



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

19 oktober 2017\*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Voorwaarden voor uitoefening – Artikel 273 – Nationale maatregelen – Bestrijding van belastingfraude en -ontwijking – Factuur uitgereikt door een belastingplichtige die inactief is verklaard door de belastingdienst – Risico van fraude – Weigering van recht op aftrek – Evenredigheid – Weigering bewijzen van het ontbreken van belastingfraude of derving van belastinginkomsten in aanmerking te nemen – Beperking van de werking in de tijd van het te wijzen arrest – Geen”

In zaak C-101/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië) bij beslissing van 21 januari 2016, ingekomen bij het Hof op 19 februari 2016, in de procedure

**SC Paper Consult SRL**

tegen

**Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,**

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Rosas (rapporteur), C. Toader, A. Prechal en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: L. Carrasco Marco, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 januari 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- SC Paper Consult SRL, vertegenwoordigd door A. Bora, advocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R.H. Radu, M. Bejenar en E. Gane en als gemachtigden,

\* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en G.-D. Balan als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 31 mei 2017,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1; hierna: „richtlijn 2006/112”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SC Paper Consult SRL (hierna: „Paper Consult”), enerzijds, en de Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionale directie overheidsfinanciën Cluj-Napoca, Roemenië) en de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (dienst overheidsfinanciën van het district Bistrița-Năsăud, Roemenië), anderzijds. Paper Consult bestrijdt een bestuurlijk besluit waarbij haar het recht is geweigerd de belasting over de toegevoegde waarde (btw) af te trekken die zij heeft betaald over diensten verricht door SC Rom Packaging SPRL (hierna: „Rom Packaging”) op grond dat Rom Packaging op de datum van sluiten van de overeenkomst „inactief” was verklaard.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Recht van de Unie*

#### *Richtlijn 2006/112*

- 3 Overweging 59 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten moeten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen kunnen treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.”
- 4 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in titel I, met als opschrift „Voorwerp en toepassingsgebied”, luidt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”
- 5 Artikel 168 van die richtlijn, dat is opgenomen in titel X, met als opschrift „Aftrek”, bepaalt:

„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 Artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 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, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur”.

- 7 Artikel 214, lid 1, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

- a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is”.

- 8 In artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 wordt bepaald:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

#### *Verordening nr. 904/2010*

- 9 Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 268, blz. 1) is een herschikking van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB 2003, L 264, blz. 1). Daarbij wordt met name de inhoud van de elektronische gegevensbank van het systeem voor uitwisseling van btw-informatie (*VAT Information Exchange System*; hierna: „VIES”) uitgebreid.

- 10 Overweging 16 van deze verordening luidt als volgt:

„De onlinebevestiging van de geldigheid van een btw-identificatienummer is een instrument dat door de marktdeelnemers steeds vaker wordt gebruikt. Het systeem ter bevestiging van de geldigheid van btw-identificatienummers dient de marktdeelnemers een geautomatiseerde bevestiging van de relevante gegevens te geven.”

- 11 Artikel 17, lid 1, onder c), van verordening nr. 904/2010 bepaalt dat de lidstaten in het VIES ook gegevens opslaan over toegekende btw-identificatienummers die niet meer geldig zijn.

- 12 Volgens artikel 23 van die verordening kan een belastingadministratie oordelen dat een persoon zijn economische activiteit heeft beëindigd indien deze geen aangiften en lijsten heeft ingediend gedurende een jaar na het verstrijken van de indieningstermijn voor de eerste ontbrekende aangifte of lijst, ofschoon die persoon daartoe gehouden was, of, onder meer, indien personen valse gegevens hebben verstrekt of hebben nagelaten wijzigingen in hun gegevens mede te delen.
- 13 Overeenkomstig artikel 62, vierde alinea, van verordening nr. 904/2010 was artikel 17 nog niet van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding.

