

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 19 december 2019 (1)

Zaak C-446/18

AGROBET CZ, s. r. o.,

belanghebbende partij:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

[verzoek van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikelen 179 en 183 van richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Btw-overschot – Inhouding van het gehele btw-overschot naar aanleiding van een belastingcontrole met betrekking tot een gedeelte van handelingen – Gedeeltelijke teruggaaf van het gestelde btw-overschot – Neutraliteitsbeginsel – Evenredigheidsbeginsel”

I. Inleiding

1. Kan een belastingdienst de teruggaaf van een btw-overschot volledig uitstellen, ook wanneer slechts een gering gedeelte ervan nog het voorwerp van een lopende belastingcontrole uitmaakt? De belastingdienst en de Commissie beantwoorden deze vraag bevestigend, met als argument dat de betaalde voorbelasting volgens artikel 179 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) (hierna: „btw-richtlijn”) alleen *in haar geheel* kan worden afgetrokken.
2. De bovenstaande vraag is bijzonder prangend omdat het nog te onderzoeken gedeelte van de aftrek waarop aanspraak wordt gemaakt, mogelijkerwijs verband houdt met frauduleuze handelingen van een derde, hetgeen de belastingplichtige onder bepaalde omstandigheden had moeten weten. Indien dit daadwerkelijk het geval is, kan (of moet) de belastingdienst volgens de rechtspraak van het Hof(3) weigeren de desbetreffende aftrek toe te staan.
3. Betekent dit echter ook dat de aftrek met meerdere jaren kan worden uitgesteld wat betreft andere handelingen waarvan de „rechtmatigheid” niet wordt betwist?

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Artikel 168, onder a), van de btw-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. Artikel 179, lid 1, van de btw-richtlijn schrijft voor hoe de belastingplichtige de voorbelasting dient af te trekken. In deze bepaling staat te lezen:

„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.”

6. In artikel 183, lid 1, van de btw-richtlijn is geregeld hoe de lidstaten moeten omgaan met een btw-overschot. Deze bepaling 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.”

7. Artikel 273 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten mogelijkheden om – onder meer – fraude te bestrijden. Deze bepaling is als volgt verwoord:

„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.”

B. Tsjechisch recht

8. In § 105, lid 1, van zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) is bepaald dat „[w]anneer na vaststelling van een btw-overschot het daaruit voortvloeiende tegoed meer dan 100 [Tsjechische kronen (CZK)] bedraagt, [...] dit tegoed aan de belastingplichtige [wordt] uitbetaald binnen dertig dagen nadat het btw-overschot is vastgesteld, zonder dat daartoe een aanvraag hoeft te worden ingediend”.

9. Op grond van §§ 89 en 90 van zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád (wet nr. 280/2009 tot vaststelling van het belastingwetboek), in de versie die van toepassing was tot en met 31 december 2016 (hierna: „belastingwetboek”), moet de belastingdienst in een situatie waarin uit een reguliere belastingaangifte blijkt dat er ten aanzien van de belastingplichtige sprake is van een belastingoverschot, in geval van twijfels de belastingplichtige verzoeken om inlichtingen te

verstrekken waardoor deze twijfels worden weggenomen. Wanneer die twijfels niet kunnen worden weggenomen en het belastingbedrag niet voldoende geloofwaardig kan worden vastgesteld, kan de belastingdienst een belastingcontrole uitvoeren.

10. Volgens de verwijzende rechter is in het belastingwetboek geen maximumtermijn vastgesteld voor de belastingcontrole of voor de procedure tot berekening van de belasting waarvoor de belastingcontrole plaatsvindt. Enkel voor de vaststelling van de belastingschuld geldt een termijn. Op grond van § 148 van het belastingwetboek moet de belastingschuld in geval van een belastingcontrole die is gestart vóór het verstrijken van de gestelde termijn, worden vastgesteld binnen drie jaar nadat met de belastingcontrole een aanvang is gemaakt. Deze termijn voor de vaststelling van de belastingschuld wordt onder meer geschorst gedurende een lopende internationale samenwerking op fiscaal gebied, maar kan nooit meer dan tien jaar bedragen.

11. § 254a van het belastingwetboek bepaalt dat de belastingplichtige, indien een op het wegnemen van twijfels gerichte procedure die betrekking heeft op een gewone belastingaangifte waaruit blijkt dat er ten aanzien van die belastingplichtige sprake is van een belastingoverschot langer dan vijf maanden duurt, recht heeft op vertragingsrente over het door de belastingdienst vastgestelde belastingoverschot.

12. Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens is een gedeeltelijke of voorlopige belastingheffing over het niet-betwiste gedeelte van een belastingaangifte naar nationaal recht duidelijk niet mogelijk voordat de belastingcontrole is beëindigd.

III. Hoofdgeding

13. AGROBET CZ, s. r. o. (hierna: „Agrobet”) is een onderneming die zich op in? en uitvoer toelegt, inzonderheid van landbouwproducten en diervoeder.

