



Datum van inontvangstneming : 04/02/2020

Zaak C-895/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

4 december 2019

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 november 2019

Verzoekende partij:

A.

Verwerende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Voorwerp van het hoofdgeding

Bepaling van het recht op aftrek van de voorbelasting op de intracommunautaire verwerving van goederen in het licht van de gewijzigde bepalingen van de btw-wet waarbij voor het indienen van belastingaangiften een termijn van drie maanden is vastgesteld.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), in samenhang met artikel 178 daarvan, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling, die aan de

uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de verschuldigde belasting moest worden betaald over de handelingen die intracommunautaire verwerving van goederen vormen, de voorwaarde stelt dat de uit hoofde van die handelingen verschuldigde belasting wordt vermeld in de passende belastingaangifte die wordt ingediend binnen de verplichte termijn (in Polen 3 maanden) na het einde van de maand waarin in de belastingplicht verband met de verwerving van de goederen en diensten is ontstaan?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van 13 juli 2010 (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 1, lid 2, artikelen 63, 167, 168, 178-182, 273

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over goederen en diensten, Dz. U. 2018, punt 2174, zoals gewijzigd: hierna: „btw-wet”)

Artikel 86, leden 1, 10, 13 en 13a, in de zowel vóór als na de wijziging van 1 januari 2017 geldende versie:

1. Voor zover de [...] belastingplichtigen goederen en diensten gebruiken ter verrichting van belastbare handelingen, zijn zij gerechtigd de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting [...].”

10. Het recht om de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting ontstaat bij de afrekening voor het tijdvak waarin de belastingplicht is ontstaan met betrekking tot goederen en diensten die door de belastingplichtige zijn gekocht of ingevoerd.

13. Indien een belastingplichtige de voorbelasting niet binnen de termijnen als bedoeld in de leden 10, 10d, 10e en 11 heeft afgetrokken van de verschuldigde belasting, mag hij het bedrag van de verschuldigde belasting verminderen middels een correctie van de belastingaangifte voor het tijdvak waarin het recht op vermindering van de verschuldigde belasting is ontstaan, maar niet later dan vijf jaar vanaf het begin van het jaar waarin het recht op vermindering van de verschuldigde belasting is ontstaan, met inachtneming van het bepaalde in het voorgaande lid 13a.

13a. Indien een belastingplichtige met betrekking tot een intracommunautaire verwerving van goederen of levering van goederen en diensten, waarvoor de belastingplichtige krachtens artikel 17 degene is die de goederen of diensten

verwerft, de voorbelasting niet binnen de tijdvakken als bedoeld in de leden 10 en 11 heeft afgetrokken van de verschuldigde belasting, mag hij het bedrag van de verschuldigde belasting verminderen middels een correctie van de belastingaangifte voor het tijdvak waarin het recht op vermindering van de verschuldigde belasting is ontstaan, maar niet later dan vijf jaar vanaf het einde van het jaar waarin het recht op vermindering van de verschuldigde belasting is ontstaan.

Artikel 86, lid 10b, in de tot 31 december 2016 geldende versie:

10b. 2. Het recht om de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting in de gevallen, als bedoeld in:

[...]

2) lid 2, punt 4, onder c), – ontstaat overeenkomstig lid 10, mits de belastingplichtige:

[...]

b) het bedrag van de belasting die is verschuldigd op grond van de intracommunautaire verwerving van goederen opneemt in de belastingaangifte waarin hij deze belasting moet voldoen;

3) lid 2, punt 4, onder a), b) en d) - ontstaat overeenkomstig lid 10, mits de belastingplichtige het bedrag dat is verschuldigd op grond van deze handelingen opneemt in de belastingaangifte waarin hij deze belasting moet voldoen.

Met ingang van 1 januari 2017 zijn de bepalingen van artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), en punt 3 gewijzigd en is aan die bepaling lid 10i toegevoegd:

10b. 2. Het recht om de voorbelasting af te trekken van de verschuldigde belasting in de gevallen, als bedoeld in:

[...]