### *Roemeens recht*

- 14 Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding bepaalde artikel 781, lid 1, van ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek belastingprocesrecht, opnieuw bekendgemaakt met wijzigingen en aanvullingen; hierna: „OG nr. 92/2003”):

„Register van inactieve/gereactiveerde belastingplichtigen

Belastingplichtigen die rechtspersoonlijkheid hebben of andere eenheden zonder rechtspersoonlijkheid worden inactief verklaard en onderworpen aan de bepalingen van artikel 11, leden 11 en 1<sup>2</sup>, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, zoals gewijzigd en aangevuld [(wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „Codul fiscal”)], indien zij aan een van de volgende voorwaarden voldoen:

- a) zij hebben gedurende een semester geen enkele van de wettelijk voorgeschreven aangiften ingediend;
  - b) zij onttrekken zich aan de belastingcontrole door identificatiegegevens van de statutaire zetel op te geven op basis waarvan de belastingdienst deze zetel niet kan identificeren;
  - c) de belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat zij niet actief zijn op de plaats van de statutaire zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats.”
- 15 Artikel 11, lid 11, Codul fiscal bepaalt:

„Belastingplichtigen die in Roemenië gevestigd zijn, overeenkomstig artikel 78 van [OG nr. 92/2003] inactief zijn verklaard en gedurende het tijdvak van inactiviteit een economische activiteit uitoefenen, zijn verplicht de belastingen en heffingen te betalen die bij deze wet zijn vastgesteld, maar genieten tijdens dit tijdvak niet het recht op aftrek van kosten en [btw] over de verwervingen.”

- 16 Artikel 11, lid 12, Codul fiscal luidt als volgt:

„Begunstigden die goederen en/of diensten hebben verworven van belastingplichtigen die in Roemenië zijn gevestigd nadat deze zijn ingeschreven als inactief in het register van inactieve/gereactiveerde belastingplichtigen overeenkomstig artikel 78 van [OG nr. 92/2003] genieten niet het recht op aftrek van kosten en van [btw] over hun verwervingen, met uitzondering van de verwervingen van goederen in het kader van een tenuitvoerleggingsprocedure en/of de verwervingen van goederen/diensten van een belastingplichtige die zich in een insolventieprocedure bevindt in de zin van Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare [(wet nr. 85/2006 betreffende insolventieprocedures, zoals gewijzigd en aangevuld)].”

- 17 Artikel 21, lid 4, onder r), Codul fiscal bepaalt:

„De volgende kosten kunnen niet worden afgetrokken: [...]

(r) de kosten die zijn geboekt op basis van een document uitgereikt door een inactieve belastingplichtige wiens certificaat van fiscale registratie is geschorst bij besluit van de directeur van de Agenția Națională de Administrare Fiscală [(nationaal bureau van de belastingdienst; hierna ook: „ANAF”).”

18 Artikel 3 van ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (besluit van de voorzitter van de ANAF) nr. 819/2008 bepaalt:

„1. Een verklaring van inactiviteit van belastingplichtigen gaat in op de dag van inwerkingtreding van het besluit van de directeur van de [ANAF] waarbij de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen wordt goedgekeurd.

2. De lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen wordt aangeplakt ten zetel van de [ANAF] en bekendgemaakt op de website van dit agentschap, in het onderdeel Openbare informatie – Informatie over marktdeelnemers.

3. Het besluit van de directeur van de [ANAF] waarbij de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen is goedgekeurd, treedt in werking 15 dagen na de datum van aanplakken, zoals bepaald in artikel 44, lid 3, van [OG nr. 92/2003].”

