



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

21 september 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Achtste richtlijn (79/1072/EEG) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastingplichtige die in een andere lidstaat woont – Teruggaaf van de btw op ingevoerde goederen – Voorwaarden – Objectieve gegevens die het voornemen van de belastingplichtige bevestigen om de ingevoerde goederen in het kader van zijn economische activiteiten te gebruiken – Ernstig risico dat de handeling die de invoer rechtvaardigde, niet wordt verricht”

In zaak C-441/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) bij beslissing van 22 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 8 augustus 2016, in de procedure

SMS group GmbH

tegen

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: M. Berger (rapporteur), kamerpresident, E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- SMS group GmbH, vertegenwoordigd door E. Băncilă, advocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R.-H. Radu, C.-M. Florescu en R.-M. Mangu als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en L. Radu Bouyon als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2 tot en met 6 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”), en van artikel 17, lid 2 en lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/CEE) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SMS group GmbH en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (regionaal hoofdbestuur openbare financiën van Boekarest, Roemenië) (hierna: „belastingdienst”) over de teruggaaf van de door SMS group in 2009 in Roemenië betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Het hoofdeding betreft een verzoek om teruggaaf van de btw, dat is ingediend op 23 december 2009 na de invoer van goederen op 14 september 2009. In casu zijn derhalve de Achtste richtlijn en 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”) ratione temporis van toepassing.

Achtste richtlijn

- 4 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige [...] die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht [...], en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van:

- a) vervoerdiensten [...];
- b) dienstverrichtingen in de gevallen waarin de belasting uitsluitend verschuldigd is door de ontvanger [...].”

5 Artikel 2 van die richtlijn bepaalt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de [btw] terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, onder a) en b), van [de Zesde richtlijn] [...]”

6 Artikel 3 van die richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

- a) bij de [...] bevoegde dienst een verzoek indienen [...]
- b) door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de staat waar hij gevestigd is, aantonen dat hij in die staat onderworpen is aan de [btw]. [...]
- c) schriftelijk verklaren dat hij gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen;
- d) zich ertoe verplichten alle ten onrechte ontvangen bedragen terug te betalen.”

7 Artikel 4 van die richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die in het binnenland geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van diensten als bedoeld in artikel 1, onder a) en b), moet, om teruggaaf te verkrijgen:

- a) voldoen aan de in artikel 3, onder a), b) en d), bedoelde verplichtingen;
- b) schriftelijk verklaren dat hij gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van diensten als bedoeld in artikel 1, onder a) en b).”

8 Artikel 5, eerste alinea, van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van [de Zesde richtlijn], zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.”

9 Artikel 6 van die richtlijn luidt:

„De lidstaten mogen de in artikel 2 bedoelde belastingplichtigen, naast de in artikel 3 en artikel 4 omschreven verplichtingen, geen andere verplichting opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn.”

10 Artikel 7, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Het in de artikelen 3 en 4 bedoelde verzoek om teruggaaf moet betrekking hebben op aankopen van goederen of diensten die zijn gefactureerd of op invoer die heeft plaatsgevonden binnen een periode van ten minste drie maanden en ten hoogste een kalenderjaar. [...]”

Btw-richtlijn

11 De Zesde richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen bij de btw-richtlijn. Volgens de overwegingen 1 en 3 van de btw-richtlijn diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht.

12 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. [...]”

13 Artikel 70 van die richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.”

14 Artikel 146, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

[...]”

15 Artikel 167 van die richtlijn, waarvan de formulering identiek is aan die van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn, luidt:

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

16 Artikel 168 van de btw-richtlijn, waarvan de inhoud in wezen identiek is aan die van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, 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;

[...]

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

- 17 De inhoud van artikel 169 van de btw-richtlijn is in wezen identiek aan die van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn. Dat eerste artikel bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;
- b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig [artikel] 146 [...] vrijstelling is verleend;

[...]”

- 18 Artikel 170 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van [de Achtste richtlijn] [...] niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

[...]”

- 19 Artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij [de Achtste richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.”

Roemeens recht

- 20 Artikel 147² van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), met als opschrift „Teruggaaf van de belasting aan belastingplichtigen die in Roemenië niet zijn geïdentificeerd voor btw-doeleinden”, bepaalt:

„1) Onder de bij de wet vastgestelde voorwaarden:

- a) kan een niet in Roemenië gevestigde belastingplichtige die in Roemenië niet is en niet hoeft te zijn geïdentificeerd voor btw-doeleinden, verzoeken om teruggaaf van de betaalde belasting;

[...]”

- 21 Punt 49 van Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 betreffende de uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek) luidt:

„[...]”