2) lid 2, punt 4, onder c), – ontstaat overeenkomstig lid 10, mits de belastingplichtige:

[...]

b) het bedrag van de belasting die is verschuldigd op grond van de intracommunautaire verwerving van goederen opneemt in de belastingaangifte waarin hij deze belasting moet voldoen, uiterlijk drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingschuld met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan;

3) lid 2, punt 4, onder a), b) en d) - ontstaat ingevolge lid 10, mits de belastingplichtige het bedrag van de verschuldigde belasting over die handelingen

opneemt in de belastingaangifte waarin hij verplicht is de belasting te voldoen, uiterlijk binnen 3 maanden na het einde van de maand waarin de belastingschuld met betrekking tot de verworven goederen of diensten is ontstaan.

10i. In het geval een belastingplichtige de verschuldigde belasting opneemt in de belastingaangifte waarin hij die belasting moet betalen op een latere datum dan de in lid 10b, punt 2, onder b), en lid 3, bedoelde termijn, kan hij de voorbelasting in die aangifte dienovereenkomstig verhogen voor het belastingtijdvak waarvoor de termijn voor de indiening van de aangifte nog niet is verstreken.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding, alsmede van de argumenten van partijen

- 1 In een verzoek om een ruling heeft de vennootschap A. (hierna: „vennootschap”) aangegeven dat zij in het kader van haar bedrijfsactiviteit op het grondgebied van Polen aankopen doet, met inbegrip van de intracommunautaire verwerving van goederen (hierna: „ivg”). De aangekochte goederen worden vervolgens gebruikt voor handelingen die onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op het nationaal grondgebied. In het kader van de bedrijfsactiviteiten hebben zich gevallen voorgedaan en kunnen zich gevallen voordoen, waarin de uit hoofde van de ivg verschuldigde belasting niet binnen drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingverplichting met betrekking tot de gekochte goederen is ontstaan door de Vennootschap is/zal kunnen worden opgegeven (respectievelijk door correctie van de aangifte) (zij heeft dit gedaan of zal dit doen na het verstrijken van deze termijn door middel van de correctie van de belastingaangifte). Het niet aangeven van de verschuldigde belasting binnen de hierboven vermelde termijn kan onder meer het gevolg zijn van een vertraagde ontvangst van de factuur, een onjuiste indeling van de handelingen door de vennootschap of een vergissing van de persoon die de registers en btw-aangiften opstelt. De vennootschap heeft verklaard dat zij een volledig recht op aftrek van btw heeft en dat een (meer dan drie maanden) latere aangifte van het bedrag van de verschuldigde belasting door correctie van een aangifte geen verband houdt met rechtsmisbruik of het streven naar belastingvermindering.
- 2 In verband hiermee heeft de vennootschap de vraag gesteld of zij bij de stand van het recht vanaf 1 januari 2017 in de in het verzoek vermelde feitelijke toestand en voor toekomstige gebeurtenissen, als gevolg van de correctie van de btw-aangifte die is ingediend voor het tijdvak waarin de belastingverplichting is ontstaan, de voorbelasting over de ivg kan en zal kunnen aftrekken in dezelfde aangifteperiode als die waarin de verschuldigde belasting is opgenomen, ook al is of zal de correctie meer dan drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingverplichting met betrekking tot de aangekochte goederen is ontstaan, worden verricht.
- 3 De vennootschap is van mening dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Volgens haar is het vereiste dat voortvloeit uit artikel 86, lid 10b,

punt 2, onder b), van de btw-wet in de versie per 1 januari 2017 onbekend in de btw-richtlijn en mag dit derhalve niet worden toegepast, en is het bovendien in strijd met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.