19 In bijlage nr. 1 bij besluit nr. 3347/2011 van de voorzitter van de ANAF, waarin de in artikel 781, lid 1, onder a), van OG nr. 92/2003 bedoelde aangifteverplichtingen worden gepreciseerd, worden de volgende aangifteverplichtingen opgesomd:

- 100 ‚Aangifte betreffende de verplichtingen tot betaling aan de Staat’;
- 112 ‚Aangifte betreffende de verplichtingen tot betaling van de sociale bijdragen en de inkomstenbelasting alsook het register op naam van de verzekerden’;
- 101 ‚Aangifte voor de vennootschapsbelasting’;
- 300 ‚Aangifte voor de [btw]’;
- 301 ‚Bijzonder aangifte voor de [btw]’;
- 390 VIES ‚Samenvattende aangifte van intracommunautaire leveringen/verwervingen van goederen’;
- 394 ‚Informatieve aangifte van leveringen/prestaties en verwervingen op het nationale grondgebied’.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

20 Bij besluit van 11 mei 2012 hebben de belastingautoriteiten geconstateerd dat Rom Packaging, gevestigd te Boekarest (Roemenië), krachtens een dienstenovereenkomst gesloten op 3 januari 2011 voor een bedrag van 190 340 Roemeense leu (RON) (ongeveer 44 560 EUR) ex btw diensten had verricht voor Paper Consult, gevestigd te Bistrița-Năsăud (Roemenië).

21 Rom Packaging was per 7 oktober 2010 inactief verklaard en per 1 november 2010 geschrapt uit het register van btw-plichtigen omdat zij had verzuimd de wettelijk verplichte belastingaangiften neer te leggen. Gelet op artikel 11, lid 12, Codul fiscal hebben de belastingautoriteiten geconcludeerd dat Paper Consult geen recht had op aftrek van het bedrag van 45 680 RON (ongeveer 10 694 EUR), te weten het bedrag dat uit hoofde van btw was betaald voor diensten verricht door Rom Packaging.

- 22 Bij besluit van 17 juli 2014 van de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca is het bezwaar van Paper Consult tegen deze handeling van de dienst verantwoordelijk voor het belastingonderzoek ongegrond verklaard. Het fiscaal beroep dat Paper Consult heeft ingesteld tegen dit besluit is eveneens verworpen bij civiel vonnis van 8 juli 2015 van de Tribunal Bistrița-Năsăud (rechter in eerste aanleg Bistrița-Năsăud, Roemenië).
- 23 Paper Consult heeft daarop hogere voorziening ingesteld bij de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië). Zij heeft de door de belastingautoriteiten en de Tribunal Bistrița-Năsăud vastgestelde feiten niet betwist. Daarentegen heeft zij aangevoerd dat het besluit van de president van de ANAF van 21 september 2010 waarbij Rom Packaging inactief was verklaard, haar niet was medegedeeld, maar enkel was bekendgemaakt ten zetel van de ANAF en op zijn internetsite. Paper Consult heeft gesteld dat dit besluit haar onder deze omstandigheden niet kon worden tegengeworpen en niet kon worden beschouwd als een grond voor weigering van het recht op aftrek, daar een dergelijke maatregel in strijd is met het recht van de Unie.
- 24 Om in aanmerking te komen voor het recht op aftrek van de btw volstaat het volgens haar te voldoen aan de voorwaarden van artikel 178 van richtlijn 2006/112.
- 25 De verwijzende rechter merkt echter op dat de bestrijding van belastingontduiking, fraude en misbruik volgens de rechtspraak van het Hof een door richtlijn 2006/112 erkende en gestimuleerde doelstelling is, voor zover de hiertoe vastgestelde nationale maatregelen evenredig zijn. Volgens deze rechter is het geen buitensporige last voor belastingplichtigen om een minimale controle uit te voeren met betrekking tot de personen met wie zij voornemens zijn een overeenkomst te sluiten, die erin bestaat op de website van de ANAF na te gaan of deze inactief zijn verklaard. Niettemin stelt deze rechter vast dat er op dit punt geen rechtspraak van het Hof is.
- 26 Daarop heeft de Curte de Apel Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Verzet richtlijn 2006/112 zich tegen een nationale regeling krachtens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd op grond dat de persoon die aan hem voorafgaat in de keten en de factuur heeft uitgereikt waarop de kosten en de btw zijn aangegeven, door de belastingdienst inactief is verklaard?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: verzet richtlijn 2006/112 zich, in de omstandigheden als omschreven in de eerste vraag, tegen een nationale regeling krachtens welke het volstaat de lijst van de inactief verklaarde belastingplichtigen op de zetel van de [ANAF] aan te plakken en deze lijst bekend te maken op de website van de [ANAF], in het onderdeel Openbare informatie – Informatie over marktdeelnemers, om het recht op aftrek van de btw te kunnen weigeren?”

