

## HvJ Volkswagen AG: een verlichting voor de teruggaaf van btw?

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus, datum 24-04-2018

**Datum**

24-04-2018

**Auteur**

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

Op 21 maart 2018 heeft het HvJ zich uitgelaten over de zaak waarin mallen voor de fabricatie van verlichtingsapparatuur voor auto's aan Volkswagen AG waren verkocht, maar een verkeerde btw-behandeling werd toegepast. De vraag die het hof diende te beantwoorden was of het Unierecht zich tegen een regeling verzet waarin pas jaren na levering van goederen waarbij alsnog btw in rekening is gebracht, die btw ook is betaald en de belastingplichtige (ondernemer) het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond van een formele vervaltermijn zodat het verzoek om teruggaaf van btw wordt geweigerd.

De uitspraak van het Hof Volkswagen AG (zaak C-533/16) schijnt ook haar licht op de Nederlandse btw-praktijk als het gaat om verzoeken van teruggaaf van btw buiten de formele termijn. In deze publicatie gaan beide auteurs dan ook in op het arrest Volkswagen AG waarbij een koppeling wordt gemaakt met de thans in Nederland geldende formele vereisten rondom het recht op aftrek van voorbelasting.

### Achtergrond van HvJ Volkswagen AG

Deze Volkswagen-zaak ziet op btw-transacties die door Hella Leuchten-Systeme GmbH, gevestigd in Duitsland, en nog twee andere, in Slowakije gevestigde ondernemingen, Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. en Hella Slovakia - Signal Lighting (de Hella-ondernemingen) zijn verricht.

De Hella-ondernemingen verkochten in de periode 2004 tot en met 2010 mallen voor de fabricatie van verlichtingsapparatuur voor auto's aan Volkswagen AG, met haar zetel in Duitsland. Op de daarvoor uitgereikte facturen was geen btw vermeld, aangezien de Hella-ondernemingen meenden dat die transacties geen goederenleveringen waren, maar van btw vrijgestelde 'financiële compensaties'.

In het jaar 2010 constateerden de Hella-ondernemingen dat de in het verleden gehanteerde btw-behandeling onjuist was. Daarop werd besloten de btw alsnog per afzonderlijke facturen in rekening te brengen en een aanvullende btw-aangifte in te dienen én de btw te voldoen. Vervolgens verzocht Volkswagen AG de belastingdienst Bratislava I (Slowakije) om teruggaaf van de btw die zij over die leveringen had betaald. Hierop kreeg zij te horen dat slechts een gedeeltelijke teruggaaf werd verleend. De belastingdienst Bratislava accepteert het verzoek namelijk enkel met betrekking tot de goederenleveringen die waren verricht in de periode van 2007 tot en met 2010. Het verzoek dat betrekking had op de periode van 2004 tot en met 2006 werd afgewezen op grond van het feit dat de (formele) vijfjarige vervaltermijn waarin het Slowaakse recht voorziet, was verstreken.

Daarop volgde hoger beroep bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek), die het hof om uitleg van het nationale recht verzocht inzake de vaststelling van de aanvangsdatum van de vijfjarige vervaltermijn en of de nationale wetgeving met het Unierecht en de rechtspraak van het Hof strookte. De Najvyšší súd Slovenskej republiky verzocht het hof dan ook – hieronder samengevat – om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1 Moet voor de uitoefening van het recht op btw-teruggaaf aan de volgende cumulatieve voorwaarden zijn voldaan:
  - a) levering van de goederen of diensten, en
  - b) vermelding van de btw op de factuur door de leverancier?
- 2 Is het in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel of het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw dat de termijn voor belastingteruggaaf wordt berekend vanaf een tijdstip waarop niet aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingteruggaaf is voldaan?
- 3 Moet het recht op aftrek van voorbelasting worden geaccepteerd in het licht van de fiscale neutraliteit en de omstandigheden van deze zaak nu de leverancier btw in rekening heeft gebracht en deze belasting heeft afgedragen vóór het verstrijken van de in de nationale regelgeving bepaalde vervaltermijn?
- 4 Als de belasting is geïnd en er geen risico bestaat op belastingfraude of niet-betaling, brengen de beginselen van de fiscale neutraliteit en de evenredigheid dan met zich mee dat een belastingplichtige het recht op teruggaaf

van de betaalde belasting niet kan worden ontzegd ondanks het verstrijken van de termijn in de nationale regelgeving?