- 4 De Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (hierna: „directeur van de nationale belastingadministratie”) was het niet eens met dit standpunt. Volgens hem is de ingevoerde regeling niet in strijd met de btw-richtlijn en meer bepaald met de hierboven uiteengezette beginselen, aangezien zij het recht van een belastingplichtige op vermindering van de verschuldigde belasting, die voortvloeit uit de constructie zelf van de btw, niet beperkt. Hij benadrukte ook dat artikel 178 van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat bepaalde formaliteiten in te voeren die voorwaarden stellen aan het recht op aftrek van de btw, en hij is van mening dat de termijn van drie maanden overeenkomstig artikel 86, lid 10 ter, lid 2, onder b), van de btw-wet een dergelijke formaliteit is.
- 5 De vennootschap heeft bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (bestuursrechter in eerste aanleg Gliwice; hierna: „verwijzende rechter”) een klacht ingediend tot nietigverklaring van de ruling, onder meer wegens schending van artikel 86, lid 10b, punt 2, van de btw-wet op grond van strijdigheid ervan met de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn, alsmede wegens niet-inachtneming van het in artikel 1, lid 2, van de richtlijn geformuleerde beginsel van belastingneutraliteit, en niet-inachtneming van het uit artikel 5, lid 4, VWEU voortvloeiende evenredigheidsbeginsel.
- 6 De belastingdienst heeft verzocht om afwijzing van de klacht en is bij zijn standpunt in de betwiste ruling gebleven. De verwijzende rechter heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie een prejudiciële vraag te stellen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 7 In Polen heeft een belastingplichtige overeenkomstig het beginsel van artikel 86, lid 1, van de btw-wet (dat een toepassing is van het beginsel van belastingneutraliteit) het recht om het bedrag van de voorbelasting in mindering te brengen op het bedrag van de verschuldigde belasting, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen. Dit recht bestaat in beginsel voor het belastingtijdvak waarvoor een belastingverplichting is ontstaan met betrekking tot goederen en diensten die door een belastingplichtige zijn gekocht of ingevoerd (artikel 86, lid 10, van de btw-wet). Bij de stand van het recht zoals dat gold tot en met 31 december 2016, ontstond dit recht op vooraf trek voor ivg in overeenstemming met lid 10 van dit artikel, onder meer onder de voorwaarde dat de belastingplichtige het bedrag van de over de ivg verschuldigde belasting opnam in de belastingaangifte waarin de belastingplichtige verplicht was deze belasting te voldoen (artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet). De wetgever heeft echter een nieuwe uiterste termijn ingevoerd, hetgeen inhoudt dat, om van deze regeling gebruik te kunnen

maken, nu binnen drie maanden een aangifte moet worden ingediend (artikel 86, lid 10b, punt 2, onder b), van de btw-wet, zoals gewijzigd per 1 januari 2017). Bij overschrijding van deze termijn moet de belastingplichtige de eerder ingediende aangifte corrigeren (artikel 86, lid 10g, van de btw-wet) en mag hij tegelijkertijd de over de ivg verschuldigde belasting slechts doorlopend verrekenen (artikel 86, lid 10i, van de btw-wet). Uit de toelichting op de wijziging komt naar voren dat deze is gerechtvaardigd door het bestaan van onregelmatigheden in de aangiften van bepaalde entiteiten die betrokken zijn bij de ivg en andere handelingen waarbij de verschuldigde belasting in beginsel gelijk is aan de voorbelasting.

