



Datum van
inontvangstneming

:

15/08/2018

Zaak C-446/18

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:

9 juli 2018

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 mei 2018

Verzoekster:

AGROBET CZ, s.r.o.

Verweerder:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

Voorwerp van het hoofdgeding

Het hoofdgeding betreft een cassatieberoep dat de vennootschap AGROBET CZ, s.r.o. heeft ingesteld tegen het vonnis van de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië) tot bevestiging van de beslissing van de belastingdienst om geen aanslag op te leggen voor slechts een gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna tevens: „btw”), op grond van het feit dat een lopende belastingcontrole dat gedeelte onverlet laat.

Rechtsgrond van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Verzet het Unierecht, inzonderheid het beginsel van neutraliteit van de btw, zich tegen een maatregel van een lidstaat volgens welke een aanslag pas kan worden

opgelegd en een gedeelte van de btw-aftrek waarop aanspraak wordt gemaakt, pas wordt betaald nadat een procedure met betrekking tot het geheel van de belastbare handelingen in een bepaald belastingtijdvak is afgesloten?

Toepasselijke bepalingen van het Unierecht

Artikelen 183 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd (hierna: „btw-richtlijn”)

Toepasselijke bepalingen van nationaal recht

Overeenkomstig § 105, lid 1, van zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), zoals gewijzigd (hierna: „btw-wet”), wordt „wanneer na vaststelling van een btw-overschot de te veel betaalde btw die voor teruggaaf in aanmerking komt, meer bedraagt dan 100 CZK, [...] die automatisch terugbetaald binnen dertig dagen nadat de aanslag is opgelegd”.

Overeenkomstig §§ 89 en 90 van zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (wet nr. 280/2009 tot vaststelling van het belastingwetboek), zoals van toepassing tot en met 31 december 2016 (hierna: „belastingwetboek”), moet de belastingdienst bij twijfel in een situatie waarin uit een correct ingediende belastingvordering blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting, een verzoek om inlichtingen uitvaardigen om alle twijfel weg te nemen; wanneer deze twijfels daarna niet zijn weggenomen en het belastingbedrag niet voldoende geloofwaardig kan worden vastgesteld, kan de belastingdienst een belastingcontrole starten.

Volgens de verwijzende rechter is in het belastingwetboek geen maximumtermijn gesteld voor de belastingcontrole of voor de aanslagprocedure waarbinnen de belastingcontrole plaatsvindt, met uitzondering van een termijn voor de berekening van de btw (op grond van § 148 van het belastingwetboek moet de belasting ingeval een belastingcontrole wordt gestart vóór het verstrijken van de voor de berekening van de btw vastgelegde termijn, worden berekend binnen drie jaar na de start van de belastingcontrole; de toegestane termijn voor de berekening van de btw wordt onder meer geschorst gedurende lopende internationale samenwerking inzake belastinguitvoering, maar kan nooit meer dan tien jaar bedragen.

§ 254a van het belastingwetboek bepaalt dat indien een procedure van informatie-opvraging die betrekking heeft op een correct ingediende belastingvordering waaruit blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting, langer dan vijf maanden duurt, heeft de belastingplichtige recht op rente die door de belastingdienst wordt berekend op de belastingaftrek; het rentebedrag komt elk jaar overeen met een procentpunt boven de door de Tsjechische nationale bank

vastgelegde reporente (op grond van een latere herziening die in werking trad op 1 juli 2017, werd onder meer dat bedrag tot twee procentpunten verhoogd).

Volgens de verwijzende rechter bedroeg de reporente op twee weken 0,05 % per jaar op de eerste dag van elk semester tijdens de jaren 2013 tot en met 2017 en bedroeg de rente op de eventueel terug te geven btw zoals in het geval van verzoekster 1,05 % per jaar van het ingehouden bedrag.

