

## Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

12 april 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 – Beginsel van fiscale neutraliteit – Recht op btw-af trek – Door de nationale wettelijke regeling voorgeschreven termijn om dit recht uit te oefenen – Aftrek van een extra btw-bedrag dat aan de staat is afgedragen en waaromtrent documenten zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen naar aanleiding van een belastingnavordering te corrigeren – Tijdstip waarop de termijn ingaat”

In zaak C-8/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal de Justiça (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Portugal) bij beslissing van 2 januari 2017, ingekomen bij het Hof op 9 januari 2017, in de procedure

### **Biosafe – Indústria de Reciclagens SA**

tegen

### **Flexipiso – Pavimentos SA,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, C. Toader en E. Jarašinas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, vertegenwoordigd door M. Torres en A.G. Schwalbach, advogados,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R. Campos Laires als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 november 2017,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 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; hierna: „btw-richtlijn”) en van het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (hierna: „Biosafe”) en Flexipiso – Pavimentos SA (hierna: „Flexipiso”) betreffende de weigering van laatstgenoemde om een extra bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw), dat Biosafe naar aanleiding van een belastingnavordering heeft voldaan, aan Biosafe te vergoeden.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Unierecht**

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4 Titel X van deze richtlijn, die betrekking heeft op aftrek, bevat een hoofdstuk 1, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, dat bestaat uit de artikelen 167 tot en met 172 ervan. Dat artikel 167 bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 In artikel 168 van die richtlijn is bepaald:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

6 Hoofdstuk 4 van deze titel X, met als opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, omvat de artikelen 178 tot en met 183 van de btw-richtlijn. Artikel 178 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]”

7 Artikel 179 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

[...]”

8 Artikel 180 van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast.”

9 Volgens artikel 182 van diezelfde richtlijn „[stellen] [d]e lidstaten de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast”.

10 Artikel 219 van de btw-richtlijn is als volgt geformuleerd:

„Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.”

### **Portugees recht**

11 Artikel 7, met als opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „CIVA”), bepaalt het volgende:

„1. Onverminderd de volgende leden wordt de belasting verschuldigd:

a) bij goederenleveringen: op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van de afnemer worden gesteld.

[...]”

12 Artikel 8 van dit wetboek is als volgt geformuleerd:

„1. Onverminderd het vorige artikel wordt, telkens wanneer voor goederenleveringen of diensten de uitreiking van een factuur of een daarmee gelijkgesteld document volgens artikel 29 verplicht is, de belasting verschuldigd:

a) indien de termijn voor uitreiking van de factuur of het daarmee gelijkgestelde document in acht is genomen: op het tijdstip van de uitreiking daarvan.

[...]”

13 Artikel 19 CIVA, met als opschrift „Recht op aftrek”, bepaalt in lid 2 het volgende:

„Het recht op aftrek van de belasting mag alleen worden uitgeoefend wanneer de belasting is vermeld op de hierna volgende documenten, die op naam van de belastingplichtige zijn opgesteld en in zijn bezit zijn:

a) facturen en daarmee gelijkgestelde documenten die in de wettelijk voorgeschreven vorm zijn opgesteld;

[...]"

14 Artikel 22, lid 1, CIVA luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting volgens de artikelen 7 en 8 verschuldigd wordt en wordt uitgeoefend door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting uit hoofde van de belastbare handelingen van de belastingplichtige, het bedrag van de aftrekbare belasting in mindering te brengen die in hetzelfde tijdvak verschuldigd is.”

15 Artikel 29, lid 7, CIVA bepaalt:

„De factuur of een daarmee gelijkgesteld document moet ook worden uitgereikt wanneer de maatstaf van heffing van een handeling of de daarmee overeenstemmende belasting om enige reden is gewijzigd, daaronder begrepen wanneer een onjuistheid is gebleken.”