- 5 Kan het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en/of het recht op behoorlijk bestuur als bedoeld in art. 41 van het Handvest met zich meebrengen dat voor de termijn voor een belastingteruggaaf wordt aangesloten bij de datum waarop de belastingplichtige het recht op belastingteruggaaf uitoefent en daarmee de nationale bepaling terzijde kan worden geschoven?

## Conclusie advocaat-generaal

Alvorens het hof uitspraak nam, was het advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona die zich boog over de vraag of in bepaalde omstandigheden (onbillijke situaties) formele regels aan de kant kunnen worden geschoven als het gaat om het (alsnog) verlenen van een teruggaaf van btw. Op 26 oktober 2017 nam de A-G een heldere conclusie: btw komt voor teruggaaf in aanmerking omdat in casu sprake was van een dusdanige bijzondere situatie.

De bijzonderheid bestond volgens de A-G uit de omstandigheden dat de btw pas na afloop van de vijfjaarstermijn door de leverancier in rekening werd gebracht, de belastingdienst deze btw incasseerde en vervolgens – in strijd met de fiscale neutraliteit – deze btw niet aan de afnemer wilde teruggeven. De A-G legt art. 167 Btw-richtlijn aldus uit dat een belastingplichtige, die te goeder trouw handelt, het recht op btw-afrek niet (volledig) mag worden ontnomen. Ondanks dat op grond van art. 273 Btw-richtlijn 2006/112 lidstaten maatregelen moeten nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, mogen de gestelde termijnen voor uitoefening van het recht op afrek niet verdergaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is waarbij geen afbreuk aan de btw-neutraliteit mag plaatsvinden. De gedraging van de Slowaakse autoriteiten was naar de mening van de A-G dan ook onevenredig.

Op basis van de conclusie van de A-G kan dus worden afgeleid dat in het kader van de neutraliteit het van groot belang is dat vaststaat c.q. moet worden betoogd dat de belastingplichtige te goeder trouw is en dat een overheid onevenredig handelt waardoor op basis van nationale regels (zoals een vijfjaarstermijn) het recht op afrek wordt ontzegd.

## Arrest van het HvJ zaak C-533/16

Het hof besliste al eerder (HvJ 28 juli 2016, zaak C-332/15 (Astone), ECLI:EU:C:2016:614) dat het neutraliteitsbeginsel 'voorrang' heeft als het gaat om het recht op afrek aangezien dit een integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt.

Het was in eerste instantie te verwachten dat het hof, in navolging van onder andere HvJ Astone en de conclusie van de A-G, via het beginsel van btw-neutraliteit de afrek van voorbelasting zou toelaten ook in de gevallen dat bepaalde voorwaarden niet waren vervuld. Het hof is (meestal) van oordeel dat het recht op afrek van btw namelijk zo veel mogelijk moet worden geëerbiedigd (zie ook bijvoorbeeld: HvJ 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatex ), ECLI:EU:C:2016:691). In de Volkswagen-zaak oordeelt het hof dat de Slowaakse regeling inzake de btw-teruggaaf strijdig is met het EU-recht. Ook hier komt het hof via de bandbreedte van het neutraliteitsbeginsel tot deze constatering, maar stelt hierbij wel als voorwaarde voor het recht op btw-afrek dat sprake moet zijn van naleving van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten (zie ook: HvJ 19 oktober 2017, zaak C-101/16 (Paper Consult), ECLI:EU:C:2017:775). Het hof geeft vervolgens aan dat deze (beide) voorwaarden met zich meebrengen dat het recht op btw-afrek krachtens art. 167 van richtlijn 2006/112 weliswaar ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar dat het recht op voorafrek pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (HvJ 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatex ), ECLI:EU:C:2016:691, punt 35).