Korte beschrijving van de administratieve en de gerechtelijke procedure

Administratieve procedure

- 1 Begin van 2016 heeft de vennootschap AGROBET CZ, s.r.o. (hierna: „verzoekster”) btw-aangiftes ingediend voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016, waarin zij een btw-overschot heeft aangegeven van 2 958 167 CZK respectievelijk 1 559 241 CZK. De Finanční úřad pro Středočeský kraj (belastingdienst voor de regio Midden-Bohemen; hierna: „verweerder”) heeft naar aanleiding van deze btw-aangiftes een btw-controle gestart teneinde vast te stellen of terecht aanspraak op teruggave van btw kon worden gemaakt voor het belastingtijdvak december 2015 [of voor het belastingtijdvak januari 2016] dat betrekking had op grondstoffenhandel in koolzaadolie”.
- 2 Met betrekking tot het belastingtijdvak van 2015 heeft **verweerder** op verzoeksters vraag om toelichting geantwoord dat in verband met de grondstoffenhandel in koolzaadolie grondiger onderzoek zou worden gevoerd en dat hij eveneens wenste na te gaan of de grondstof inderdaad onder het normale btw-tarief moest worden ingedeeld. Met betrekking tot het belastingtijdvak van januari 2016 heeft verweerder op verzoeksters vragen geantwoord dat hij „in het algemeen ernstige bedenkingen had bij de handel in koolzaadolie” en meer specifiek eraan twijfelde „of leveringen daadwerkelijk hadden plaatsgevonden, om wat soort grondstof het ging en of goederen wel werden geleverd aan de in de aangifte genoemde kopers en werden ontvangen van de in de aangifte genoemde leveranciers”. Verweerder vond het abnormaal dat goederen vanuit een andere lidstaat werden ingevoerd in Tsjechië en vervolgens vanuit Tsjechië opnieuw werden geleverd in de andere lidstaat: hoewel dat niet onwettelijk was, vormde het wel de aanleiding om die handelingen te controleren.
- 3 **Verzoekster** heeft tegen de twee belastingcontroles bezwaar gemaakt, waarbij zij stelde dat haar btw-overschot werd ingehouden ondanks het feit dat de belastingdienst slechts een geringer gedeelte van het gevorderde btw-overschot in twijfel trok en dit onevenredig bezwarend was voor verzoekster. Bovendien had verweerder haars inziens in plaats van een belastingcontrole veeleer een procedure van informatie-opvraging moeten starten. Indien die benadering volgens verweerder niet mogelijk was, had hij pas een belastingcontrole mogen starten nadat een aanslag met betrekking tot het btw-overschot was opgelegd (en nadat dat overschot was betaald), waardoor verzoekster niet zou zijn blootgesteld aan

het financiële risico dat inherent is aan de inhouding van wat in feite het derde en vierde overschot op rij was. De verwijzende rechter is zich ervan bewust op grond van gerelateerde procedures dat jegens verzoekster nog een andere belastingcontrole (mogelijkerwijs voorafgegaan door een procedure van informatie-opvraging) reeds was gestart met betrekking tot de belastingtijdvakken oktober 2015 en november 2015. Verzoekster had evenmin betaling ontvangen van de btw-overschotten die zij voor deze tijdvakken had aangegeven.

- 4 **Verweerder** vond niet dat de bezwaren gegrond waren omdat hij niet alleen de aankopen maar eveneens de verkopen van ruwe koolzaadolie had gecontroleerd en omdat naar aanleiding van een procedure van informatie-opvraging betreffende het belastingtijdvak oktober 2015 en een belastingcontrole betreffende het belastingtijdvak november 2015 was vastgesteld dat de verhandelde koolzaadolie afkomstig was uit Polen, in een ongewijzigde vorm werd verhandeld in Tsjechië en vervolgens door verzoekster opnieuw werd afgeleverd in Polen, hetgeen bij verweerder bedenkingen opriep over de aangegeven handelstransacties en hun gevolgen voor de toepassing van de btw. Gelet op die bedenkingen en het feit dat belastingcontroles waren gestart, was het uitgesloten om voor die belastingtijdvakken een btw-aanslag op te leggen.
- 5 **Verzoekster** heeft vervolgens verweerders fiscale beroepsinstantie verzocht om de behandeling van haar bezwaren aan een onderzoek te onderwerpen op grond van het feit dat zij ruwe koolzaadolie had gekocht van een leverancier met een goede naam die sinds lange tijd actief was op de markt en zijn verplichtingen ten overstaan van de schatkist nakwam (of met andere woorden de btw over uitgaande handelingen had afgedragen). Zij voegde nog daaraan toe dat de inhouding van het volledige bedrag van het aangegeven btw-overschot onevenredig was met het nagestreefde doel, zijnde de bescherming van de fiscus tegen belastingfraude, en dat het ontbreken van de mogelijkheid om een gedeeltelijke aanslag in de btw op te leggen, strijdig was met het Unierecht.
- 6 De **fiscale beroepsinstantie** heeft verzoeksters verzoek ongegrond verklaard op grond dat het belastingwetboek niet voorziet in de mogelijkheid om een aanslag voor een gedeelte op te leggen en dat btw steeds betrekking heeft op een belastingtijdvak in zijn geheel.
- 7 Verzoekster en verweerder hebben ter terechtzitting van 31 mei 2016 pleidooi gehouden: in de loop daarvan heeft **verzoekster** aangevoerd dat verweerder erop uit was haar daadwerkelijk te beletten in ruwe koolzaadolie te handelen. Tegelijkertijd heeft zij aangeboden, indien de belastingdienst haar btw-overschot middels een aanslag zou vaststellen, om een zekerheid te verschaffen met betrekking tot het betwiste gedeelte van de btw. **Verweerder** heeft verklaard nog niet op de hoogte te zijn van de uitkomst van een internationale rogatoire commissie en niet te kunnen voortuitlopen op de benadering die hij zou hanteren indien verzoekster in de toekomst in koolzaadolie zou willen handelen.