14. In februari 2016 heeft zij haar btw-aangifte voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016 ingediend en daarin een btw-overschot van 2 958 167 CZK (ongeveer 109 476 EUR) respectievelijk 1 559 241 CZK (ongeveer 57 649 EUR) aangegeven. In dit btw-overschot zijn tevens voor aftrek in aanmerking komende bedragen aan voorbelasting begrepen die betaald zijn over de aankoop van koolzaadolie die Agrobet onbelast aan een Poolse onderneming had doorverkocht.

15. De belastingdienst heeft beide belastingtijdvakken aan een btw-controle onderworpen omdat hij eraan twijfelde of er op juiste wijze belasting was geheven over de handelingen die verband hielden met koolzaadolie. Deze twijfels hadden zowel betrekking op het gehanteerde belastingtarief als op het mogelijke bestaan van zogenoemde schijnhandelingen. Er was immers vastgesteld dat de koolzaadolie afkomstig was uit Polen, ongewijzigd in Tsjechië werd verhandeld en vervolgens opnieuw door Agrobet aan een afnemer in Polen werd verkocht.

16. Op grond van deze twijfels is de over de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016 verschuldigde btw niet vastgesteld en vond er ook geen teruggaaf van het berekende btw-overschot plaats. Daarop heeft Agrobet aangeboden om zekerheid te stellen met betrekking tot het betwiste gedeelte van de btw, opdat het niet-betwiste gedeelte kon worden vastgesteld en het saldo van het btw-overschot kon worden uitbetaald. De belastingdienst heeft dit aanbod afgewezen omdat het btw-overschot volgens hem ondeelbaar was en niet slechts betrekking had op een gedeelte van de belastbare handelingen, maar op het belastingtijdvak in zijn geheel.

17. Naar aanleiding van een verzoek om informatie in het kader van internationale wederzijdse bijstand heeft de Poolse belastingdienst in juni 2016 gemeld dat de afnemer van de koolzaadolie van Agrobet niet bereikbaar was en bijgevolg deze afnemer als „missing trader” (ploffer)

aangemerkt. Op het tijdstip van de terechtzitting voor het Hof op 11 september 2019 was het onderzoek naar de betreffende handelingen met betrekking tot koolzaadolie nog steeds niet definitief afgesloten.

18. Op 30 januari 2017 heeft verzoekster twee beroepen wegens stilzitten ingesteld, waarbij zij vorderde dat de rechter de verwerende partij zou gelasten een belastingaanslag vast te stellen waarbij de door verzoekster verschuldigde btw zou worden vastgesteld voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016, voor zover die btw niet het voorwerp uitmaakte van de lopende belastingcontrole. Tegen het afwijzende vonnis van 13 juni 2017 heeft Agrobet bij de verwijzende rechter beroep in cassatie ingesteld.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

19. Bij beslissing van 31 mei 2018 heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzet het Unierecht, inzonderheid het beginsel van neutraliteit van de btw, zich tegen een maatregel van een lidstaat waarbij de berekening en de uitbetaling van een gedeelte van de btw-aftrek waarop aanspraak wordt gemaakt, pas kunnen plaatsvinden na afsluiting van een procedure die betrekking heeft op alle belastbare handelingen in het betreffende belastingtijdvak?”

20. In de procedure bij het Hof hebben Agrobet, de Tsjechische Republiek, het Koninkrijk Spanje en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en aan de terechtzitting van 11 september 2019 deelgenomen.

V. Juridische beoordeling

A. Achtergrond van de problematiek en uitlegging van de prejudiciële vraag

21. Het litigieuze btw-overschot van Agrobet vloeit voort uit de btw-rechtelijke behandeling van de grensoverschrijdende handel in goederen. Een intracommunautaire levering (dat wil zeggen de grensoverschrijdende verkoop van goederen) is in het land van oorsprong in beginsel vrijgesteld van de btw (artikel 138 van de btw-richtlijn). Niettemin kan de over de aankoop van de goederen betaalde voorbelasting worden afgetrokken [artikel 169, onder b), van de btw-richtlijn]. Dit systeem strekt ertoe uitvoering te geven aan het bestemmingsbeginsel. De exporteur hoeft over het goed niet de btw van het land van oorsprong te betalen en de importeur dient in het bestemmingsland de aldaar verschuldigde btw over het goed te betalen [heffing van belasting over de intracommunautaire verwerving; zie bijvoorbeeld artikel 2, lid 1, onder b), en de artikelen 20, 40 en 68 van de btw-richtlijn]. Bij een dergelijk bedrijfsmodel ontstaat er bijgevolg onvermijdelijk een btw-overschot bij de exporteur.