## Ontvankelijkheid

- 27 De ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen wordt betwist door de Roemeense regering, die betoogt dat de verwijzende rechter niet heeft uitgelegd waarom hij van oordeel is dat een antwoord op zijn vragen noodzakelijk is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, terwijl het betoog van Paper Consult uitsluitend betrekking heeft op de niet-tegenwerpbaarheid van de inactiefverklaring en niet op de gevolgen van de inactiviteit zelf zoals die voortvloeien uit de nationale regeling.
- 28 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, rekening houdend met de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een

prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof dus in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arresten van 15 januari 2013, *Križan e.a.*, C-416/10, EU:C:2013:8, punt 53, en 21 december 2016, *Vervloet e.a.*, C-76/15, EU:C:2016:975, punt 56).

- 29 Hieruit volgt dat de vragen betreffende de uitlegging van het recht van de Unie vermoed worden noodzakelijk en relevant te zijn. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudicieel verzoek van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arresten van 15 januari 2013, *Križan e.a.*, C-416/10, EU:C:2013:8, punt 54, en 21 december 2016, *Vervloet e.a.*, C-76/15, EU:C:2016:975, punt 57).
- 30 In casu heeft de verwijzende rechter in zijn beslissing aangegeven dat Paper Consult, behalve een middel dat inhoudt dat het besluit van de voorzitter van de ANAF niet aan haar kan worden tegengeworpen, ook een middel heeft aangevoerd omtrent de voorwaarden om in aanmerking te komen voor het recht op aftrek van de btw. De verwijzende rechter was dus van mening dat het Hof moest worden verzocht om uitlegging van richtlijn 2006/112.
- 31 Derhalve blijkt niet duidelijk dat de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding of dat het vraagstuk van hypothetische aard is.
- 32 Derhalve dienen de door de verwijzende rechter gestelde vragen ontvankelijk te worden verklaard.

### **Ten gronde**

- 33 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding krachtens welke het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd aan een belastingplichtige op grond dat de marktdeelnemer die voor hem een dienst heeft verricht waarvoor op de factuur de kosten en de btw afzonderlijk zijn aangegeven, door de belastingdienst van een lidstaat inactief is verklaard, en deze inactiefverklaring voor elke belastingplichtige in die lidstaat toegankelijk is op internet.
- 34 Deze vragen zien in wezen op een afweging tussen het recht op aftrek, een wezenlijk onderdeel van het btw-stelsel, en de bestrijding van belastingfraude, een doelstelling die door richtlijn 2006/112 wordt erkend en gestimuleerd.
- 35 Met betrekking tot het recht op aftrek vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia was verschuldigd of voldaan over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arresten van 25 oktober 2001, *Commissie/Italië*, C-78/00, EU:C:2001:579, punt 28, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 37).
- 36 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op

in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 43, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38).

- 37 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 het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 44, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39).
- 38 Het recht op aftrek van btw is niettemin afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten.
- 39 Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien hij, ten eerste, een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht (zie in deze zin met name arresten van 6 september 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 26, en 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Aangaande de modaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek, die neerkomen op formele voorwaarden of vereisten, bepaalt artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 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.
- 41 Volgens vaste rechtspraak eist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arresten van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45).
- 42 Dit kan echter anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (arresten van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71, en 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46). Uit het dossier blijkt, zoals de advocaat-generaal in de punten 40 tot en met 43 van zijn conclusie heeft aangegeven, dat zulks in het hoofdgeding niet het geval is.
- 43 Evenzo moet het recht op aftrek van voorbelasting volgens vaste rechtspraak worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken is een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, en justitiabelen kunnen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht beroepen (arrest van 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Met betrekking tot de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, blijkt uit de stukken die aan het Hof zijn overgelegd dat deze regeling ertoe strekt btw-fraude te bestrijden door – met weigering van het recht op aftrek – gedragingen te bestraffen die bijdragen tot een tragere ontdekking van dergelijke fraude of ten minste van verzuim de btw te betalen door belastingplichtigen die de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen niet nakomen, zich aan de belastingcontrole hebben onttrokken