- 3) De [...] belastingplichtige is een belastingplichtige die [...] in Roemenië niet is en niet hoeft te zijn geïdentificeerd voor btw-doeleinden [...], niet in Roemenië is gevestigd en daar evenmin over een vaste inrichting beschikt van waaruit economische activiteiten worden verricht, en die in die periode in Roemenië geen goederenleveringen of diensten heeft verricht [...]
- 4) De [...] teruggaaf van de belasting wordt aan de in lid 3 bedoelde belastingplichtige toegekend, indien de in Roemenië [...] ingevoerde goederen of diensten waarover de belasting is betaald, door de belastingplichtige worden gebruikt voor:
- a) met zijn economische activiteit verband houdende handelingen waarvoor hij recht op aftrek van de belasting zou hebben gehad indien die handelingen in Roemenië waren verricht [...];
- [...]
- 5) Om aan de voor teruggaaf gestelde voorwaarden te voldoen, moet iedere in lid 3 bedoelde belastingplichtige de volgende verplichtingen nakomen:
- [...]
- c) schriftelijk bevestigen dat hij in de periode waarop zijn verzoek tot teruggaaf betrekking heeft, geen goederenleveringen of diensten heeft verricht die in Roemenië hebben plaatsgevonden of worden geacht in Roemenië te hebben plaatsgevonden [...];
- [...]
- 6) De bevoegde belastingautoriteiten kunnen de belastingplichtige die [...] om teruggaaf verzoekt, geen andere verplichtingen opleggen dan die welke in lid 5 zijn vastgesteld. Bij wijze van uitzondering kunnen de bevoegde belastingautoriteiten de belastingplichtige verzoeken om de aanvullende inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van een verzoek tot teruggaaf nodig zijn.
- [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 22 SMS group is een in Duitsland gevestigde vennootschap die installaties voor staalbewerking verkoopt en monteert. Op 7 februari 2008 heeft SMS Meer, een entiteit die inmiddels is overgenomen door SMS group, als verkoopster met Zimekon Handels GmbH Oostenrijk (hierna: „koopster”) „overeenkomst nr. 27” gesloten, betreffende de realisatie en de levering van een systeem om pijpen elektrisch overlans te lassen voor de productie van stalen buizen en holle profielen (hierna: „RSA-systeem”). De ontvanger van het RSA-systeem was de vennootschap OOO Zimekon Oekraïne.
- 23 Volgens het in overeenkomst nr. 27 opgenomen betalingsschema moest de koopster voor de eerste fase van de werkzaamheden voor de inbedrijfstelling van het RSA-systeem in maart 2008 een voorschot van 2 miljoen EUR betalen en vervolgens moest zij uiterlijk op 15 april 2008 800 000 EUR, uiterlijk op 15 mei 2008 1 miljoen EUR en uiterlijk op 15 juni 2008 1 miljoen EUR betalen. De levering aan de ontvanger zou tussen 1 juni 2009 en 30 september 2009 plaatsvinden, op voorwaarde dat de in die overeenkomst voorziene betalingen binnen de gestelde termijnen werden verricht.
- 24 Op 26 juni 2008 heeft SMS Meer met Asmas AES, gevestigd in Turkije, een onderaannemingsovereenkomst gesloten voor de levering van machines die SMS Meer nodig had voor de productie van het RSA-systeem (hierna: „betrokken goederen”), terwijl de koopster alleen het voorschot van 2 miljoen EUR had betaald. Op 5 november 2008 is op verzoek van de koopster, die in financiële moeilijkheden verkeerde, de uitvoering van overeenkomst nr. 27 echter geschorst tot

1 september 2009. SMS Meer heeft de koopster verzocht om de resterende betalingen te doen en zij heeft haar meegedeeld dat de werkzaamheden pas na betaling van de verschuldigde bedragen zouden worden hervat.

