

Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos, datum 23-10-2018

Datum

23-10-2018

Auteur

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos^[1]

Auteursprofiel

[R. Jeronimus](#)

[R. Vos](#)

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

In de periode 1 januari 2017 tot 1 oktober 2018 heeft het HvJ zich over circa 145 belastingzaken uitgelaten. Van al deze belastingzaken ging het in 71 gevallen over uiteenlopende btw-gerelateerde kwesties waarbij de fiscale neutraliteit in één op de tien btw-zaken een centrale rol speelde. Als naar de gepubliceerde rechtspraak van het HvJ wordt gekeken, valt op dat in 2017 de fiscale neutraliteit in de zin van het gelijkheidsbeginsel aan de orde kwam, terwijl in 2018 (tot op heden) uitspraken zijn gedaan over de fiscale neutraliteit als beginsel van neutrale btw-behandeling. In dit artikel gaan de auteurs nader in op de twee verschijningsvormen van het beginsel van fiscale neutraliteit waarbij de fiscale procedures bij het HvJ als uitgangpunt worden genomen.

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos^[1]

Fiscale neutraliteit: gelijke behandeling en neutrale btw-behandeling

Als lidstaten uitvoering geven aan de Btw-richtlijn dient een lidstaat rekening te houden met het in het btw-~~recht~~ neergelegde neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is namelijk een fundamenteel beginsel van de btw, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting is.

In algemene zin kan het neutraliteitsbeginsel in twee beginselen worden opgesplitst. Ten eerste staat het neutraliteitsbeginsel eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, in het kader van de btw-heffing verschillend worden behandeld. Ten tweede verzet het neutraliteitsbeginsel zich tegen de omstandigheid dat btw-ondernemers, als belastingontvanger voor rekening van de Staat, niet worden bevrijd van de uiteindelijke btw-~~last~~ (voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf belastbaar zijn).

2017: fiscale neutraliteit als beginsel van gelijke behandeling

In 2017 heeft het HvJ zich voornamelijk gebogen over het gelijkheidsbeginsel (in de zin van neutraliteit). Het gelijkheidsbeginsel verbiedt namelijk dat soortgelijke goederen of diensten – die wegens soortgelijkheid worden geacht met elkaar te concurreren – uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Het beginsel van fiscale neutraliteit komt hier tot uitdrukking in de zin van gelijke behandeling op btw-gebied en wijkt af van het nationale gelijkheidsbeginsel dat wij kennen als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

In tegenstelling tot het nationale gelijkheidsbeginsel (als abbb), geldt het beginsel van fiscale neutraliteit namelijk niet alleen tussen (direct) concurrerende marktdeelnemers, maar ook tussen marktdeelnemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (Arrest Marks & Spencer II, zaak C-809/06, EU:C:2008:211). De fiscale neutraliteit verzet zich dan ook tegen een verschillende btw-behandeling van soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren (Commissie/Frankrijk, zaak C-481/98, EU:C:2001:237 en The Rank Group, zaken C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719).

Als een geschil bestaat over soortgelijke goederen of diensten, is het aan de nationale rechter om hierover (uiteindelijk) te oordelen. Bij deze beoordeling dient vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument te worden gekeken of sprake is van een gelijke of soortgelijke situaties.

In algemene zin kan worden gezegd dat goederenleveringen en/of diensten soortgelijk zijn wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen, aan dezelfde behoeften van de consument voldoen en de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed (dan wel dienst) aan te schaffen niet aanmerkelijk beïnvloeden. Het vergelijkbare gebruik is in deze gevallen dan ook de maatstaf (K, zaak C-471/13, EU:C:2014:2207).

Het is echter niet zo dat indien een verschil in behandeling bestaat, daarmee direct sprake is van een schending van de fiscale neutraliteit. Ook in de gevallen dat een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare situaties wordt vastgesteld, kan het zo zijn dat het beginsel van gelijke behandeling (alsnog) niet is geschonden omdat er voor dit verschil in behandeling een rechtvaardiging bestaat (Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., zaak C-427/07, EU:C:2008:728). Van een rechtvaardiging is bijvoorbeeld sprake wanneer een wettelijk doel wordt nagestreefd of wanneer een speciale btw-maatregel wordt genomen die er juist toe leidt dat een verschil wordt ingevoerd. Hierbij moet het verschil in behandeling echter wel in verhouding staan tot dat doel (Schaible, zaak C-101/12, EU:C:2013:661 en Glatzel, zaak C-356/12, EU:C:2014:350).

Wij zien dat het HvJ zich in maart van 2017 voor het eerst uitspreekt over een mogelijke schending van de fiscale neutraliteit. Het betreft direct een onderwerp dat tot de verbeelding spreekt en waar wij in het verleden al eerder aandacht aan hebben besteed in 'E-book: een ongelijke strijd in btw-tarifiering of niet?', *BTW-bulletin* 2015/67.