- 8 In het arrest van 2 mei 2019, Lotos Group (zaak C-225/18), dat betrekking had op een standstill-bepaling, heeft het Hof er evenwel op gewezen dat het recht op aftrek waarin artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn voorziet, een integrerend deel van het btw-stelsel vormt en in beginsel niet mag worden beperkt. Het recht op aftrek wordt onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in eerdere stadia verrichte handelingen drukt, en de aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf in beginsel aan belasting zijn onderworpen. Hieruit volgt dat wanneer een belastingplichtige die als zodanig handelt op het moment van aankoop van goederen of diensten, deze goederen of diensten voor zijn belastbare handelingen gebruikt, hij recht heeft op aftrek van de voor deze goederen of diensten verschuldigde of betaalde btw. Het Hof heeft erop gewezen dat dat uit de rechtspraak ook volgt dat slechts van het recht op aftrek van de btw mag worden afgeweken in de gevallen waarin daarin uitdrukkelijk is voorzien in de regelingen betreffende die belasting. Het Hof heeft echter geoordeeld dat ook rekening moet worden gehouden met de daadwerkelijke toepassing van de nationale regels inzake de uitsluiting van het recht op aftrek van de btw en de gevolgen daarvan voor de belastingplichtigen (punten 25-28 en 37).
- 9 In het licht van genoemd arrest betwijfelt de verwijzende rechter of een regeling als die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, mocht worden ingevoerd als een nieuwe maatregel, die in beginsel onbekend was in de Poolse wetgeving. Dit is des te belangrijker omdat de Poolse wetgever zich door de invoering ervan heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van de voorgestelde oplossingen met het Unierecht. Uit de toelichting op de wijziging blijkt echter duidelijk dat de organen en instellingen van de Unie niet zijn geraadpleegd of verzocht om advies.
- 10 Het Hof heeft zich echter bij herhaling uitgesproken over de invoering door de lidstaten van bindende maximumtermijn als formele voorwaarde, onder meer in het licht van de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en evenredigheid. De verwijzende rechter heeft onder meer de volgende arresten genoemd: arresten van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, punt 34; dictum 1); 8 mei 2008, Ecotrade SpAr., (C-95/07 en C-96/07, dictum 1); 12 januari 2006, A.S.G. (C-504/04, punt 35); 18 maart 1987, Société pour l'exportation des sucres (56/86);

30 juni 1987, ██████████ (47/86); 26 juni 1990, ██████ (C-8/89); 9 juli 2015, ██████████ (C-183/14), en 15 september 2016, ██████ (C-518/14).

- 11 Uit deze rechtspraak concludeert de verwijzende rechter dat de bepalingen van de btw-richtlijn zich niet verzetten tegen de mogelijkheid voor een lidstaat om in de nationale wetgeving bindende termijnen in te voeren, maar dat deze termijnen niet in strijd mogen zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en evenredig moeten zijn. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of bij die wetgeving formaliteiten zijn ingevoerd die buitensporig zijn in verhouding tot de nagestreefde doelstellingen, met inbegrip van de vraag of zij economisch belastend zijn geweest voor de belastingplichtige. In casu staat het dus aan de nationale rechter om na te gaan of de vastgestelde termijn objectief gezien al dan niet voldoet aan de voorwaarden die voortvloeien uit het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit. Indien hij dit niet doet, mag de belastingplichtige zich op de deze onverenigbaarheid beroepen en bijgevolg zijn recht op aftrek met terugwerkende kracht uitoefenen.
- 12 In deze zaak voert de vennootschap twee soorten redenen aan voor onverenigbaarheid van de bindende termijn: die welke niet afhangen van de belastingplichtige en voortvloeien uit vertraging in de ontvangst van facturen, en die welke wel afhangen van de belastingplichtige, dat wil zeggen vergissingen van zijn kant.
- 13 Om een en ander in het licht van het evenredigheidsbeginsel te beoordelen, moet in de eerste plaats worden nagegaan of de situatie van een belastingplichtige verschilt naargelang het gaat om verschuldigde belasting dan wel voorbelasting. Artikel 86 van de btw-wet bevat in verband met de eerste alleen een beperking in de tijd (een bindende termijn) met betrekking tot de verjaringstermijn, d.w.z. een termijn van vijf jaar. De verschuldigde belasting kan dus worden gecorrigeerd totdat deze termijn is verstreken (artikel 13 en artikel 13a van de btw-wet). Voor de voorbelasting heeft de wetgever echter twee termijnen ingevoerd. Ten eerste de termijn van drie maanden voor de mogelijkheid van afrekening, en dus met terugwerkende kracht of doorlopend (artikel 86, lid 10b, lid 2, onder b) en artikel 86, lid 10i), en ten tweede de termijn van vijf jaar (artikel 86, leden 13 en 13 bis). De eerste termijn doet twijfels rijzen.
- 14 Enerzijds meent de verwijzende rechter dat de in artikel 86, lid 10b, lid 2, onder b), van de btw-wet verplichte termijn van drie maanden volstaat om de belastingplichtige een factuur te laten ontvangen. Deze term is ongetwijfeld ook een disciplinaire term, aangezien de invoering ervan erop gericht is de belastingplichtigen meer proactief te handelen om facturen te verkrijgen die de ivg documenteren. De crux is dat de bepaling tot doel had situaties te voorkomen waarin de voorbelasting gelijk zou zijn aan de verschuldigde belasting en dat gebruik zou worden gemaakt van de verrekening door een latere belastingcorrectie als gevolg van de latere opname van de factuur na de bovengenoemde termijn. Een dergelijke actie beoogde een „optimalisatie” van de belasting en werd gebruikt met het doel dit recht te misbruiken. Uit de toelichting op de