- 25 Op 14 september 2009 heeft SMS Meer de betrokken goederen uit Turkije in Roemenië ingevoerd en de btw ter zake van die invoer ten bedrage van 1 487 739 Roemeense leu (RON) (ongeveer 327 500 EUR) betaald. Die goederen zijn na de invoer ervan opgeslagen in een opslagplaats in Roemenië.
- 26 Aangezien de koopster de resterende betalingen niet had gedaan, is de uitvoering van overeenkomst nr. 27 niet hervat. Volgens SMS group konden de betrokken goederen niet voor andere projecten worden gebruikt en is zij van plan om ze als oud ijzer af te danken.
- 27 Op 23 december 2009 heeft SMS Meer de belastingdienst verzocht om teruggaaf van de bij de invoer van de betrokken goederen aan de Roemeense Staat betaalde btw. In antwoord op een verzoek om aanvullende inlichtingen van de belastingdienst heeft SMS Meer verklaard dat zij in geval van niet-uitvoering van overeenkomst nr. 27 voornemens was die goederen uit te voeren. Zij heeft echter geen concrete informatie verstrekt over de bestemming of de datum waarop die uitvoer zou plaatsvinden.
- 28 De belastingdienst heeft echter geweigerd om de btw terug te geven, op grond dat SMS Meer geen bewijsstukken had overgelegd waaruit de verdere distributie van de betrokken goederen en de eindbegunstigde van die goederen bleken. Nadat de afdeling bezwaren van de belastingdienst het administratief beroep van SMS Meer tegen die weigering van de teruggaaf van de btw had verworpen, heeft de Curtea de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) bij een eerste arrest van 30 mei 2012 het verzoek van SMS Meer tot nietigverklaring van die twee besluiten van de belastingdienst afgewezen.
- 29 Dat eerste arrest is echter vernietigd door de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië), die de zaak heeft terugverwezen naar de Curtea de Apel București. Bij arrest van 9 juli 2014 heeft de Curtea de Apel București het verzoek van SMS Meer opnieuw ongegrond verklaard, op grond dat de belastingdienst SMS Meer terecht had verzocht de verdere distributie van de betrokken goederen te bewijzen. Voor de toepassing van artikel 147², lid 1, onder a), van wet nr. 571/2003 had SMS Meer immers de bestemming van de in Roemenië ingevoerde goederen moeten bewijzen, aangezien de werkelijke bestemming van die goederen relevant is voor de toepasselijke belastingregeling.
- 30 SMS Meer heeft tegen het arrest van 9 juli 2014 cassatieberoep ingesteld op grond dat de sluiting van overeenkomst nr. 27 met de koopster en de gedeeltelijke uitvoering ervan een belastbare handeling vormden. Bovendien is overeenkomst nr. 27 ook uitgevoerd door de betaling van 2 miljoen EUR als voorschot op het volledige bedrag van de overeengekomen prijs, de sluiting van een onderaannemingsovereenkomst en de aankoop bij een leverancier uit Turkije van een deel van de onderdelen die noodzakelijk waren voor de productie van het RSA-systeem. Derhalve heeft SMS Meer een rechtstreeks verband tussen de invoer van de betrokken goederen en haar belastbare handelingen bewezen. De teruggaaf van de btw mag volgens SMS Meer niet afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde om de distributie van die goederen na de invoer ervan te bewijzen, terwijl overeenkomst nr. 27 uiteindelijk niet volledig is uitgevoerd. Op het tijdstip van de invoer waren de partijen nog steeds van plan de handeling te verrichten.
- 31 Volgens de verwijzende rechter werd SMS Meer op de datum van invoer geconfronteerd met een ernstig risico van beëindiging van overeenkomst nr. 27, aangezien de koopster de ingevolge die overeenkomst verschuldigde betalingen niet meer had gedaan. Derhalve rijst de vraag of het feit dat op de datum van invoer de uitvoering van die overeenkomst was geschorst, betekent dat de invoer van de betrokken goederen geen verband meer hield met de uitvoering van die overeenkomst.