Het hof beslist dan ook dat op basis van de omstandigheid dat de Hella-ondernemingen pas in 2010 hebben voldaan aan hun btw-verplichtingen, de facturen op dat moment hebben opgesteld met vermelding van de btw, aanvullende btw-aangiften hebben ingediend bij de bevoegde nationale autoriteit en de verschuldigde btw hebben afgedragen aan de Staat, deze handelswijze ervoor heeft gezorgd dat het risico van belastingfraude of niet-betaling van de btw werd uitgesloten. Dit brengt dan vervolgens met zich mee dat het voor Volkswagen AG objectief onmogelijk was om haar recht op teruggaaf (eerder) uit te oefenen. De rechtzettingen was hiervoor noodzakelijk. Door de rechtzettingen werd volgens het hof alsnog aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-afrek voldaan zodat Volkswagen AG overeenkomstig richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit moest worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Gelet op het voorgaande komt het hof dus enkel toe aan de beantwoording van de eerste tot en met de vierde vraag. Volgens het hof moet het Unierecht aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin pas verschillende jaren na levering van de goederen in kwestie btw aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en al was verstreken toen hij zijn verzoek om teruggaaf indiende. Op basis van het arrest kan dus worden gezegd dat als de btw pas later in rekening is gebracht, de formele termijn wordt

opgerekt. Het recht op aftrek van btw kan immers pas worden uitgeoefend op het moment dat de ondernemer beschikt over een factuur met daarop vermelde btw. Is de btw dus door een omissie van de leverancier pas een of twee jaar later in rekening gebracht aan de afnemer, dan lijkt het redelijk dat ook de vijfjaarstermijn om die aftrek te kunnen claimen met diezelfde termijn wordt opgerekt.

## Een verlichting voor de teruggaaf van btw?

Aangezien Volkswagen geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met de Hella-ondernemingen in het spel was, kon een vervaltermijn die inging op het tijdstip waarop de goederen werden geleverd en die voor bepaalde perioden al was verstreken vóór de betrokken rechtzettingen hadden plaatsgevonden, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat Volkswagen haar recht op btw-teruggaaf verloor. De Slowaakse belastingdienst wees het verzoek af voor zover het betrekking had op de periode van 2004 tot en met 2006 op grond dat de vijfjarige vervaltermijn waarin het Slowaakse recht voorziet, was verstreken. De belastingdienst nam in dat verband het standpunt in dat het recht op btw-teruggaaf was ontstaan bij levering van de goederen, dat wil zeggen op het tijdstip waarop de btw verschuldigd was geworden, zodat het recht op teruggaaf van de btw voor de periode van 2004 tot en met 2006 reeds was vervallen op de datum waarop het verzoek om teruggaaf werd ingediend.

Opvallend is dat ondanks het verstrijken van de formele termijn het besluit – anders dan in Nederland – wél kon worden aangevochten bij de bestuurlijke beroepsinstantie (directie belastingen van de Slowaakse Republiek) en vervolgens bij de regionale rechter (de Krajský súd v Bratislave) met het verzoek om de weigering (het besluit) nietig te verklaren. Deze rechtsmiddelen hebben er uiteindelijk toe geleid dat Volkswagen AG, via het HvJ, alsnog aftrek van voorbelasting kan genieten.

Als een koppeling met Nederland wordt gemaakt, dan valt op dat de Nederlandse fiscus eveneens een formele benadering hanteert als het gaat om de mogelijkheid om btw terug te vragen. Tot 2009 bestond nog de mogelijkheid om in bijzondere gevallen tot tien jaar terug nog btw terug te vragen. Die mogelijkheid is echter komen te vervallen. De teruggaaftermijn is momenteel gelijkgesteld met de naheffingstermijn van vijf jaar. Op het eerste gezicht lijkt de vijfjaarstermijn voor naheffing en ambtshalve teruggaaf in evenwicht te zijn.