22. Bij binnenlandse transacties daarentegen zorgt de techniek van de verplichte verrekening van de belastingschuld met de aftrekbare bedragen aan voorbelasting overeenkomstig artikel 179 van de btw-richtlijn er in de regel voor dat een dergelijk overschot achterwege blijft, aangezien de belaste handelingen in een later stadium normaal gesproken groter zijn dan de handelingen in een eerder stadium. Ondernemingen die zich overwegend toeleggen op de grensoverschrijdende handel in goederen, zijn evenwel in grote mate afhankelijk van een spoedige teruggaaf van het btw-overschot.

23. Om die reden is de grensoverschrijdende handel echter tevens bijzonder fraudegevoelig. Daartoe volstaat het dat de afnemer van de goederen de btw over de wederverkoop van de goederen in het bestemmingsland (in casu Polen) niet afdraagt en vervolgens verdwijnt

(zogenoemde „missing trader”).

24. Kennelijk is het in de onderhavige zaak onzeker of Agrobet bij de verkoop van koolzaadolie aan haar Poolse afnemer had moeten weten dat deze een dergelijke btw-fraudeur was. Om die reden wil de Tsjechische belastingdienst Agrobet ofwel de aftrek van de over de aankoop betaalde voorbelasting ofwel de vrijstelling van belasting over de verkoop ontzeggen. Dat de Tsjechische belastingdienst Agrobet zowel de aftrek van voorbelasting over de aankoop als de vrijstelling van belasting over de verkoop (cumulatief) wil weigeren, acht ik onwaarschijnlijk, aangezien dit zou neerkomen op een „dubbele bestraffing” van één en dezelfde „inbreuk”. Wat de belastingdienst concreet onderzoekt, komt echter niet voldoende duidelijk naar voren uit het verzoek om een prejudiciële beslissing.

25. Hoe dan ook heeft Agrobet nog andere handelingen met andere goederen en andere afnemers in andere lidstaten verricht die volgens de verwijzende rechter geen problemen opleveren. Bij deze handelingen staat zowel de belastingvrijstelling als het recht op aftrek onbetwist vast. In het hoofdgeding maakt Agrobet enkel aanspraak op de daaruit voortvloeiende aftrek van voorbelasting. Die aftrek wordt haar door de belastingdienst evenwel niet toegestaan zolang er nog een belastingcontrole loopt met betrekking tot de betreffende (eventueel frauduleuze) handelingen met koolzaadolie.

26. Dergelijke controles kunnen jarenlang aanslepen. In de onderhavige zaak loopt de controle al langer dan drie jaar. Bijgevolg zou theoretisch gesproken een controle van een handeling waarmee een bedrag van 1 EUR is gemoeid, tot gevolg kunnen hebben dat de vaststelling van de belasting over alle overige handelingen meerdere jaren vertraging oploopt. In het nationale recht wordt kennelijk een maximumtermijn van tien jaar gehanteerd. Een dergelijke vertraging heeft nadelige gevolgen voor de liquiditeitspositie van een onderneming en leidt ertoe dat de btw tijdens deze periode tot een forse kostenpost uitgroeit, terwijl zij als algemene verbruiksbelasting uitsluitend ten laste van de consument dient te komen⁽⁴⁾ en voor ondernemingen neutraal behoort te zijn.

27. Bijgevolg wenst de verwijzende rechter te vernemen of de Tsjechische Republiek een onbetwist vaststaand recht op aftrek (dan wel op teruggaaf van het daaruit voortvloeiende btw-overschot) als bedoeld in artikel 168 van de btw-richtlijn kan weigeren zolang de controle met betrekking tot andere handelingen van hetzelfde belastingtijdvak niet is afgesloten, en wel op dezelfde wijze als het recht op aftrek voor de onderzochte handelingen wordt geweigerd.

28. Derhalve moet in wezen worden uitgemaakt of het met de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, verenigbaar is om de vaststelling en uitbetaling van een *onbetwist* btw-overschot zolang uit te stellen totdat alle handelingen uit een belastingtijdvak toereikend zijn gecontroleerd, ook al staat het vast dat de aangegeven belastingschulden en de aangegeven aftrek van voorbelasting grotendeels gerechtvaardigd zijn.

29. Deze vraag zou bevestigend moeten worden beantwoord indien de aftrek van voorbelasting uitsluitend in zijn geheel (volledig) kan worden toegestaan (daarover meer in deel B), of indien er – zoals met name de Tsjechische en de Spaanse regering betogen – in dit verband geen sprake kan zijn van een onbetwist btw-overschot (daarover meer in deel C). Mocht dit echter niet het geval zijn, dan zou het beginsel van neutraliteit van de btw daarentegen zelfs kunnen nopen tot een spoedige en gedeeltelijke vaststelling en uitbetaling van het niet-betwiste btw-overschot. Deze verplichting zou hooguit kunnen worden ingeperkt om redenen die verband houden met een doeltreffende fraudebestrijding (daarover meer in deel D).