wetswijziging komt naar voren dat deze maximumtermijn de belastingautoriteiten een grotere mogelijkheid biedt om controle uit te oefenen op btw-afdrachten. De verwijzende rechter maakt het voorbehoud dat hij niet weet of er statistieken zijn over het percentage gevallen waarin binnen de termijn van vijf jaar, eerder dan binnen de termijn van drie maanden, met het oog op belastingontduiking of rechtsmisbruik gebruik is gemaakt van het recht op aftrek met terugwerkende kracht. Anderzijds moet worden opgemerkt dat de belastingplichtige soms geen enkele invloed heeft op de naleving van de bovenstaande termijn, zoals de vennootschap in het onderhavige geval heeft aangegeven. Dit kan het gevolg zijn van een vertraging bij het opstellen en verzenden van een factuur door de contractant of van onregelmatigheden die te wijten zijn aan de exploitanten van postdiensten. Bovendien betekent de ontvangst door een belastingplichtige van een factuur binnen deze termijn niet altijd dat deze voldoet aan de voorwaarden voor aftrek, bijvoorbeeld in geval van fouten bij de opstelling ervan. Volgens de btw-richtlijn moet een factuur voldoen aan zowel objectieve als subjectieve vereisten. Tegelijkertijd kan, zoals het Hof heeft opgemerkt, een vertraging bij de ontvangst van een factuur die een correctie bevat wat de formele voorwaarden betreft niet altijd leiden tot het verlies van het recht op aftrek van de belastingplichtige. Uit de nieuwe bepalingen volgt echter dat, ongeacht de oorzaak van de vertraging, de belastingplichtige, de voorbelasting bij het verstrijken van de termijn van drie maanden alleen doorlopend kan verrekenen. Deze situatie heeft tot gevolg dat een economische last moet worden gedragen van de verschuldigde belasting plus de betaling van de rente die wordt berekend vanaf de eerste dag na de datum waarop de belasting verschuldigd is geworden tot de datum waarop deze daadwerkelijk is betaald, of vanaf de eerste dag na de datum waarop de belastingplichtige de teruggaaf van het overschot aan voorbelasting tot de datum van betaling heeft ontvangen, of leidt tot de noodzaak het over te dragen bedrag voor het tijdvak tussen de correctie en de aangifte voor het lopende tijdvak aan te passen.

- 15 Volgens de verwijzende rechter moet bij de beoordeling van artikel 86, lid 10b, lid 2, onder b), en artikel 86, leden 11g en 11i, van de btw-wet, gelet op de rechtspraak van het Hof, het beginsel van de „zorgvuldigheid van de belastingplichtige” leidend zijn. Het Hof heeft verklaard dat het opleggen van een verplichte termijn voor een niet-zorgvuldige belastingplichtige, die door zijn eigen nalatigheid vertraging bij de verrekening veroorzaakt, bijvoorbeeld door een verkeerde indeling van de handelingen, in overeenstemming is met de btw-richtlijn.
- 16 De verwijzende rechter is geneigd te oordelen dat artikel 167 juncto artikel 178 van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling, die aan de uitoefening van het recht van een belastingplichtige „te goeder trouw” op aftrek van voorbelasting in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de belasting die is verschuldigd over handelingen die intracommunautaire verwerving van goederen vormen de voorwaarde stelt dat de over die handelingen verschuldigde belasting binnen de verplichte termijn (in Polen drie maanden) na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verworven

goederen en diensten is ontstaan, wordt vermeld in de passende belastingaangifte, maar voor het overige niet in de weg staat aan de invoering van een dergelijke termijn.