- 8 Op 15 juli 2016 hebben de **Poolse belastinginstanties** op verweerders verzoek om inlichtingen geantwoord dat de door verzoekster in haar aangifte genoemde afnemer niet bereikbaar was en beantwoordde aan het profiel om als „ploffert” te worden beschouwd.
- 9 In november 2016 heeft **verzoekster** de fiscale beroepsinstantie verzocht om maatregelen teneinde haar te beschermen tegen stilzitten; daarbij heeft zij gevraagd een aanslag in de btw op te leggen voor het onbetwiste gedeelte van het btw-overschot, onder verwijzing naar het vonnis van de Krajský soud v Praze van 4 oktober 2016, dat - met een beroep op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 18 december 1997 in de zaak C-286/94, ██████████ e.a. – verzoekster in het gelijk heeft gesteld en verweerder heeft gelast verzoeksters btw te berekenen voor het belastingtijdvak oktober 2015 voor zover die belasting niet het voorwerp uitmaakte van een lopende belastingcontrole. De **fiscale beroepsinstantie** heeft dat verzoek afgewezen: zij onderstreepte dat de beslissing van de Krajský soud v Praze niet definitief was (tegen deze beslissing was cassatieberoep ingesteld) en herhaalde dat ingeval belastingverplichtingen aanleiding geven tot een btw-overschot, dat overschot betrekking heeft op het belastingtijdvak in zijn geheel en niet enkel en alleen op het gedeelte van de btw over de aangegeven belastbare handelingen.

Gerechtelijke procedure

- 10 Op 30 januari 2017 heeft verzoekster de rechter in twee verzoekschriften verzocht om verweerder wegens zijn stilzitten te gelasten binnen een termijn van dertig dagen nadat het vonnis onherroepelijk was geworden een besluit vast te stellen met een berekening van het aan verzoekster terug te geven of door verzoekster af te dragen btw-bedrag voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016 onder voorbehoud van de btw die het voorwerp uitmaakte van een lopende belastingcontrole.
- 11 Op 11 mei 2017, in de periode tussen indiening van die verzoekschriften en de uitspraak van de Krajský soud v Praze, heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) op een door verweerder ingesteld cassatieberoep het voornoemde vonnis van de Krajský soud v Praze van 4 oktober 2016 vernietigd op grond van het feit dat voor zover het belastingwetboek niet uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid om een gedeeltelijke aanslag op te leggen, de belastingdienst zich deze bevoegdheid niet mag toe-eigenen zonder wettelijk basis. Met betrekking tot het arrest van het Hof van Justitie in de zaak C-286/94, ██████████ e.a., heeft de Nejvyšší správní soud niet alleen vastgesteld dat in dat arrest niet wordt geoordeeld dat het naar nationaal recht moet zijn toegestaan een gedeeltelijke aanslag op te leggen voor het btw-overschot dat overeenstemt met het niet-betwiste gedeelte van de aftrek, maar eveneens dat de Belgische regels diametraal verschillen van de Tsjechische wetgeving, waarin is vastgelegd dat rechten moeten worden beschermd tegen onevenredig, dilatoir of willekeurig gedrag vanwege de belastingdiensten. De betrokken btw-plichtige kan in bepaalde omstandigheden verzoeken om een talmende belastingdienst te gelasten een

besluit vast te stellen ter zake van de voorliggende btw-kwestie: evenwel geen gedeeltelijk besluit, maar een besluit dat betrekking heeft op de btw voor het gehele belastingtijdvak.