B. Mag de uitbetaling van het btw-overschot worden uitgesteld wegens de ondeelbaarheid van de aftrek van voorbelasting?

30. De Tsjechische en de Spaanse regering alsook de Commissie stellen zich op de keper beschouwd op het standpunt dat de aftrek van voorbelasting voor een bepaald belastingtijdvak uitsluitend als een ondeelbaar geheel kan worden toegestaan. Zij beroepen zich daartoe in wezen op de artikelen 179 en 183 van de btw-richtlijn.

31. In artikel 179 van de btw-richtlijn wordt uiteengezet hoe de belastingplichtige de voorbelasting aftrekt, te weten door deze verplicht als geheel in mindering te brengen op het bedrag van de over het betreffende belastingtijdvak verschuldigde belasting. Valt de belastingschuld hoger uit dan de afgetrokken voorbelasting, dan blijft een geringer bedrag aan btw verschuldigd.

32. Valt de btw-schuld daarentegen lager uit dan de afgetrokken voorbelasting, dan ontstaat er een btw-overschot. In artikel 183 van de btw-richtlijn wordt nader geregeld hoe dit btw-overschot moet worden teruggegeven. In beide gevallen gaat het echter om dezelfde aftrek van voorbelasting door de belastingplichtige.

1. *Is het volgens artikel 179 van de btw-richtlijn alleen toegestaan om het btw-overschot in zijn geheel vast te stellen?*

33. Volgens artikel 179 van de btw-richtlijn past de belastingplichtige de aftrek toe door op het *totale* bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor het recht op aftrek is ontstaan. Anders dan de Commissie, de Tsjechische regering en de Spaanse regering betogen, wordt in artikel 179 van de btw-richtlijn echter niets gezegd over de vraag of de uitbetaling van het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot mag worden uitgesteld totdat een belastingcontrole met betrekking tot andere gedeelten van dit overschot is afgesloten.

34. Artikel 179 van de btw-richtlijn regelt immers niet over welke mogelijkheden de lidstaten beschikken om de aftrek van voorbelasting in de tijd te beperken, maar bepaalt enkel dat de belastingplichtige gehouden is de aftrek in zijn geheel toe te passen. Die bepaling ziet dus slechts op een berekeningsmethode die de belastingplichtige dient te hanteren. De belastingplichtige kan niet voor elke handeling afzonderlijk een aftrek aangeven en de uitbetaling ervan verlangen. Hij kan deze aftrek uitsluitend voor het betreffende belastingtijdvak in zijn geheel toepassen door verrekening ervan met de door hem verschuldigde belasting (zogenoemde gedwongen verrekening).

35. Artikel 179 van de btw-richtlijn heeft bijgevolg alleen betrekking op een formeel aspect van de uitoefening van het recht op aftrek. Het materiële recht op aftrek als bedoeld in artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat daarentegen op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

36. De in artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vastgestelde fundamentele voorwaarde voor de toepasselijkheid van het btw-stelsel houdt in dat er sprake is van handelingen die aan de btw onderworpen zijn, zoals de levering van goederen. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn knoopt daarbij aan en bepaalt dat de belastingplichtige de btw mag aftrekken die hij verschuldigd is over goederen of diensten die een andere belastingplichtige aan hem heeft geleverd respectievelijk voor hem heeft verricht. Bijgevolg moet het recht op aftrek niet als een geheel worden opgevat, maar als een recht dat verband houdt met de handeling in kwestie. Dit volgt ook uit artikel 178 van de btw-richtlijn, waarin bepaald is dat voor de uitoefening van het recht op aftrek

een factuur in de zin van artikel 226 van de btw-richtlijn vereist is. Daarmee wordt geen totale factuur bedoeld, maar wel een factuur voor een specifieke handeling.

37. Bijgevolg gaat ook het Hof volledig terecht en geheel vanzelfsprekend uit van een deelbaarheid van rechten op aftrek wanneer het in de zaak Molenheide gewag maakt van „het voor teruggaaf vatbare btw-overschot volledig of gedeeltelijk [opheffen]”.(5) Ook in de zaak Commissie/Hongarije ging het geheel vanzelfsprekend over het geheel of gedeeltelijk overbrengen van het btw-overschot naar het volgende belastingtijdvak.(6) Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor het uitstel van teruggaaf van een gedeelte van het btw-overschot in de zaak Mednis.(7) Alleen al daarom moet de argumentatie met betrekking tot de ondeelbaarheid van de aftrek respectievelijk het btw-overschot worden afgewezen.

38. Bijgevolg kan ook uit artikel 179 van de btw-richtlijn en uit de woorden „het totale bedrag” niet worden afgeleid dat het recht op aftrek een ondeelbaar recht is dat de lidstaat alleen in zijn geheel of helemaal niet kan toekennen.

