

Bij gebrek aan fraude, ontstaat het recht op btw-af trek op het ogenblik dat alle voorwaarden zijn vervuld (27 april 2018)

(noot onder EHVJ, 21 maart 2018, zaak C-533/16, Volkswagen AG)

Christian Amand, Advocaat Xirius

In een arrest van 8 mei 2008 had het Europees Hof van Justitie geoordeeld dat het feit dat de administratie voor de invordering van de btw over een langere termijn beschikt dan de btw-plichtige om deze btw te kunnen aftrekken geen schendig inhoudt van het gelijkheidsbeginsel (zaak C-95/07, *Ecotrade*). Enige omzichtigheid is geboden bij een (gedwongen of spontane) regularisatie kort vóór of na het verstrijken van de verjaringstermijn voor de btw-af trek (in België drie jaar na de termijn waarin de btw opeisbaar is geworden, terwijl de terugvorderingstermijn ten voordele van de administratie veel langer is (in België 7 jaar vanaf het jaar waarin de btw opeisbaar is geworden). De fiscus zou zo geneigd kunnen zijn om de in hoofde van de koper verschuldigde btw te innen en daarop de btw-af trek door de koper te weigeren (zie Yves Bernaerts, *Autoliquidation – discordance entre le délai pour l’action en recouvrement et de délai prefix pour exercer le droit à déduction – obligation pour les Etats membres de tenir compte du droit à déduction*, *Revue Générale de Fiscalité* 2008, nr. 4). Volgens andere auteurs kan de btw-plichtige, wanneer de af trek niet wordt gedaan binnen de termijn en volgens voorgenoemde modaliteiten, zijn recht op af trek niet meer uitoefenen (Emmanuel Rivera en Aurélie Soldai, *Manuel TVA*, 3e uitgave, Anthémis 2015, p. 221). Zo opent volgens de Franse Conseil d’Etat het uitschrijven van een verbeterende factuur bedoeld voor de rechtzetting van het ontbreken van btw-vermelding op de initiële factuur geen nieuwe af trektermijn (EG, 24 februari 2010, *Saint Gobain*). Zo werd Volkswagen AG na aanvaarding van een spontane rechtzetting door haar leveranciers het recht geweigerd om de btw af te trekken die aan haar was gefactureerd na die spontane rechtzetting. De oplossing die het Europees Hof van Justitie naar voor brengt in de zaak Volkswagen AG is interessant voor wie geen fraude heeft gepleegd.

Een spontane rechtzetting na de termijn voor btw-af trek

Tussen 2004 tot 2010 had de Slowaakse onderneming Hella aan Volkswagen AG Duitsland mallen geleverd voor de fabricatie van verlichtingsapparatuur voor auto’s. Hella had deze leveringen gekwalificeerd als van btw vrijgestelde „financiële compensaties”. In 2010 had Hella vastgesteld dat deze kwalificatie onjuist was. Ze had ook facturen uitgeschreven met vermelding van de btw voor goederenleveringen, had bijkomende aangiftes ingediend voor de jaren 2004 tot 2010 en had de btw afgedragen aan de Slowaakse fiscus.

In 2011 stuurde Volkswagen de Slowaakse administratie een verzoek om teruggaaf van de btw die zij over die leveringen had betaald. Deze had de teruggaat voor de jaren 2007 tot 2010 aanvaard. Voor 2004 tot 2006 had ze het verzoek echter verworpen omdat de vervaltermijn van vijf jaar die de Slowaakse wet voorzag was verstreken.

Recht op aftrek ontstaat van zodra de btw-plichtige in het bezit is van een factuur

De zaak kwam voor het Hof van Justitie. Het hof oordeelde dat het Unierecht zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige het recht op btw-teruggaaf, die aan Volkswagen was gefactureerd en door deze laatste was betaald verschillende jaren na levering van de goederen, 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.

Het Hof merkt immers op dat:

- de uitoefening van het recht op aftrek slechts mogelijk is vanaf het ogenblik waarop de btw-plichtige in het bezit is van een factuur (opmerking: had Hella geen factuur verzonden zonder btw?);
- pas nadat die rechtzettingen waren doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat Volkswagen dus kon verzoeken om te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw.

Een bijzondere bescherming van voortvarende btw-plichtigen die te goeder trouw zijn

Het Hof wijst er ook op dat volgens de btw-richtlijn het recht op btw-aftrek in beginsel wordt uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt, met name op het ogenblik waarop de belasting opeisbaar wordt. Het kan een btw-plichtige niettemin worden toegestaan de aftrek te verrichten ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften. Echter,

- de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking staat echter haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zaak C-332/15, *Astone*, punt 33);
- dat vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft met het verlies van het recht op btw-aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde regeling voor zover die termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zaak C-332/15, *Astone*, punten 34 en 35) ;
- de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen.

Regels die op een verschillende manier van toepassing zijn al naargelang er fraude of nalatigheid is in hoofde van de btw-plichtige? Maar op welke grondslag dan?