In maart 2017 gaat de zaak C-390/15 om een verschil in behandeling tussen publicaties die op een fysieke drager beschikbaar worden gesteld en publicaties die langs elektronische weg worden doorgegeven. Het HvJ besliste dat, ondanks het feit dat sprake was van soortgelijke goederenleveringen, een rechtvaardiging bestond (wegens bijzondere btw-regelgeving) om een verschil in btw-behandeling in stand te laten. Hierbij zij opgemerkt dat de Raad van de Europese Unie (in navolging van het Europees Parlement) op 2 oktober 2018 heeft ingestemd dat lidstaten de mogelijkheid krijgen het verlaagde btw-tarief ook toe te passen op publicaties die langs elektronische weg beschikbaar worden gesteld. Het voorstel om het btw-tarief voor elektronische en fysieke publicaties gelijk te behandelen, ligt klaar voor invoering (voorstel E160051). De volgende zaak van 2017 is eveneens van maart 2017 en in lijn met de vorige zaak. Het HvJ deed namelijk uitspraak in de zaak C-573/15: Belgische Staat/Oxycure Belgium waarin eveneens geen schending van de fiscale neutraliteit werd aangenomen omdat zuurstofconcentratoren, in tegenstelling tot zuurstofflessen, niet onder de werkingssfeer van bijlage III van de Btw-richtlijn konden vallen. De Belastingdienst in België was daarom niet verplicht – op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit – het verlaagde tarief uit te breiden tot zuurstofconcentratoren, ondanks het feit dat deze producten – volgens het HvJ – door de consument als soortgelijk aan producten werden gezien in vergelijking met de goederen die wel voor het verlaagde tarief vielen.

In de zaak van juni 2017 (zaak C-38/16: Compass Contract Services/Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs) wenste de belastingplichtige via het neutraliteitsbeginsel (in de zin van het gelijkheidsbeginsel) zijn teruggaaf van btw alsnog te kunnen claimen.

In deze zaak werd de belastingplichtige geconfronteerd met de omstandigheid dat zij haar recht op een teruggaaf van btw had verspeeld omdat de overheid de teruggaaftermijn van btw van zes jaar tot drie jaar had verkort. Het HvJ kwam in deze zaak echter tot het oordeel dat deze belastingplichtige niet vergelijkbaar was – hetgeen de belastingplichtige had betoogd – met andere marktdeelnemers die diezelfde autoriteiten om aftrek van voorbelasting hadden verzocht. Reeds om deze reden verzette het gelijkheidsbeginsel zich er niet tegen dat deze twee situaties ongelijk worden behandeld. Ook hier was geen sprake van een schending.

In november 2017 nam het HvJ in de zaak C-499/16: AZ/Minister Finansów voor het eerst een schending van de fiscale neutraliteit aan wegens een ongelijke btw-behandeling van goederen. De nationale wetgeving maakte namelijk een onderscheid in btw-behandeling tussen producten op basis van de houdbaarheidsdatum of uiterste verbruiksdatum. Producten vielen onder het verlaagde btw-tarief als ze een minimale houdbaarheidsdatum of uiterste verbruiksdatum hadden die langer dan 45 dagen was. Het HvJ stelde vast dat indien de houdbaarheid minder is dan 45 dagen dit voor de gemiddelde consument niet van doorslaggevend belang is maar de keuze van deze consument wel kan worden beïnvloed door de toepassing van verschillende btw-tarieven. In een dergelijk geval verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich dus tegen deze nationale bepalingen die de ongelijke behandeling veroorzaakten.

In de laatste zaak van 2017 (december) nam het HvJ eveneens een schending van de fiscale neutraliteit aan. Het betreft de zaak C-462/16: Finanzamt Bingen-Alzey/Boehringer Ingelheim Pharma waarin de fiscale neutraliteit zorgde voor een rechtvaardiging om de maatstaf van heffing te verlagen.

De belastingplichtige stelde namelijk dat een wettelijk ziekenfonds of de particuliere zorgverzekeraar zich beide aan het einde van de keten van handelingen bevinden, zodat de maatstaf van heffing in beide gevallen moest worden verlaagd. Het HvJ komt (uiteindelijk) via de twee vormen van de fiscale neutraliteit alsmede onder verwijzing naar het arrest Elida Gibbs, zaak C-17/94, EU:C:1996:400 tot het oordeel dat de fiscale neutraliteit met zich meebrengt dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk moet liggen, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Gelet op het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel (in brede zin) mag een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van deze farmaceutische onderneming dan ook plaatsvinden.

