noch Volkswagen frauduleus hebben gehandeld of wisten dat het in strijd was met de regels de goederenleveringen te beschouwen als niet aan btw onderworpen handelingen.

27 Arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 30).

28 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38).

29 Ibidem, punt 43.

30 Zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

31 Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Arrest van 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Zie onder meer arrest van 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 59).

36 Punten 57 en 77 van deze conclusie.

37 Arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punten 58-61).

38 Volgens de verwijzingsbeslissing zijn er nog andere ondernemingen die in een soortgelijke situatie verkeren.