door identificatiegegevens van de statutaire zetel op te geven op basis waarvan de belastingdienst die zetel niet kan identificeren, of voor wie de belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat zij niet actief zijn op de plaats van de statutaire zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats.

- 45 In haar opmerkingen heeft de Europese Commissie, onder verwijzing naar de gegevens in een persbericht dat zij op 4 september 2015 heeft bekendgemaakt, erop gewezen dat btw-fraude in Roemenië bijzonder vaak voorkomt. Zo was in de loop van 2013 het verschil tussen de verwachte opbrengsten van de btw en de daadwerkelijk geïnde btw 41,1 %.
- 46 In dat verband heeft de Roemeense regering ter terechtzitting onderstreept dat de Roemeense wetgever juist door de problemen van de autoriteiten bij de bestrijding van btw-fraude ertoe is gebracht om een regeling in te stellen voor de preventie van belastingontwijking door inactiefverklaring van belastingplichtigen wier incorrecte opstelling bij de belastingbetaling zou verhinderen dat onregelmatigheden bij de inning van de btw worden ontdekt en een aanwijzing voor belastingfraude zou vormen. Bovendien zou het verzuim om btw te betalen zijn weerslag hebben op de verkoopprijs van de producten en diensten en de verkoper een concurrentievoordeel opleveren waardoor het verkoopvolume toeneemt, zodat geldboeten niet volstaan om btw-fraude te bestrijden.
- 47 Het lijkt geen twijfel dat door het nastreven van een dergelijke doelstelling de uit artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112 voortvloeiende verplichting voor de lidstaten wordt uitgevoerd om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen die geschikt zijn om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden (arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien bestaat er een rechtstreeks verband tussen de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt (zie arrest van 26 februari 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26).
- 48 In dat verband moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen (zie arrest van 9 juli 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 49 Overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.
- 50 De maatregelen die de lidstaten nemen, mogen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Derhalve mogen zij niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering opleveren voor het recht op btw-af trek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit (arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57).
- 51 Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat de belastingdienst niet mag vereisen dat belastingplichtigen complexe en grondige controles van leveranciers doorvoeren en zodoende in feite zijn eigen controletaken naar hen doorschuiven (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 65, en 31 januari 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 50).