16 Artikel 36, lid 1, CIVA bepaalt dat de factuur of een daarmee gelijkgesteld document, vermeld in artikel 29 van dit wetboek, uiterlijk de vijfde werkdag na het tijdstip waarop de belasting volgens artikel 7 ervan verschuldigd wordt, moet worden uitgereikt. Indien een betaling betreffende een goederenlevering of een dienst nog niet is verricht, moet de datum van uitreiking van het bewijsstuk altijd samenvallen met de datum van ontvangst van het betrokken bedrag.

17 Artikel 37, lid 1, CIVA luidt als volgt:

„Het bedrag van de voldane belasting moet worden opgeteld bij de waarde van de factuur of van een daarmee gelijkgesteld document om het te kunnen vorderen van de afnemer van de goederen of de dienstontvanger.”

18 Artikel 79, lid 1, CIVA bepaalt het volgende:

„De afnemer van belastbare goederen of de ontvanger van belastbare diensten die een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), is, die als zodanig handelt en niet is vrijgesteld, is samen met de leverancier of dienstverrichter hoofdelijk gehouden tot betaling van de belasting wanneer de factuur of een daarmee gelijkgesteld document, waarvan de uitreiking uit hoofde van artikel 29 verplicht is, niet is uitgereikt en een onjuiste vermelding bevat betreffende de naam of het adres van de betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of de verrichte diensten, of de prijs of het bedrag van de verschuldigde belasting.”

19 Artikel 98, lid 2, CIVA luidt:

„Onverminderd bijzondere bepalingen kan het recht op aftrek of op teruggaaf van de te veel betaalde belasting slechts worden uitgeoefend binnen een termijn van vier jaar nadat het recht op aftrek is ontstaan respectievelijk nadat de te veel betaalde belasting is voldaan.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

20 In de periode van februari 2008 tot en met mei 2010 heeft Biosafe aan Flexipiso, die btw-plichtig is, uit hergebruikte banden vervaardigd rubbergranulaat verkocht voor een totale waarde van 664 538,77 EUR, en daarbij het verlaagde btw-tarief van 5 % in rekening gebracht.

21 De Portugese belastingdienst was na een belastingcontrole in 2011 over de belastingjaren 2008 tot en met 2010 van mening dat het normale btw-tarief van 21 % had moeten worden toegepast en heeft een bedrag van in totaal 100 906,50 EUR aan btw nagevorderd.

22 Biosafe heeft dit bedrag voldaan en heeft Flexipiso door middel van debetnota's verzocht om dat bedrag te vergoeden. Flexipiso weigerde dit extra btw-bedrag te voldoen, met name omdat zij het niet in aftrek kon brengen daar de bij artikel 98, lid 2, CIVA voorgeschreven termijn van vier jaar, wat de tot en met 24 oktober 2008 verrichte handelingen betreft, was verstreken toen zij op 24 oktober 2012 de debetnota's ontving en omdat zij niet de gevolgen hoefde te dragen van een vergissing waarvoor uitsluitend Biosafe verantwoordelijk was.

23 Na deze weigering heeft Biosafe beroep ingesteld strekkende tot veroordeling van Flexipiso tot vergoeding van het door haar voldane bedrag, vermeerderd met verpagingsrente. Dit beroep is verworpen door de rechterlijke instanties in eerste aanleg en in hoger beroep, die van oordeel waren dat er weliswaar een verplichting tot doorberekening van de btw geldt, maar dat de afnemer van goederen slechts kan worden verplicht om deze belasting te voldoen voor zover de facturen of de daarmee gelijkgestelde documenten tijdig zijn uitgereikt, zodat hij de belasting in aftrek kan brengen. Aangaande de debetnota's die Flexipiso meer dan vier jaar na de uitreiking van de oorspronkelijke facturen had ontvangen, waren zij van oordeel dat Biosafe de btw over deze facturen niet kon afwentelen op Flexipiso, gelet op het feit dat laatstgenoemde de btw niet meer in aftrek mocht brengen en vaststond dat de vergissing inzake het toepasselijke tarief was toe te schrijven aan Biosafe.