32 Daarom heeft de Înalta Curte de Casație și Justiție de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Moeten de artikelen 2 tot en met 5 van de Achtste richtlijn juncto artikel 17, lid 2 en lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van de nationale belastingdienst volgens welke er geen objectieve gegevens zijn die het door de belastingplichtige uitgesproken voornemen bevestigen om de ingevoerde goederen in het kader van zijn economische activiteit te gebruiken, indien de overeenkomst voor de uitvoering waarvan de belastingplichtige de goederen heeft gekocht of ingevoerd, op de datum van de daadwerkelijke invoer was geschorst, met het ernstige risico dat de daaropvolgende levering/handeling waarvoor de ingevoerde goederen bestemd waren, niet meer wordt verricht?
- 2) Vormt de verplichting om de verdere distributie van de ingevoerde goederen te bewijzen, namelijk om aan te tonen of en hoe de ingevoerde goederen werkelijk zijn bestemd voor de belastbare handelingen van de belastingplichtige, een andere aanvullende voorwaarde voor teruggaaf van de btw dan die welke zijn opgesomd in de artikelen 3 en 4 van de Achtste richtlijn, die is verboden door artikel 6 van die richtlijn, dan wel een noodzakelijke inlichting met betrekking tot de materiële voorwaarde voor teruggaaf in verband met het gebruik van de ingevoerde goederen in het kader van de belastbare handelingen, waar de belastingdienst krachtens artikel 6 van die richtlijn mag om verzoeken?
- 3) Moeten de artikelen 2 tot en met 5 van de Achtste richtlijn juncto artikel 17, lid 2 en lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het recht op teruggaaf van de btw kan worden ontzegd indien de geplande daaropvolgende handeling, in het kader waarvan de ingevoerde goederen zouden worden gebruikt, niet meer is verricht? Wordt in die omstandigheid de werkelijke bestemming van de goederen relevant, dat wil zeggen de vraag of, hoe en op welk grondgebied de goederen zijn gebruikt, namelijk in de lidstaat waar de btw is betaald dan wel buiten die lidstaat?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 33 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Achtste richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 170 van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een lidstaat een niet op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtige het recht ontzegt op teruggaaf van de uit hoofde van de invoer van goederen betaalde btw in een situatie als in het hoofdgeding, waarin de uitvoering van de overeenkomst in het kader waarvan de belastingplichtige die goederen heeft gekocht en ingevoerd, op het tijdstip van de invoer was geschorst, de handeling waarvoor die goederen zouden worden gebruikt, uiteindelijk niet is verricht en de belastingplichtige de verdere distributie van die goederen niet heeft bewezen.
- 34 Voor de beantwoording van die vraag moet allereerst eraan worden herinnerd dat de Achtste richtlijn tot doel heeft de regeling vast te stellen voor de teruggaaf van btw die in een lidstaat is betaald door in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen, en aldus een harmonisatie beoogt van het recht op teruggaaf zoals dat uit artikel 170 van de btw-richtlijn voortvloeit (arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 In dit verband volgt uit artikel 2 van de Achtste richtlijn dat elke lidstaat aan iedere niet op zijn grondgebied maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in die richtlijn gestelde voorwaarden, de btw teruggeeft welke is geheven ter zake van met name de invoer van goederen in die eerste lidstaat, een en ander voor zover die goederen worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 170 van de btw-richtlijn.

- 36 In de artikelen 3 en 4 van de Achtste richtlijn worden de formaliteiten vermeld die moeten worden vervuld om die teruggaaf te verkrijgen.
- 37 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht heeft uiteengezet, heeft de Achtste richtlijn niet tot doel de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op teruggaaf vast te stellen of de omvang van dat recht te bepalen. Uit artikel 5 van die richtlijn volgt immers dat het recht op teruggaaf van de btw wordt bepaald op grond van de relevante bepalingen van de btw-richtlijn.
- 38 In deze context moet worden opgemerkt dat het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in de Achtste richtlijn, de tegenhanger is van het door de btw-richtlijn te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting (arrest van 25 oktober 2012, Daimler en Widex, C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is dat recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 De aftrekregeling en derhalve de teruggaafregeling hebben immers 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 volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Wat meer in het bijzonder de voorwaarden voor het recht op teruggaaf betreft, volgt uit artikel 170 juncto artikel 169 van de btw-richtlijn dat een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn niet gevestigd is in de lidstaat waar hij aan btw onderworpen goederen invoert, recht heeft op teruggaaf van de btw indien die goederen worden gebruikt hetzij voor door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht, hetzij voor bepaalde vrijgestelde handelingen.
- 42 Dat recht op teruggaaf ontstaat volgens de artikelen 70 en 167 van de btw-richtlijn op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, zijnde het tijdstip waarop de goederen worden ingevoerd (zie naar analogie arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Aangaande in de eerste plaats de vraag of SMS Meer als belastingplichtige in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn kan worden beschouwd, moet eraan worden herinnerd dat dit artikel in wezen bepaalt dat aan twee cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan. Ten eerste mag de betrokken belastingplichtige gedurende de periode bedoeld in artikel 7, lid 1, van die richtlijn niet over een vaste inrichting beschikken in de lidstaat waar hij om die teruggaaf verzoekt. Ten tweede mag hij in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten hebben verricht waarvan de plaats geacht wordt in die lidstaat te zijn gelegen, met uitzondering van enkele uitdrukkelijk genoemde dienstverrichtingen (zie in die zin arrest van 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punt 42).