- 12 Onder verwijzing naar dat vernietigingsarrest van de Nejvyšší správní soud heeft de Krajský soud v Praze bij vonnis van 13 juni 2017 de vorderingen op grond van verweerders stilzitten afgewezen voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016. **Verzoekster** heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld op grond dat het nationale procesrecht niet in overeenstemming is met het rechtstreeks toepasselijke Unierecht. Verzoekster kan zich vinden in het feit dat de teruggave van een btw-overschot wordt uitgesteld vanwege een lopende controle waarbij het recht daarop ter discussie staat, maar dan slechts voor zover het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd, wat volgens haar niet zo is in het onderhavige geval, waarin het ingehouden gedeelte van het door verzoekster aangegeven btw-overschot nooit op de ene of andere manier ter discussie is gesteld door verweerder en geen voorwerp uitmaakt van een controle.
- 13 In zijn opmerkingen over het cassatieberoep betoogt **verweerder** dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen een recht op aftrek, dat ontstaat uit hoofde van de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn, en een recht op teruggaaf van een btw-overschot, dat ontstaat uit hoofde van artikel 183 van de btw-richtlijn. Aangezien een btw-overschot betrekking heeft op een belastingtijdvak en volgt uit een wiskundige berekening, vormt het noodzakelijk een ondeelbaar geheel. Dus bestaat er niet zoiets als het onbetwiste gedeelte van een btw-overschot waarvoor een „gedeeltelijke” aanslag zou kunnen worden opgelegd en dat gedeeltelijk zou kunnen worden betaald aan verzoekster. De belastingplichtige ontvangt een vergoeding in de vorm van rente op het ingehouden bedrag indien het btw-overschot wordt ingehouden gedurende een langere periode dan normaal.

Analyse van de prejudiciële vraag

- 14 Wat de rechtspraak van het Hof van Justitie betreft, worden de op grond van nationale wetgeving aan belastingplichtigen opgelegde verplichtingen voornamelijk geregeld in de artikelen 183 en 273 van de btw-richtlijn. De rechtspraak van het Hof van Justitie heeft in dat verband gewezen op het belang van de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit.
- 15 De verwijzende rechter merkt op dat het Hof van Justitie in punt 53 van zijn arrest van 12 mei 2011, [REDACTED] 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), dat betrekking heeft op de verlenging van de termijn voor teruggaaf van btw-overschotten, heeft geoordeeld dat het economisch nadeel dat de belastingplichtige ondervindt (als gevolg van het feit dat hij tijdelijk niet over een geldbedrag beschikt) kan worden gecompenseerd door betaling van rente, waardoor aldus het beginsel van fiscale neutraliteit wordt nageleefd.