2. Kan het nationale recht overeenkomstig artikel 183 van de btw-richtlijn een gedeeltelijke teruggaaf uitsluiten?

39. Overeenkomstig artikel 183 van de btw-richtlijn is het de lidstaten evenwel toegestaan om een btw-overschot naar het volgende tijdvak over te doen brengen – een mogelijkheid waarvan de Tsjechische Republiek geen gebruik heeft gemaakt – of terug te geven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling. In het onderhavige geval sluit het nationale recht een teruggaaf van het overschot uit zolang de belastingcontrole over het betreffende belastingtijdvak nog niet is afgesloten.

40. Zoals het Hof echter reeds heeft geoordeeld, kan artikel 183 van de btw-richtlijn niet aldus worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot niet is onderworpen aan enige toetsing aan het Unierecht.(8)

41. Dienaangaande zij in de eerste plaats opgemerkt dat het recht van de belastingplichtigen om op de btw die zij verschuldigd zijn, de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de hun geleverde goederen en verleende diensten, volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.(9)

42. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, maakt dit recht op aftrek integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Met name wordt dit recht *onmiddellijk* uitgeoefend voor alle belasting die is geheven over handelingen die in eerdere stadia zijn verricht.(10)

43. In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat het bestaan zelf van het recht op aftrek wordt geregeld in het hoofdstuk dat als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek” draagt en dat bestaat uit de artikelen 167 tot en met 172 van richtlijn 2006/112, terwijl de artikelen 178 tot en met 183 van deze richtlijn alleen betrekking hebben op de wijze van uitoefening van dit recht.(11)

44. Bovendien heeft het Hof reeds gepreciseerd dat de door de lidstaten ter zake vastgestelde regeling niet tot gevolg mag hebben dat aan het beginsel van fiscale neutraliteit afbreuk wordt gedaan doordat de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw draagt.(12)

45. Met name moet een dergelijke regeling de belastingplichtige in staat stellen om op passende wijze de gehele uit het btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, hetgeen impliceert dat de teruggaaf binnen een redelijke termijn geschiedt door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en dat de wijze van teruggaaf in geen geval voor de belastingplichtige

enig financieel risico met zich meebrengt.(13)

46. Dit laatste zou echter het geval zijn wanneer de uitbetaling van een ingeroepen btw-overschot enkel wordt uitgesteld omdat een klein gedeelte ervan wordt betwist en aan een nadere controle wordt onderworpen. Ik denk hierbij aan een overschot van bijvoorbeeld 100 000 EUR, waarvan een bedrag van enkele honderden EUR wordt betwist. Hieraan wordt niet afgedaan door het feit dat krachtens het nationale recht na afloop van een termijn van vijf maanden rente verschuldigd is, aangezien daarmee het financiële risico tijdens de eerste vijf maanden niet wordt weggenomen en de rentevergoeding evenmin compensatie biedt voor het geleden liquiditeitsnadeel.

47. Op grond van artikel 183 van de btw-richtlijn kan het niet-betwiste gedeelte van de aftrek waarop aanspraak wordt gemaakt, dan ook niet worden teruggeven om de enkele reden dat een ander gedeelte nog wordt betwist.

3. *Is een beperking mogelijk op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn?*

48. Ook uit artikel 273 van de btw-richtlijn kan niet worden afgeleid dat de lidstaten het recht hebben om de aftrek van voorbelasting in de tijd te beperken. Dit artikel bepaalt dat de lidstaten de belastingplichtige andere verplichtingen kunnen opleggen teneinde de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Bij het gedeelte van het btw-overschot dat hier aan de orde is, is evenwel juist géén sprake van fraude. Artikel 273 van de btw-richtlijn kan bijgevolg niet dienen als rechtvaardigingsgrond om dit gedeelte pas jaren later vast te stellen en uit te betalen.

4. *Voorlopige conclusie*

49. Bij wijze van voorlopige conclusie kan worden vastgesteld dat de lidstaten aan de artikelen 179, 183 en 273 van de btw-richtlijn niet de bevoegdheid ontnemen om de aftrek van voorbelasting in zijn geheel in de tijd te beperken wanneer slechts een gedeelte ervan wordt betwist terwijl over het andere gedeelte geen betwisting bestaat.

C. *Bestaan van een niet-betwist gedeelte van het gestelde btw-overschot*

50. Niettemin stellen de Tsjechische en de Spaanse regering zich op het standpunt dat een niet-betwist gedeelte van het btw-overschot onbestaanbaar is omdat het gaat om een saldo dat steeds mede afhangt van de concrete belastingschuld.

51. Dat het btw-overschot – zoals terecht wordt opgemerkt door de Commissie alsook de Tsjechische en de Spaanse regering – afhangt van de hoogte van de belastingschuld, is het gevolg van de gedwongen verrekening die wordt voorgeschreven door artikel 179 van de btw-richtlijn. In zoverre moet de belastingdienst in geval van twijfels over de aangegeven belastingschuld de mogelijkheid hebben om deze schuld binnen een redelijke termijn te controleren en in voorkomend geval een hogere belastingschuld vast te stellen, zodat er eventueel niet langer sprake is van een btw-overschot.