De voor Volkswagen gunstige oplossing is niet echt nieuw. We herinneren ons dat in 1989 het hof in de zaak 342/87, *Genius Holding BV* (een geval van onterecht gefactureerde btw), reeds had geoordeeld dat het aan de lidstaten is om in hun interne rechtsorde de mogelijkheid te voorzien om elke onterecht gefactureerde belasting te verbeteren van zodra de uitschrijver van de factuur aantoonde dat hij te goeder trouw is.

Ondanks deze relatief oude rechtspraak van het EHvJ vindt men uiterst zelden in de Belgische btw-wetgeving een specifieke bepaling die gunstig is voor btw-plichtigen die te goeder trouw handelen. In de huidige Belgische wetgeving kan de goede trouw enkel worden aangevoerd voor de rechter. Het Hof van Cassatie merkt overigens op dat de bepalingen omtrent aftrek of facturatie geen onderscheid maken al naargelang men te goeder trouw is of niet (zie onder meer Cass. 16 januari 2014). Men gebruikt het begrip btw-plichtige die "wist of had moeten weten" om zijn aansprakelijkheid in het bedrog waaraan hij verondersteld wordt te hebben meegewerkt (zaak C-439/04, *Kittel*) ter sprake te brengen, maar dit neemt niet weg dat het begrip van goede trouw in het Belgisch recht eerder uitzonderlijk blijft in zijn toepassing. Misschien is dit toe te schrijven aan het feit dat het begrip van goede trouw een te subtiële beoordeling vergt van alle feiten om te worden toevertrouwd aan de met de controle belaste ambtenaren van de fiscus en dat een al te veelvuldig gebruik aanleiding zou kunnen geven tot misbruik en een schending van het legaliteitsbeginsel en bijgevolg van de gelijkheid van Belgen voor de belasting. Is dat echter al niet het geval voor de administratieve boetes die variëren van 200 % tot soms minder dan 10 %, zonder dat men altijd goed weet waarom?

De goede trouw zou echter kunnen worden opgeworpen vanaf het stadium van de controle, vooral als er een fout voortkomt uit een interpretatieprobleem en de schatkist er geen enkele schade van heeft ondervonden. In dergelijk geval kennen de rechtbanken al een volledige kwijtschelding toe van de administratieve boetes (zie Cass. 17 maart 2015 en *FiscalNet Hebdo*, 22 oktober 2016; Antwerpen, 28 november 2017).

Een gewone administratieve fout kan niet worden bestraft met een weigering van btw-aftrek, ondanks de verjaring!

In 2000 had het Hof van Justitie in het arrest *Gablafrija* zaak C-110/98 al verwezen naar zijn rechtspraak volgens dewelke de maatregelen die de lidstaten kunnen aannemen om zich te verzekeren van de juiste inning van de belasting en om fraude te vermijden niet verder mogen gaan dan nodig om dergelijke doeleinden te bereiken (evenredigheidsbeginsel). Dergelijke maatregelen konden dan ook niet op een zodanige manier worden gebruikt dat ze het recht op btw-aftrek systematisch ter discussie stellen, wat een fundamenteel beginsel is van het gemeenschappelijke btw-systeem dat de communautaire wetgeving terzake voorziet. C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96 *Molenheide e.a.*)

In een arrest van 7 maart 2018 verwees het Hof naar het feit dat de bestraffing van de niet-naleving van de boekhoudkundige en aangifteverplichtingen door de btw-plichtige, middels

een weigering van het recht op aftrek duidelijk verder gaat dan wat nodig is voor de correcte toepassing van deze verplichtingen in de zin van de zesde richtlijn. Temeer daar het gemeenschapsrecht de lidstaten niet verbiedt om desgevallend een boete of een pecuniaire sanctie in verhouding tot de ernst van de inbreuk op te leggen als sanctie voor de miskennis van deze verplichtingen (zaak C-159/17, *Marius* en zaak C-183/14, *Salomie en Oltean*).

Als de schending van formele vereisten ervoor zorgde dat het verhinderde dat men kon bewijzen dat aan de grondvereisten was voldaan, zou een verwerping van het recht op aftrek gerechtvaardigd zijn (zaak C-332/15, *Astone*; zaak C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*). Zo kan ook het recht op aftrek worden geweigerd als in het licht van objectieve elementen vaststaat dat dit recht op frauduleuze wijze of abusievelijk werd ingeroepen (zaak C-1101/16, *Paper Consult*).

Betekent dit dat volgens het Hof van Justitie de btw-plichtige nog altijd van het recht op aftrek kan genieten in zoverre er is voldaan aan de bewijzen van het recht op aftrek en er geen sprake is van fraude? Misschien wel, maar hoe moet men een dergelijke nuance invoeren in het btw-wetboek? In afwachting van een onwaarschijnlijke aanpassing van het wetboek, zullen btw-plichtigen dus een duidelijke en constante rechtspraak van het Hof van Justitie moeten inroepen. Wordt vervolgd...



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55