Maar hoe wordt in Nederland omgegaan met een 'Volkswagen AG-situatie' of situaties waarin een btw-ondernemer om een ambtshalve teruggaaf van btw verzoekt, of te laat is met het indienen van een bezwaar en de inspecteur het verzoek afwijst? En wat als op basis van latere jurisprudentie alsnog blijkt dat de belastingplichtige destijds gelijk had en het teruggaafverzoek valide was en daarmee onterecht is afgewezen? Bestaat er dan een extra termijn bovenop de vijfjaarstermijn? Het antwoord is: neen.

Toch zou je in soortgelijke situaties denken aan 'compensatie' op basis van het evenredigheidsbeginsel. De overheid lijdt uiteindelijk geen verlies: er is eerder sprake van ongerechtvaardigde verrijking. De enige rechtvaardiging die je hier zou kunnen vinden voor toepassing van de vijfjaarstermijn is de toepassing van het rechtzekerheidsbeginsel in het algemeen. De ondernemer in kwestie heeft daar op dat moment alleen niets aan en zal zich dan ook tot de civiele rechter moeten wenden, het probleem blijft echter dat hij zijn 'eigen gelijk' niet bij de bestuursrechter, en eventueel via het HvJ, kan afdwingen.

Helaas ontbreekt in Nederland – anders dan in Slowakije – een rechtsmiddel bij de bestuursrechter als het gaat om besluiten die in de ambtshalve sfeer worden genomen. De AWR kent namelijk een zogenoemd 'gesloten systeem van rechtsbescherming'. Dat betekent dat alleen (bezwaar en) beroep openstaat tegen uitspraken op bezwaar inzake belastingaanslagen en andere met zo veel woorden in de AWR aangeduide 'voor bezwaar vatbare beschikkingen'. Beroep tegen alle andere ambtshalve of op verzoek genomen beslissingen is (met uitzondering van de IB) in het algemeen niet mogelijk. De beslissing van de inspecteur op grond van art. 65 AWR is daarmee niet vatbaar voor bezwaar en beroep. Wij betreuren het dan ook dat geen rechtsmiddelen kunnen worden aangewend tegen een afwijzende ambtshalve beslissing. Is het niet rechtvaardig om bezwaar open te stellen tegen een ambtshalve genomen besluit zoals dat ook kan tegen een naheffingsaanslag in diezelfde termijn van vijf jaar?

## Conclusie

In de Volkswagen-zaak is de btw door de leverancier aan de fiscus voldaan en werd de aftrek niet toegestaan. Door de rechtzettingen (buiten de formele termijn) werden de materiële en formele voorwaarden alsnog vervuld zodat het HvJ het recht op aftrek van voorbelasting in stand houdt.

Deze zaak brengt echter nog wel iets anders aan het licht. Als deze identieke zaak zich namelijk in Nederland had voorgedaan, dan was deze zaak waarschijnlijk heel anders afgelopen. De inspecteur had het verzoek om (ambtshalve) teruggaaf van btw namelijk simpelweg kunnen weigeren omdat de formele termijn van vijf jaar was overschreden. Wegens het ontbreken van rechtsbescherming had de belastingplichtige vervolgens het recht op aftrek uiteindelijk niet hebben *gekregen* met een schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel tot gevolg.

Wij hopen dat de Volkswagen-zaak voor het voetlicht heeft kunnen brengen dat de rechtsbescherming in Nederland binnen de ambtshalve sfeer te wensen overlaat. Wellicht dat de staatssecretaris na het lezen van het arrest van het HvJ alsnog het licht zal zien. Wij zullen ieder geval blijven pleiten voor een open stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken.

Voetnoten

[\[1\]](#)

Mr. R. Vos (advocaat) en mr R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.