52. Volgens vaste rechtspraak moet het recht op aftrek van voorbelasting dus *onmiddellijk* worden uitgeoefend.(14) Daartegenover staat dat de belastingdienst over de mogelijkheid moet beschikken om de door de belastingplichtige ingediende btw-aangiften te controleren. Dit geldt met name wanneer de belastingplichtige – overeenkomstig artikel 179 van de btw-richtlijn – zelf het bedrag van zijn belastingschuld aftrekt en bijgevolg zelf het bedrag van de nog verschuldigde belasting respectievelijk het bedrag van zijn btw-overschot berekent. Deze controle heeft betrekking op zowel het bedrag van de aftrek als het bedrag van de belastingschuld, die allebei van belang zijn voor het bedrag van het btw-overschot.

53. Dienovereenkomstig heeft het Hof in een zaak waarin de belastingdienst slechts een gedeelte van het btw-overschot had teruggegeven en de belastingplichtige de teruggaaf van de rest van het btw-overschot had gevorderd, geoordeeld dat de termijn waarbinnen de teruggaaf van het btw-overschot moet geschieden, in beginsel met het oog op een belastingcontrole kan worden verlengd voor zover de verlenging niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze belastingcontrole tot een goed einde te brengen.(15) Het ging hier echter uitsluitend om het *betwiste* gedeelte van het btw-overschot.

54. Het Hof moet zich hier niet uitspreken over de lengte van een redelijke termijn waarbinnen een dergelijke controle van het betwiste gedeelte moet plaatsvinden, noch over de vraag of die lengte na bijna drie jaar nog niet is overschreden. Agrobet vordert niet de uitbetaling van het betwiste en te controleren gedeelte van het btw-overschot, maar de vaststelling en teruggaaf van het gedeelte van het btw-overschot waarover geen betwisting bestaat en dat dus juist niet aan een nadere controle dient te worden onderworpen. Gelet op de uiteenzetting van de feiten door de verwijzende rechter blijft er ook een btw-overschot bestaan wanneer er rekening wordt gehouden met de twijfels van de belastingdienst, die in casu de koolzaadolietransacties betreffen. In zoverre is er, zoals Agrobet stelt, wel degelijk sprake van een niet-betwist btw-overschot.

55. Ik wens echter te benadrukken dat dit niet-betwiste gedeelte van het *btw-overschot* niet noodzakelijk identiek is aan het niet-betwiste gedeelte van de *aftrek* waarop Agrobet kennelijk aanspraak maakt, maar afhangt van de vraag of er ook twijfels bestaan over het bedrag van de door Agrobet verschuldigde belasting. Mocht de belastingdienst beschikken over objectieve aanwijzingen voor een hogere belastingschuld, dan zou dit – niettegenstaande een niet-betwiste aftrek van voorbelasting – leiden tot een vermindering van het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot. In theorie is het eveneens mogelijk dat er een nog te betalen belastingschuld overblijft. Het staat echter aan de verwijzende rechter om hierover duidelijkheid te verkrijgen.

D. Spoedige uitbetaling van het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot

56. Dit btw-overschot, waarover geen betwisting bestaat en dat geen verdere controle behoeft, moet spoedig worden uitbetaald. Dit volgt uit het neutraliteitsbeginsel (daarover meer in de punten 57 e.v.), uit het feit dat de belastingplichtige onderneming slechts optreedt als belastingontvanger voor rekening van de staat (daarover meer in de punten 63 en 64), en uit de grondrechten van de belastingplichtige (daarover meer in de punten 65 en 66). Ook een doeltreffende fraudebestrijding rechtvaardigt in casu niet dat de teruggaaf van het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot voor onbeperkte tijd wordt uitgesteld (daarover meer in de punten 67 e.v.).

1. Neutraliteitsbeginsel

57. Het neutraliteitsbeginsel impliceert in wezen twee zaken. Ten eerste staat het neutraliteitsbeginsel eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de btw-heffing verschillend worden behandeld.(16) Ten tweede houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel dient te worden

bevrijd van de uiteindelijke btw-last(17), voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe(18)) belastbaar zijn.(19)

58. Beide aspecten van het neutraliteitsbeginsel zijn in casu in het geding. Om te beginnen wordt de belastingplichtige, die overwegend (vrijgestelde) grensoverschrijdende leveringen verricht, door de Tsjechische regeling en praktijk nadelig behandeld ten opzichte van belastingplichtigen die dezelfde handelingen in het binnenland verrichten. Indien wordt betwijfeld of er een recht op aftrek bestaat voor specifieke binnenlandse handelingen, ontstaat er vóór het afsluiten van de belastingcontrole geen liquiditeitsprobleem, aangezien de voorbelasting kan worden afgetrokken door verrekening ervan met hogere belastingschulden die uit andere binnenlandse transacties voortvloeien.