24 Daarop heeft Biosafe een hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechterlijke instantie, de Supremo Tribunal de Justiça (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Portugal). Volgens deze laatste is twijfel gerezen over het antwoord op de vraag of de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180 en 182 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke in omstandigheden als die in het hoofdgeding, de termijn tijdens welke de afnemer het extra btw-bedrag in aftrek mag brengen, ingaat bij de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en niet bij de uitreiking of de ontvangst van de documenten die deze facturen corrigeren. Volgens de verwijzende rechter is er ook twijfel over gerezen of de afnemer in dergelijke omstandigheden mag weigeren het extra btw-bedrag te voldoen op grond dat hij het niet in aftrek kan brengen.

25 In deze omstandigheden heeft de Supremo Tribunal de Justiça de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzetten de [btw]-richtlijn, inzonderheid de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 ervan, alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een wettelijke regeling volgens welke in een situatie waarin bij de btw-plichtige leverancier van goederen een belastingcontrole is verricht waaruit blijkt dat het destijds door hem op een transactie toegepaste btw-tarief lager was dan het tarief dat hij had moeten toepassen, en deze btw-plichtige na afdracht van de extra belasting aan de staat de betaling daarvan wenst te verkrijgen van de eveneens btw-plichtige afnemer, de termijn waarbinnen de afnemer deze extra belasting in aftrek kan brengen, loopt vanaf de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en niet vanaf de uitreiking of de ontvangst van de documenten die deze facturen corrigeren?

2) Zo niet, verzetten deze richtlijn, inzonderheid die artikelen ervan, en het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een wettelijke regeling volgens welke de afnemer van goederen, die documenten heeft ontvangen die na de belastingcontrole en de afdracht van de extra belasting aan de staat zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, en waarmee betaling van die extra belasting wordt verlangd, deze betaling mag weigeren indien hij die documenten heeft

ontvangen op een tijdstip waarop de hierboven bedoelde termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek reeds verstreken was, waarbij wordt aangenomen dat het feit dat extra belasting niet meer in aftrek kan worden gebracht, rechtvaardigt dat de doorberekening ervan wordt geweigerd?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### **Eerste vraag**

26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke in omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, waarin naar aanleiding van een belastingnavordering een extra btw-bedrag aan de staat is afgedragen, waarvoor verschillende jaren na de levering van de betrokken goederen documenten zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, het recht op btw-aftrek wordt ontzegd op grond dat de door die wettelijke regeling voorgeschreven termijn om dit recht uit te oefenen was ingegaan bij de uitreiking van die oorspronkelijke facturen en is verstreken.

27 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof, het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dat recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium zijn verricht door een andere belastingplichtige (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek, dat wil zeggen de formele voorwaarden of vereisten daartoe, bepaalt artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236

en de artikelen 238 tot en met 240 van die richtlijn opgestelde factuur (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Uit het voorgaande volgt dat het recht op btw-af trek krachtens artikel 167 van de btw-richtlijn weliswaar ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar volgens artikel 178 daarvan in beginsel pas kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van een factuur (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Volgens artikel 167 en artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt het recht op btw-af trek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

35 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van deze richtlijn worden toegestaan de af trek 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 (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 De mogelijkheid om het recht op btw-af trek 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 (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Zo heeft het Hof geoordeeld dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet om af trek van de voorbelasting heeft verzocht, wordt bestraft met het verlies van het recht op btw-af trek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij de btw-richtlijn 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-af trek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is immers een doel dat door deze richtlijn wordt erkend en gestimuleerd. De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 daarvan kunnen treffen, mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om een dergelijk doel te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-af trek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Aangezien de weigering van het recht op af trek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht vormt, staat het aan de bevoegde belastingautoriteiten om rechtens genoegzaam te bewijzen dat de objectieve gegevens die aantonen dat sprake is van fraude of misbruik, aanwezig zijn. Vervolgens is het de taak van de nationale rechter om na te gaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Portugese belastingdienst na een

belastingcontrole in 2011 btw heeft nagevorderd met betrekking tot goederenleveringen tussen februari 2008 en mei 2010 waarop Biosafe ten onrechte het verlaagde btw-tarief in plaats van het normale tarief had toegepast. Biosafe heeft de btw dan ook herzien door het extra btw-bedrag te voldoen en debetnota's op te stellen, die volgens de verwijzende rechter documenten vormen om de oorspronkelijke facturen te corrigeren.