- 52 Daarentegen is het niet in strijd met het Unierecht te eisen dat een marktdeelnemer alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (zie in die zin arresten van 27 september 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, punten 65 en 68, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 54).
- 53 In dat verband moet worden vastgesteld dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, de controletaken van de belastingdienst niet naar de belastingplichtige doorschuift, maar hem in kennis stelt van het resultaat van een administratief onderzoek waaruit blijkt dat de inactief verklaarde belastingplichtige door de bevoegde dienst niet meer controleerbaar is, hetzij omdat deze belastingplichtige de wettelijk voorgeschreven belastingaangiften niet meer neerlegt, hetzij omdat hij identificatiegegevens van de statutaire zetel heeft opgegeven op basis waarvan de belastingdienst die zetel niet kan identificeren, hetzij omdat hij niet actief is op de plaats van de statutaire zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats.
- 54 De enige verplichting voor de belastingplichtige is in feite het raadplegen van de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen die ten zetel van de ANAF is aangeplakt en wordt bekendgemaakt op zijn internetsite, een controle die eenvoudig kan worden uitgevoerd.
- 55 Met de verplichting voor de belastingplichtige om deze controle uit te voeren streeft de nationale wetgeving dan ook een doel na dat legitiem is en zelfs door het recht van de Unie wordt opgelegd, namelijk de juiste inning van de btw waarborgen en fraude voorkomen. Een dergelijke controle kan redelijkerwijs van een marktdeelnemer worden gevergd. Er moet echter worden nagegaan of deze wettelijke regeling niet verder gaat dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken.
- 56 Het verzuim om de wettelijke belastingaangiften neer te leggen kan weliswaar worden gezien als een aanwijzing voor fraude, maar het bewijst niet onweerlegbaar dat sprake is van btw-fraude. Bovendien blijkt uit de aan het Hof overgelegde gegevens dat – onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties – de sanctie die in artikel 11, lid 12, Codul fiscal is gesteld, ook dan blijft staan als de belastingplichtige zijn situatie heeft geregulariseerd en hij erin is geslaagd zich te laten schrappen van de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen, zodat de afnemer van het goed of de dienst het recht op aftrek van de btw niet alsnog kan uitoefenen. Daarentegen bepaalt artikel 11, lid 11, Codul fiscal dat de „gereactiveerde” belastingplichtige na zijn „reactivering” de btw mag terugvorderen waarvan de aftrek tijdens de periode van inactiviteit is geweigerd.
- 57 In dat verband heeft de Roemeense regering vermeld dat de wet is gewijzigd en de gevolgen voor de belasting met ingang van 1 januari 2017 worden vernietigd in geval van reactivering van een inactief verklaarde belastingplichtige, zowel voor de betrokken belastingplichtige als voor zijn handelspartners die het recht op aftrek van de btw over de handelingen die zijn verricht tijdens het tijdvak van inactiviteit alsnog kunnen uitoefenen.
- 58 Volgens Paper Consult heeft Rom Packaging aan de fiscus de btw gestort die zij had ontvangen uit hoofde van de overeenkomst met Paper Consult. In antwoord op een vraag van het Hof heeft de Roemeense regering bevestigd dat de bedragen die overeenkwamen met de door Rom Packaging verschuldigde btw inderdaad waren gestort, maar dat niet kon worden nagegaan of deze bedragen betrekking hadden op de handelingen tussen de twee vennootschappen, omdat Rom Packaging geen btw-afrekeningen had neergelegd.
- 59 Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties blijft staan dat artikel 11, lid 12, Codul fiscal, in de versie van toepassing op de feiten van het hoofdgeding, niet voorziet in een regularisatie ten gunste van de belastingplichtige in een later stadium van de toeleveringsketen, ongeacht het bewijs van betaling van de btw door de belastingplichtige vóór hem in de keten. De niet-erkenning van het recht op aftrek is dus definitief.

- 60 De omstandigheid dat belastingplichtigen niet de mogelijkheid hebben te bewijzen dat de met de inactief verklaarde marktdeelnemer gesloten transacties voldoen aan de in richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden en met name dat deze marktdeelnemer de btw aan de fiscus heeft gestort, gaat evenwel verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de legitieme doelstelling van die richtlijn.
- 61 Op de gestelde vragen moet derhalve worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt geweigerd aan een belastingplichtige op grond dat de marktdeelnemer die voor hem een dienst heeft verricht waarvoor op de factuur de kosten en de btw afzonderlijk zijn aangegeven, inactief is verklaard door de belastingdienst van een lidstaat, en deze inactiefverklaring voor elke belastingplichtige in die lidstaat openbaar is en toegankelijk op internet, indien deze weigering van het recht op aftrek systematisch en definitief is en de belastingplichtige niet de mogelijkheid heeft het bewijs te leveren dat geen sprake is van belastingfraude of derving van belastinginkomsten.