2018: fiscale neutraliteit als beginsel van neutrale btw-behandeling

Anders dan in 2017 heeft het HvJ zich in 2018 (tot op heden) uitsluitend uitgelaten over het EU-beginsel van fiscale neutraliteit in de zin van neutrale behandeling van belastingheffing (recht op aftrek van btw).

In de eerste zaak C-387/16: Nidera (28 februari 2018) van 2018 stond (misgelopen) rente in verband met een btw teruggaaf centraal. De belastingplichtige had over een periode waarin haar btw-registratie niet (meer) actief was een teruggaaf

verzocht waarna deze werd geweigerd omdat naar Litouws recht geen recht op aftrek van de betaalde btw bestond. Nadat de teruggaaf alsnog was verleend – nadat de belastingplichtige haar gelijk heeft moeten halen in zaak C-685/09, EU:C:2010:627 – werd de teruggaaf weliswaar verleend, maar kreeg de belastingplichtige slechts een beperkte vergoeding van de (misgelopen) rente.

Het HvJ komt in deze zaak tot het oordeel dat ondanks het feit dat art. 183 Btw-richtlijn niet voorziet in een verplichting tot betaling van rente over het terug te geven btw-overschot noch de datum bepaalt vanaf welke die rente is verschuldigd, dit niet met zich meebrengt dat een nationale regeling niet aan toetsing aan het Unierecht (de fiscale neutraliteit) is onderworpen (Enel Maritsa Iztok 3, zaak C-407/10, EU:C:2011:298).

Het beginsel van fiscale neutraliteit verzette zich er in deze zaak dan ook tegen dat het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd zou zijn, in casu werd verminderd om redenen die niet aan de belastingplichtige konden worden toegeschreven.

In maart 2018 oordeelde het HvJ in de zaak C-533/16 (Volkswagen). In 'HvJ Volkswagen AG: een verlichting voor de teruggaaf van btw?', *BTW-bulletin* 2018/35, hebben wij deze uitspraak al de nodige aandacht gegeven. In de kern ging deze zaak om de vraag óf het recht op teruggaaf van btw alsnog nog kon worden geëffectueerd (via het leerstuk van de fiscale neutraliteit).

De Belastingdienst nam 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 van de belanghebbende was vervallen op de datum waarop het verzoek om teruggaaf werd ingediend (ná vijf jaar). Het HvJ kwam – in tegenstelling tot de Belastingdienst – tot de conclusie dat het voor de belastingplichtige, gelet op de omstandigheden, objectief onmogelijk was haar recht op teruggaaf (eerder) uit te oefenen zolang er geen rechtzettingen hadden plaatsgevonden, aangezien zij niet beschikte over de juiste facturen en evenmin wist dat btw moest worden betaald. Pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd, en daarmee de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren, kon de belanghebbende overeenkomstig de richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit een teruggaaf indienen om te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Daarbij was wel van belang dat de belanghebbende geen blijk had gegeven van onzorgvuldig gedrag en dat er geen misbruik of frauduleuze samenspanning in het spel was, zodat het recht op btw-teruggaaf niet verloren ging.

Een halve maand na de Volkswagen-zaak volgde op 12 april 2018 zaak C-8/17 Biosafe – Indústria de Reciclagens/Flexipiso – Pavimentos. In deze zaak stond een soortgelijke vraag over een verzoek om teruggaaf van btw centraal.

In dit geval had een Portugese belastingplichtige goederen verkocht en daarbij het verlaagde btw-tarief in rekening gebracht terwijl dit het normale btw-tarief had moeten zijn. De Belastingdienst ging daarom over tot het naheffen van de btw. Belanghebbende betaalde de correctie en verstuurde debetnota's naar haar afnemers en verzocht deze afnemers het verschil in btw-tarief alsnog aan hem te vergoeden.

De afnemers weigerden dit verzoek om een extra btw-bedrag te voldoen, omdat zij deze btw niet meer in aftrek konden brengen wegens de in Portugal voorgeschreven termijn van vier jaar die was verstreken toen zij de debetnota's ontvingen. De belastingplichtige stelde bij het HvJ dat het beginsel van fiscale neutraliteit in de weg stond aan die omstandigheid dat het aan de afnemer extra in rekening gebrachte btw-bedrag niet meer in aftrek gebracht kon worden.

In lijn met de Volkswagen-zaak besliste het HvJ dat pas nadat de correctie was doorgevoerd er werd voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek en dat de afnemer alsnog kon verzoeken om – overeenkomstig de Btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit – te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw.

In de zaak C-81/17, Zabrus Siret/Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava besliste het HvJ op april 2018 over het recht op aftrek van voorbelasting.