59. Wil de belastingdienst een dergelijke – eventueel onterechte – aftrek van voorbelasting weigeren, dan dient hij een overeenkomstige belastingaanslag op te leggen die vervolgens zo spoedig mogelijk (eventueel via een kort geding) in rechte kan worden getoetst. Dit geding zou alleen betrekking hebben op het betwiste gedeelte en niet op het niet-betwiste gedeelte van de aftrek.

60. Wanneer de belastingplichtige echter diezelfde handelingen verricht in het grensoverschrijdende goederenverkeer, dan zijn naar Tsjechisch recht twijfels van de belastingdienst ten aanzien van individuele handelingen op zichzelf voldoende reden om ook het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot niet uit te betalen. Een dergelijk verschil in behandeling tussen ondernemingen is niet verenigbaar met het neutraliteitsbeginsel.

61. Bovendien moet de exporterende onderneming de btw, zolang het onderzoek loopt, uit eigen middelen voorfinancieren, hoewel die belasting voor een onderneming geen last mag vormen. In zoverre is ook het tweede aspect van het neutraliteitsbeginsel in het geding.

62. Juist een dergelijke benadeling van de grensoverschrijdende handel stuit op ernstige Unierechtelijke bezwaren.

2. *De onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat*

63. Voorts is ook de rol van de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist(20) in het geding. Wanneer de btw tot doel heeft dat de eindverbruiker de last draagt en de ondernemer – met het oog op het bereiken van dit doel – enkel verplicht is om de btw bij zijn contractpartner te innen en aan de fiscale schuldeiser af te staan, is het eigenlijk uitzonderlijk dat er een btw-overschot in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn ontstaat.

64. In een dergelijk geval wordt de btw immers niet gewoon door de ondernemer geïnd en vervolgens aan de staat afgedragen, maar wordt zij eerst door hem voorgefinancierd. De voorfinanciering van een belasting die eigenlijk niet op de onderneming behoort te drukken, moet in het licht van het neutraliteitsbeginsel evenwel zo beperkt mogelijk blijven. Dit is niet het geval wanneer twijfels met betrekking tot specifieke handelingen volstaan om een voorfinanciering van btw over niet-betwiste handelingen jarenlang dan wel voor onbepaalde tijd te laten voortduren.

3. *Grondrechtelijke verplichtingen van de fiscale schuldeiser*

65. Tot slot gebieden ook de grondrechten een spoedige uitbetaling van het niet-betwiste gedeelte van het btw-overschot. Ook al int een onderneming btw voor rekening van de staat, zij blijft drager van grondrechten. Bij de vaststelling van maatregelen voor de heffing van btw wordt het Unierecht toegepast in de zin van artikel 51 van het Handvest. Bijgevolg moeten de lidstaten

de grondrechten van de Unie eerbiedigen wanneer zij de btw-richtlijn toepassen en uitleggen.

66. Daarbij kan in het midden blijven of het recht op aftrek van voorbelasting in navolging van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM)(21) als eigendom (artikel 17 van het Handvest) moet worden beschouwd, dan wel of de tijdelijke inhouding van het btw-overschot veeleer verband houdt met de vrijheid van beroep (artikel 15 van het Handvest) dan wel de vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Handvest). Hoe dan ook worden de grondrechten van de onderneming geschonden wanneer zij gedurende meerdere jaren gedwongen is om een belasting voor te financieren die materieel verschuldigd is door een derde. Een dergelijke schending kan gerechtvaardigd zijn, doch uitsluitend op voorwaarde dat zij evenredig is.

4. *Evenredigheid in het kader van doeltreffende fraudebestrijding*

67. In casu is aan die voorwaarde niet voldaan, ook al is het juist dat de lidstaten er een rechtmatig belang bij hebben om passende maatregelen te nemen teneinde hun financiële belangen te beschermen en dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat in de btw-richtlijn wordt erkend en door deze richtlijn wordt gestimuleerd.(22)

68. De lidstaten moeten immers middelen aanwenden die zo min mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en beginselen van het gemeenschapsrecht, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van voorbelasting.(23) Die middelen mogen dan ook niet aldus worden aangewend dat zij het recht op aftrek van voorbelasting en bijgevolg de btw-neutraliteit systematisch aantasten.(24)

69. Ik zou erop willen wijzen dat het Hof reeds heeft benadrukt dat de algemene noodzaak om een belastingplichtige – met name een nieuwe belastingplichtige – te controleren niet tot gevolg mag hebben dat het btw-overschot pas een half jaar later wordt teruggegeven, zonder dat de belastingplichtige over de mogelijkheid beschikt om een verdenking van belastingfraude te weerleggen.(25) Het Hof is tot dezelfde slotsom gekomen in een zaak waarin de teruggaaf van een gedeelte van een gesteld btw-overschot dat was ontstaan tijdens een belastingtijdvak van één maand, zonder specifieke analyse met een jaar was uitgesteld.(26)

70. Dit moet ook gelden wanneer er enkel dient te worden uitgemaakt of de belastingplichtige had moeten weten dat een derde – met wie hij zaken heeft gedaan – bij btw-fraude is betrokken, maar het vermoeden van fraude slechts betrekking heeft op een gedeelte van de handelingen en op een gedeelte van de aftrek van voorbelasting. Het is immers onevenredig dat het gestelde btw-overschot in zijn geheel voor onbepaalde tijd wordt ingehouden wanneer slechts een gedeelte van de aangegeven handelingen en een gedeelte van de aangegeven aftrek van voorbelasting twijfels oproepen en vervolgens aan een controle worden onderworpen.