- 16 In zijn arrest van 18 december 1997, ██████████ e.a. (C-286/94, EU:C:1997:623) heeft het Hof van Justitie onder meer geoordeeld dat ingeval de inhouding van het voor teruggaaf in aanmerking komend btw-overschot wordt opgeheven, de berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het betrokken btw-overschot normaal gesproken had moeten zijn terugbetaald, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.
- 17 De verwijzende rechter wijst eveneens op de punten 33 en 34 van het arrest van 25 oktober 2001, Commissie/Italië (C-78/00, EU:C:2001:579) betreffende artikel 183 van de btw-richtlijn, waarin het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de teruggaaf van btw-overschotten moet geschieden binnen een redelijke termijn door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en dat de wijze van teruggaaf in ieder geval geen enkel financieel risico mag meebrengen voor de belastingplichtige.
- 18 Wat de naar Tsjechisch recht geldende procedure betreft, merkt de verwijzende rechter op dat indien een belastingdienst in plaats van een belastingaanslag op te leggen een procedure van informatie-opvraging of een belastingcontrole start, hij geen besluit tot een aanslag in de btw – dat dus de in § 105, lid 1, van de btw-wet neergelegde termijn van dertig dagen doet lopen voor de teruggaaf van een btw-overschot – hoeft vast te stellen gedurende een termijn van drie jaar vanaf de start van de belastingcontrole. In bepaalde gevallen kan worden toegestaan dat de termijn geleidelijk wordt verlengd (bijvoorbeeld teneinde de belastingdienst de tijd te geven om zich in verbinding te stellen met de belastinginstanties in een andere lidstaat of een derde land) tot een termijn van hoogstens tien jaar.
- 19 De Tsjechische wetgeving staat niet toe dat een belastingdienst een besluit vaststelt met betrekking tot belasting die slechts een gedeelte van het belastingtijdvak bestrijkt of die enkel slaat op belastbare handelingen die niet ter discussie staan: het is veeleer zo dat, zelfs ingeval slechts een enkele aan de btw onderworpen handeling van het belastingtijdvak moet worden gecontroleerd, de aanslag in de btw automatisch wordt uitgesteld voor het gehele belastingtijdvak totdat de belastingcontrole of de procedure van informatie-opvraging met betrekking tot dat belastingtijdvak is afgelopen. Deze benadering kan worden beschouwd als een standaardmaatregel ter voorkoming van belastingfraude die een juiste heffing van de belastingen mogelijk maakt en bij gebreke waarvan een doeltreffende belastinguitvoering moeilijk denkbaar is. De verwijzende rechter vindt evenwel dat de toepassing van deze maatregelen een aantal problemen teweegbrengt en het beginsel van neutraliteit van btw ondermijnt. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer een belastingdienst die voorafgaand aan de aanslag in de btw een procedure van informatie-opvraging is gestart, moet wachten om een aanslag op te leggen en dus ook met de daaruit voortvloeiende teruggave van btw betreffende het geheel van de belastbare handelingen in een eerder stadium van een bepaald belastingtijdvak, ook al heeft hij bij slechts enkele van die handelingen bedenkingen. Hetzelfde geldt in de situatie waarin een belastingcontrole werd gestart.

- 20 De in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie onderschreven algemene oplossing (de bepaling van een redelijke termijn en de vergoeding in de vorm van verdragingsrente) biedt inderdaad slechts gedeeltelijk soelaas voor het probleem van de inhouding van een btw-bedrag dat verband houdt met het recht op aftrek. De invoering van verdragingsrente en de bepaling van een redelijke termijn vormen een compromis tussen enerzijds de doelstelling om op een doeltreffende manier te zorgen voor een juiste belastingheffing en om belastingfraude te voorkomen (ter bescherming van de overheidsmiddelen van de lidstaten) en anderzijds het beginsel van de neutraliteit van de btw (dat bescherming biedt aan belastingplichtigen bij wie een controle wordt uitgevoerd, en zorgt voor een gelijke behandeling van afzonderlijke belastingplichtigen). Dat alles biedt echter geen oplossing voor het onmiddellijke cashflowverlies en de gevolgen die dat met zich meebrengt.
- 21 Met betrekking tot de duur van een redelijke termijn heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de overbrenging van een btw-overschot naar het volgende belastingtijdvak in overeenstemming is met het Unierecht (zie het voornoemde arrest [REDACTED] 3) of dat een periode van een jaar voor de renteloze inhouding van een bedrag aan afgetrokken voorbelasting, zoals is voorzien in de btw-richtlijn, redelijk is als dat de lidstaat toestaat de rechtmatigheid van de toe te passen aftrek van voorbelasting te onderzoeken (zie arrest van 29 [juli] 2010, [REDACTED] C-188/09, , punt 21).
- 22 Wat de inhouding van een voor teruggaaf in aanmerking komend btw-overschot betreft, kan het onmiddellijke cashflowverlies nauwelijks worden „gecompenseerd” door nabetalingen na drie maanden of meer van een percentage van de ingehouden aftrek, aangezien tegen die tijd mogelijk insolventieprocedures zullen zijn ingeleid die voor langere tijd schade kunnen toebrengen aan de reputatie van een belastingplichtige; gedwongen tenuitvoerlegging kan eveneens de verkoop van bedrijfsactiva (met inbegrip van onvervangbare activa zoals knowhow, octrooien enzovoorts) met zich meebrengen of uitstel inhouden voor de persoon om zijn verplichtingen te kunnen nakomen, wat dan weer het vertrouwen aantast dat handelspartners in de belastingplichtige hebben. De belastingplichtige kan mogelijk een lening aangaan om het cashtekort te overbruggen en zal wel terugbetaling verkrijgen van de redelijke kosten die hij in dat verband maakt. Grote financiële risico's brengen echter liquiditeitsverlies met zich mee voor startende bedrijven. Wanneer de betaling van een bedrag aan afgetrokken voorbelasting wordt opgeschort, brengt dat belastingplichtigen die in de eerste maanden geld investeren om een bedrijf op de rails te zetten (de bouw van een pand, de aanschaf van materieel, enzovoorts), vaak in een lastig parket. Deze vennootschappen kunnen veelal niet bogen op enige voorgeschiedenis bij financiële instellingen en moeten om een overbruggingsgarantie of –krediet te krijgen dan ook een ingewikkeld en langdurig proces doorlopen. Al die situaties zijn evenwel financieel oplosbaar, zij het dat een bedrijf met name in de beginfase een aantal niet-fysieke gevolgen ondervindt. Pas opgerichte belastingplichtigen vormen vanuit het oogpunt van nationale regeringen inderdaad het grootste risico op belastingfraude.