41 Volgens de Portugese regering hebben Biosafe en Flexipiso gedurende minstens twee en een half jaar opzettelijk en bij herhaling systematisch blijk gegeven van belastingontduikings- en belastingontwijkingspraktijken. Het valt immers niet uit te sluiten dat dergelijke praktijken zich in een dergelijke situatie voordoen. In een procedure volgens artikel 267 VWEU, die op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechterlijke instanties en het Hof berust, behoort elke beoordeling van de feiten evenwel tot de bevoegdheid van de nationale rechter. In het bijzonder is het Hof uitsluitend bevoegd zich op basis van de door de nationale rechterlijke instantie omschreven feiten over de uitlegging of de geldigheid van een rechtsvoorschrift van de Unie uit te spreken (arrest van 8 mei 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, punt 23, en beschikking van 14 november 2013, Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, punt 28). In casu merkt de verwijzende rechter op dat vaststaat dat de vergissing inzake de keuze van het toepasselijke btw-tarief is toe te schrijven aan Biosafe.

42 In die omstandigheden was het voor Flexipiso objectief onmogelijk om haar recht op aftrek uit te oefenen zolang Biosafe de btw niet had herzien, aangezien Flexipiso voordien niet beschikte over de documenten waarbij de oorspronkelijke facturen werden gecorrigeerd en evenmin ervan op de hoogte was dat een extra btw-bedrag verschuldigd was.

43 Het is immers pas nadat die correctie was doorgevoerd dat de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld waren en dat Flexipiso dus kon verzoeken om overeenkomstig de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit te worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw. Aangezien Flexipiso geen blijk heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag voordat zij de debetnota's ontving en er geen misbruik of frauduleuze samenspanning met Biosafe in het spel was, kon een termijn die was ingegaan bij de uitreiking van de oorspronkelijke facturen en die, wat bepaalde handelingen betreft, vóór deze herziening was verstreken, er niet op rechtsgeldige wijze toe leiden dat Flexipiso haar recht op btw-aftrek niet kon uitoefenen (zie in die zin arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50).

44 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke in omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, waarin naar aanleiding van een belastingnavordering een extra btw-bedrag aan de staat is afgedragen, waarvoor verschillende jaren na de levering van de betrokken goederen documenten zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, het recht op btw-aftrek wordt ontzegd op grond dat de door die wettelijke regeling voorgeschreven termijn om dit recht uit te oefenen was ingegaan bij de uitreiking van die oorspronkelijke facturen en is verstreken.

## **Tweede vraag**

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, de afnemer in omstandigheden als die in het hoofdgeding mag weigeren het extra btw-bedrag aan de leverancier – die dit bedrag heeft voldaan – te betalen, op grond dat hij dat extra bedrag niet in aftrek kan brengen omdat de termijn waarin de nationale wettelijke regeling voorziet om het recht op aftrek uit te oefenen, is verstreken.

46 Uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat een belastingplichtige in dergelijke



omstandigheden het recht op aftrek van het extra btw-bedrag niet kan worden ontzegd op grond dat de door de nationale wettelijke regeling voorgeschreven termijn om dit recht uit te oefenen is verstreken. Gelet op dit antwoord behoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

## **Kosten**

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 en 219 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke in omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, waarin naar aanleiding van een belastingnavordering een extra bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) aan de staat is afgedragen, waarvoor verschillende jaren na de levering van de betrokken goederen documenten zijn opgesteld om de oorspronkelijke facturen te corrigeren, het recht op btw-aftrek wordt ontzegd op grond dat de door die wettelijke regeling voorgeschreven termijn om dit recht uit te oefenen was ingegaan bij de uitreiking van die oorspronkelijke facturen en is verstreken.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Portugees.