71. Dit komt bijzonder duidelijk tot uitdrukking wanneer de gerezen twijfels enkel betrekking hebben op een gering segment van de economische activiteiten van een belastingplichtige (wanneer bijvoorbeeld één op duizend handelingen werd verricht voor een afnemer die een btw-fraudeur was), terwijl het overgrote deel van zijn activiteiten onbetwistbaar correct werd aangegeven.

72. Een even geschikt maar minder vergaand middel om te voorkomen dat belastinginkomsten worden misgelopen doordat een derde in Polen mogelijkerwijs betrokken is bij btw-fraude, bestaat erin dat een aanslag wordt opgelegd die met een dergelijke betrokkenheid rekening houdt en die voor het overige de niet-betwiste handelingen en de niet-betwiste aftrek van voorbelasting naar behoren vaststelt. Een ander, minder vergaand maar even geschikt middel zou bestaan in een voorlopige vaststelling van de belastingschuld, gekoppeld aan een zekerheidstelling (bijvoorbeeld

een bankgarantie) ter dekking van het te onderzoeken en te duchten risico op het mislopen van belastinginkomsten (hetgeen het gevolg zou kunnen zijn van een eventueel hogere belastingschuld), zoals overigens door Agrobet is aangeboden.

VI. Conclusie

73. Ik geef het Hof dan ook in overweging om de vraag van de Nejvyšší správní soud te beantwoorden als volgt:

„Het is niet verenigbaar met de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, dat de vaststelling en uitbetaling van het niet-betwiste gedeelte van een gesteld btw-overschot voor onbepaalde tijd wordt uitgesteld totdat het betwiste gedeelte ervan voldoende is gecontroleerd.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 Arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35); 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punt 30), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48). Zie in die zin ook arresten van 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punten 27 en 28), en 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punten 39 en 40).

4 Als algemene verbruiksbelasting strekt de belasting over de toegevoegde waarde ertoe dat er belasting wordt geheven over de draagkracht van de consument, die blijkt uit het feit dat deze zijn vermogen aanspreekt om zich een verbruikbaar voordeel (levering of dienstverrichting) te verschaffen – zie bijvoorbeeld arresten van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37: „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt”), en 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23).

5 Arrest van 18 december 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 56).

6 Arrest van 28 juli 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 56).

7 Arrest van 18 oktober 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 38).

8 Arresten van 16 maart 2017, Bimotor (C-211/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:221, punt 20); 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 23); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 40), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 28), beide onder verwijzing naar het arrest van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 15).

9 Arresten van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 42); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 31), en 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 14). In diezelfde zin ook reeds arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47).

10 Arresten van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 43); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 32); 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 34), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum

(C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 44). Zie in dezelfde zin reeds arresten van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 30), en 8 november 2001, Commissie/Nederland (C-338/98, EU:C:2001:596, punt 71).

12 Aldus uitdrukkelijk arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 45).

13 Arresten van 16 maart 2017, Bimotor (C-211/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:221, punt 33); 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 24); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 45); 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punten 33 en 64), en 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17).

14 Arresten van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 43); 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 34), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Arresten van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punt 21), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 53). In die zin ook reeds arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 27).

16 Arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30); 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), en 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

17 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

18 Een uitzondering hierop vormen de hier aan de orde zijnde vrijgestelde grensoverschrijdende leveringen, waarvoor op grond van artikel 169, onder b), van de btw-richtlijn een recht op aftrek bestaat.

19 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57). Zie ook mijn conclusie in de zaak Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

20 Aldus uitdrukkelijk arresten van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

21 EHRM, arresten van 7 juli 2011, Serkov tegen Oekraïne (39766/05, §§ 32 e.v.), en 22 januari 2009, Bulves tegen Bulgarije (3991/03, § 57).

22 Arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 22). Zie in die zin ook arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), en 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47).

23 Arresten van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 23); 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 52 en 53), en 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punten 46 en 47).

Zie, uitdrukkelijk aangaande de evenredigheid bij de bestrijding van btw-fraude, arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punten 19 en 20).

24 Zie in die zin ook arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49); 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92), en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52).

25 Arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 24).

26 Arrest van 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punten 33 e.v.).