### **Beperking van de temporele gevolgen van het arrest van het Hof**

- 62 De Roemeense regering heeft het Hof verzocht, voor het geval het vaststelt dat het recht van de Unie zich verzet tegen een wet als in het hoofdgeding aan de orde, om de werking van het te wijzen arrest in de tijd te beperken.
- 63 Ter ondersteuning van haar verzoek beroept deze regering zich in de eerste plaats op haar goede trouw, gebaseerd op de objectieve twijfel over de draagwijdte van de rechtspraak van het Hof en het gevolg dat is gegeven aan een EU-pilot-procedure die zag op de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is. In het kader van deze procedure had de Commissie op basis van het antwoord van de Roemeense autoriteiten het dossier afgesloten, waaruit de autoriteiten hadden afgeleid dat deze regeling verenigbaar was met het recht van de Unie. In de tweede plaats voert de Roemeense regering aan dat de toekenning van het recht op aftrek van de btw, na het arrest van het Hof, aan alle marktdeelnemers die sinds 2007 transacties hebben gesloten met inactief verklaarde marktdeelnemers, ernstige financiële consequenties zou hebben.
- 64 In dit verband zij eraan herinnerd dat de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid aan een voorschrift van Unierecht geeft, volgens vaste rechtspraak van het Hof de betekenis en de strekking van dat voorschrift verklaart en preciseert zoals het sedert de datum van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (zie arresten van 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 58, en 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 59).
- 65 Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen kan het Hof uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid besluiten om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw ter discussie te stellen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (zie arrest van 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 59, en 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 60).

- 66 Meer bepaald heeft het Hof slechts in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruikgemaakt, namelijk wanneer er gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat particulieren en de nationale autoriteiten tot met het Unierecht strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van bepalingen of beginselen van Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag zelf van andere lidstaten of van de Commissie eventueel had bijgedragen (zie arrest van 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 60, en 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 61).
- 67 Wat de door de Roemeense regering naar voren gebrachte twijfel over de uitlegging van het Unierecht betreft, vormt de weigering van het recht op aftrek van de btw aan belastingplichtigen een uitzondering op een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, die volgens vaste rechtspraak slechts in uitzonderlijke omstandigheden rechtmatig wordt geacht.
- 68 De beëindiging door de Commissie van een EU-pilot-procedure doet niet af aan deze analyse. De beëindiging van een dergelijke informele procedure, die door de bepalingen van de Verdragen in het geheel niet wordt geregeld maar een vrijwillige samenwerking tussen de Commissie en de lidstaten inhoudt die in het algemeen zowel tot doel heeft om na te gaan of het Unierecht correct wordt toegepast als om in een vroeg stadium een antwoord te geven op de vragen die deze toepassing doet rijzen, doet namelijk geen afbreuk aan de bevoegdheid van de Commissie om een formele niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 258 VWEU in te leiden. In ieder geval kan de houding van de Commissie als zodanig niet het gewettigd vertrouwen van een lidstaat met betrekking tot de overeenstemming van zijn nationale regeling met het Unierecht rechtvaardigen wanneer, zoals in de onderhavige zaak, uit de rechtspraak volgt dat er geen objectieve, grote onzekerheid bestaat over de draagwijdte van het Unierecht, met name van de bepalingen van richtlijn 2006/112.
- 69 Aangezien met betrekking tot de Roemeense autoriteiten niet is voldaan aan het criterium van de goede trouw van de belanghebbende kringen, hoeft niet te worden onderzocht of is voldaan aan het criterium van de ernstige economische gevolgen.
- 70 Uit een en ander volgt dat de werking van het onderhavige arrest niet in de tijd hoeft te worden beperkt.

## Kosten

- 71 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt geweigerd aan een belastingplichtige op grond dat de marktdeelnemer die voor hem een dienst heeft verricht waarvoor op de factuur de kosten en de belasting over de toegevoegde waarde afzonderlijk zijn aangegeven, inactief is verklaard door de belastingdienst van een lidstaat, en deze inactiefverklaring voor elke belastingplichtige in die lidstaat openbaar is en toegankelijk op internet, indien deze weigering**

**van het recht op aftrek systematisch en definitief is en de belastingplichtige niet de mogelijkheid heeft het bewijs te leveren dat geen sprake is van belastingfraude of derving van belastinginkomsten.**

ondertekeningen