In deze zaak was het voor de belastingplichtige in kwestie niet meer mogelijk voorbelasting te claimen voor de gedane belastingaangiften waarover reeds een belastingcontrole was uitgevoerd omdat Roemenië het beginsel van een eenmalige belastingcontrole kent. Dit beginsel brengt met zich mee dat uitkomsten van een belastingonderzoek niet meer kunnen worden aangepast (rechtszekerheid).

Volgens de Roemeense Belastingdienst (alsmede Roemeense rechters) kon de belastingplichtige zich dan ook niet met succes beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit aangezien haar het recht op aftrek van de btw simpelweg was ontzegd wegens het beginsel van een eenmalige belastingcontrole. Daarmee kon niet meer worden voldaan aan een formele voorwaarde voor het recht op aftrek.

In eerste instantie volgt het HvJ de Roemeense autoriteiten dat het recht op aftrek van de btw afhankelijk is gesteld van de in de Btw-richtlijn vastgestelde materiële en formele voorwaarden. Het HvJ oordeelt echter dat in deze zaak het recht op aftrek enkel is ontzegd omdat het voor de belastingplichtige onmogelijk was zijn btw-aangifte te verbeteren omdat een belastingcontrole was uitgevoerd.

Het HvJ geeft dan ook te kennen dat alleen een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft kan worden met het verval van het recht op aftrek. In deze zaak ging het echter om een nationale regeling waarbij het recht op aftrek van de btw na verloop van vijf jaar verjaarde,

maar in gevallen van een belastingcontrole deze termijn werd verkort. Het HvJ oordeelde dan ook dat het beginsel van neutraliteit verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (Astone, zaak C-632/15, EU:C:2016:614). Daarmee verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen de nationale regelgeving van Roemenië waarin het recht op aftrek onmogelijk werd gemaakt.

Tot slot behandelen wij nog zaak C-69/17: Siemens Gamesa Renewable Energy România van 12 september 2018. De belastingplichtige had in deze zaak verschillende goederen en diensten afgenomen van leveranciers die in Roemenië en andere landen van de Europese Unie waren gevestigd en voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd. Zij wilde het recht op aftrek van de btw over deze verwervingen uitoefenen en diende een btw-aangifte in. Vervolgens weigerde de Roemeense Belastingdienst het recht op aftrek van btw over deze verwervingen omdat het btw-identificatienummer van deze belastingplichtige ongeldig was verklaard wegens niet-indiening van de belastingaangiften.

Het HvJ komt wederom tot het oordeel dat aftrek van voorbelasting in beginsel moet worden toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (in lijn met de hiervoor beschreven zaak van 26 april 2018, Zabrus Siret, zaak C-61/17, EU:C:2018:283).

Het HvJ voegt hier nog aan toe – volgens vaste rechtspraak – dat het recht op aftrek alleen kan worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vast komt te staan dat sprake is van een geval van fraude of misbruik (zie bijvoorbeeld Paper Consult, zaak C-401/16, EU:C:2017:775 en Dobre, zaak C-659/17, EU:C:2018:161).

Conclusie: fiscale neutraliteit is belang(rijk) voor de praktijk

Zoals uit voorgaande uitspraken van het HvJ valt af te leiden, speelt de fiscale neutraliteit een belangrijke rol binnen btw-procedures. Als sprake is van een schending van de fiscale neutraliteit kan deze dus enerzijds zien op een ongelijke behandeling tussen (direct) concurrerende marktdeelnemers, of tussen marktdeelnemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden of anderzijds zien op een schending van het EU-beginsel van de fiscale neutraliteit dat zich verzet tegen (formele) nationale regelgeving van een lidstaat waarmee uitoefening van EU-rechten beperkt of onmogelijk worden gemaakt.

Met name als het gaat om fiscale neutraliteit in de zin van het gelijkheidsbeginsel zien wij dat het voor belastingplichtigen lastig(er) is aannemelijk te maken dat sprake is van een schending dan als het als het gaat om het EU-beginsel van de fiscale neutraliteit.

De jurisprudentie in 2018 laat (tot dusver) in ieder geval zien dat – zolang de belastingplichtige voortvarend handelt én niet betrokken is bij fraude of misbruik – de fiscale neutraliteit zich blijft verzetten tegen (formele) nationale regelgeving die basisrechten van de btw (zoals aftrek van voorbelasting) bemoeilijken of onmogelijk maken.

Het beginsel van fiscale neutraliteit blijft een beginsel waar rekening mee gehouden moet worden. In vrijwel elk geschil kan de fiscale neutraliteit een doorslaggevende rol spelen. De fiscale neutraliteit kiest vaak ook nog de kant van de belastingplichtige!

Voetnoten

[\[1\]](#)

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten te Rotterdam.