- 23 De rechter is van oordeel dat deze systemische tekortkomingen niet strijdig zijn met het Unierecht, aangezien de gevolgen ervan in de praktijk kunnen worden overbrugd en binnen de grenzen blijven van wat noodzakelijk en doeltreffend is om een juiste inning van de btw te verzekeren en om fraude te voorkomen. Volgens de verwijzende rechter is er echter wel sprake van schending van Unierechtelijke beginselen in de situatie – en spijtig genoeg doen dergelijke situaties zich in de praktijk voor – waarin een belastingplichtige, vaak zonder actief daaraan deel te nemen, een schakel vormt in een keten die is opgezet met het oog op belastingfraude, of zelfs nog maar ervan wordt verdacht daarbij betrokken te zijn. De belastingdienst moet die verdachtmakingen onderzoeken en treft dan maatregelen die vertraging veroorzaken bij de teruggave van btw-overschotten aan de belastingplichtigen. De maatregelen slaan in de praktijk op het gehele belastingtijdvak: vraagtekens bij afzonderlijke belastbare handelingen worden stapsgewijze opgehelderd (of er wordt meteen aangegeven dat bepaalde belastbare handelingen niet verdacht zijn). Zelfs indien de belastingplichtige meteen aantoonbaar recht te hebben op aftrek van de btw over een bepaalde belastbare handeling in een eerder stadium (of aantoonbaar dat geen twijfel bestaat over de rechtmatigheid van die aftrek), dan moet de belastingdienst, gelet op het feit dat de maatregel slaat op een belastingtijdvak en niet op een bepaalde belastbare handeling, het terug te geven bedrag aan afgetrokken voorbelasting inhouden totdat hij alle belastbare handelingen van het belastingtijdvak in kwestie heeft onderzocht en afgehandeld. Pas daarna zal de belastingdienst de aanslag opleggen.

Standpunt van de verwijzende rechter

- 24 De verwijzende rechter is van oordeel dat het vereiste van volstreekte neutraliteit van de btw in de onderhavige situatie onmogelijk houdbaar is. Een aantal maatregelen inzake belastinguitvoering is volstrekt noodzakelijk voor een juiste heffing van de belasting en een volledige correctie vooraf (preventie) van alle gevolgen ervan is niet mogelijk: schadevergoeding en herstel van de gebreken kunnen nooit ervoor zorgen dat de toestand volledig in natura wordt hersteld (en dat wordt teruggekeerd naar de status quo ante).
- 25 Deze toestand vloeit voort uit de bestaande informatie-asymmetrieën. De belastingdienst wacht op alle relevante informatie die de belastingplichtige moet bezorgen opdat de aanslag kan worden opgelegd. Tsjechië levert evenwel inspanningen om die informatiekloof te dichten door maatregelen in te voeren die online in real time functioneren. Toch bestaan er ondanks deze maatregelen (opvolgingsverklaringen, elektronische registratie van verkopen) nog steeds grijze zones in de informatieverstrekking, een toestand die is verergerd als gevolg van de teruggaaf van btw in grensoverschrijdende situaties tussen afzonderlijke lidstaten (afrekken die verband houden met de grensoverschrijdende verplaatsing van goederen). Lidstaten maken gebruik van maatregelen die een antwoord bieden op de huidige en vaak specifieke uitdagingen die de toepassing van de btw in de praktijk met zich meebrengt.

- 26 In verband met de verplichting tot eerbiediging van het beginsel van de neutraliteit van de btw vindt de verwijzende rechter het cruciaal om te verwijzen naar de beginselen van rechtszekerheid en voorspelbaarheid van wetgeving. De nationale bepalingen inzake de inhouding van btw-overschotten zijn vastgelegd in de vorm van wetgeving en de gevolgen ervan zijn voorspelbaar voor de belastingplichtigen. Die inhouding vormt een risico dat zij kunnen voorzien en waarop zij zich kunnen instellen. Wanneer zich derhalve een situatie voordoet waarin een belastingplichtige wordt geconfronteerd met bedenkingen vanwege de belastingdienst, heeft deze belastingplichtige er alle belang bij dat bedenkingen die slaan op een bepaalde belastbare handeling waarvoor aanspraak op btw-aftrek wordt gemaakt, zo snel mogelijk uit de weg worden geruimd. Tegelijkertijd kan redelijkerwijs niet van de belastingdienst worden verwacht dat hij de belastingplichtige al verdragingsrente betaald vanaf het moment van de informatieopvraging, aangezien dat in bepaalde gevallen het soort grijze zones neigt tot stand te brengen die de belastingdienst net moet controleren. De inhouding van een btw-overschot gedurende een redelijke periode kan dan ook worden gerechtvaardigd zonder dat verdragingsrente daarvoor verschuldigd is
- 27 Btw-neutraliteit kan dus worden ingeperkt. Die inperking mag evenwel niet het recht op aftrek aantasten doordat dit recht systematisch ter discussie zou worden gesteld. In dit verband moet een evenwicht worden gevonden tussen het belang van de staat om een juiste belastingheffing te verzekeren en het belang van de belastingplichtige om de toepasselijke aftrek van voorbelasting te verkrijgen.
- 28 De systemische schending van het recht op aftrek schuilt volgens de verwijzende rechter net in het feit dat een lidstaat een bepaalde belastbare handeling waarvoor de belastingplichtige een recht geldend maakt – en waarvan de rechtmatigheid niet in twijfel wordt getrokken – niet erkent gedurende een bepaalde periode of omgekeerd niet toestaat dat de rechtmatigheid ervan wordt aangetoond. De verwijzende rechter is van oordeel dat in deze zaak in het bijzonder niet kan worden gerechtvaardigd dat grenzen worden gesteld aan de mogelijkheid om aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden van het recht op aftrek is voldaan (wat een van de formele voorwaarden is om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen). De mogelijkheid om zijn recht op aftrek aan te tonen mag de belastingplichtige niet worden ontzegd simpelweg omdat de belastbare handeling in kwestie werd aangegeven in een bepaald belastingtijdvak of omdat voor het geheel van de in dat belastingtijdvak aangegeven belastbare handelingen nog geen aanslag is opgelegd (vanwege het feit dat er bedenkingen zijn bij een aantal ervan).
- 29 De verwijzende rechter stelt in het algemeen niet ter discussie dat een aanslag in de btw kan worden opgelegd met betrekking tot een bepaald belastingtijdvak. Wanneer de tegenovergestelde benadering zou worden voorgestaan, zou in de praktijk een aanslag moeten worden opgelegd met betrekking tot elke belastbare handeling, wat in werkelijkheid onmogelijk is. Bij het opstellen van nationale wetgeving, met name wanneer het gaat om maatregelen en verplichtingen waarin wordt voorzien op grond van de artikelen 183 en 273 van de btw-richtlijn, moet steeds in het achterhoofd worden gehouden dat de vervulling van de voorwaarden

om het recht op aftrek van btw te kunnen uitoefenen en vervolgens de betaling ervan te verkrijgen, betrekking heeft op een specifieke belastbare handeling; daarom mag dat recht niet eenvoudigweg afhankelijk worden gesteld van het feit dat meer algemeen aan de voorwaarden met betrekking tot andere belastbare handelingen is voldaan. De verwijzende rechter is van oordeel dat ingeval aan de voorwaarden voor de betaling van het bedrag aan afgetrokken voorbelasting met betrekking tot een belastbare handeling is voldaan, de betaling daarvan niet langer mag worden ingehouden.

- 30 De rechter merkt terloops op dat hij niet vooruitloopt op de vraag of, zo is voldaan aan de materiële voorwaarden, dit automatisch tot gevolg heeft dat de uitoefening (en niet louter de erkenning) van het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 178 van de btw-richtlijn wordt toegestaan. Advocaat-generaal Kokott bijvoorbeeld heeft op dat onderscheid gewezen in haar conclusie van 18 februari 2016 in de zaak [REDACTED] 06 (C-516/14, EU:C:2016:101).