- 44 In casu wordt niet betwist dat SMS Meer aan die voorwaarden voldoet. In het bijzonder staat vast dat die vennootschap op het tijdstip van de invoer die aan de orde is in het hoofdgeding, in Duitsland aan de btw was onderworpen als vennootschap die in die lidstaat economische activiteiten verrichtte, bestaande in de verkoop en de montering van installaties voor staalbewerking, en dat zij in Roemenië niet behoefde te zijn geïdentificeerd voor btw-doeleinden.
- 45 Aangaande in de tweede plaats de vraag of SMS Meer bij de invoer in Roemenië van de betrokken goederen als belastingplichtige heeft gehandeld, moet worden opgemerkt dat het begrip „belastingplichtige” overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt omschreven in relatie tot het begrip „economische activiteit” (arrest van 29 november 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 46 Een particulier die goederen invoert om ze te gebruiken voor een in die bepaling bedoelde economische activiteit, handelt als belastingplichtige, ook wanneer die goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt (zie in die zin arrest van 29 november 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet de persoon die investeringsuitgaven doet met het door objectieve factoren bevestigde doel, een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn uit te oefenen, immers als belastingplichtige worden aangemerkt (zie in die zin arresten van 14 februari 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24; 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17, en 22 oktober 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 De vraag of een belastingplichtige als zodanig handelt, is een feitelijke vraag die moet worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment van verkrijging en het moment waarop het voor de economische activiteiten van deze belastingplichtige wordt gebruikt (arrest van 22 maart 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 48 In die context zij eraan herinnerd dat in het kader van een prejudiciële verwijzing de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is om de feiten in het hoofdgeding te beoordelen en de nationale wetgeving uit te leggen. Het Hof, dat de nationale rechter nuttige antwoorden dient te verschaffen, is echter bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en de ingediende opmerkingen aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat kunnen stellen uitspraak te doen (arrest van 11 mei 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 49 In casu staat vast dat SMS Meer, na een voorschot van 2 miljoen EUR te hebben ontvangen, op 26 juni 2008 een onderaannemingsovereenkomst heeft gesloten met als voorwerp de levering van de betrokken goederen, die zijn gekocht als machines die noodzakelijk waren voor de realisatie van het RSA-systeem en derhalve met het oog op de uitvoering van overeenkomst nr. 27. Uit deze vaststellingen volgt dat die vennootschap de betrokken goederen heeft ingevoerd met het door objectieve gegevens bevestigde doel, een economische activiteit uit te oefenen.
- 50 De enkele omstandigheid dat overeenkomst nr. 27 op de datum van invoer van de betrokken goederen was geschorst, is in dit verband niet relevant, met name omdat moet worden aangenomen dat SMS Meer haar contractuele verplichtingen jegens haar onderaannemer niet zou zijn nagekomen indien zij op de enkele grond dat overeenkomst nr. 27 was geschorst, de levering van de goederen had geweigerd. Bovendien is de uitvoering van de overeenkomst pas na de invoer van die goederen definitief niet hervat, om redenen buiten de wil van SMS Meer, namelijk de betalingsproblemen die de koopster had.
- 51 Derhalve heeft SMS Meer bij de invoer van de betrokken goederen als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn gehandeld.

- 52 Aangaande in de derde plaats het gebruik van de betrokken goederen voor in artikel 170 van de btw-richtlijn bedoelde handelingen, staat vast dat de ontvanger van het RSA-systeem, voor de realisatie waarvan SMS Meer die goederen heeft gekocht, zich in Oekraïne bevond. Dientengevolge zijn die goederen ingevoerd met het doel om ze uiteindelijk uit te voeren in de zin van artikel 146 van de btw-richtlijn. Dit is een handeling waarnaar wordt verwezen in artikel 170 van die richtlijn.
- 53 Bijgevolg moet SMS Meer worden geacht het recht op teruggaaf van de betaalde btw te hebben verkregen bij de invoer van de betrokken goederen in Roemenië.
- 54 Aan het bestaan van dat recht wordt niet afgedaan door het feit dat de handeling in het kader waarvan de betrokken goederen zouden worden gebruikt, uiteindelijk niet is verricht en dat SMS Meer het door de belastingdienst verlangde bewijs van de verdere distributie van die goederen niet heeft kunnen leveren.
- 55 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt immers dat het recht op teruggaaf, zodra het is ontstaan, verworven blijft, behalve wanneer sprake is van fraude of misbruik, en behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 56 Meer in het bijzonder blijft het recht op teruggaaf verworven wanneer de belastingplichtige de goederen die tot de teruggaaf hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken voor de voorgenomen handeling, omdat in dat geval geen gevaar van fraude of misbruik bestaat dat de weigering van de teruggaaf kan rechtvaardigen (zie naar analogie arrest van 22 maart 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze overwegingen gelden a fortiori voor een belastingplichtige zoals SMS Meer, aangezien deze laatste naar eigen zeggen van de betrokken goederen geen ander gebruik kon maken.
- 57 Hieruit volgt dat in casu de feiten die zich na de invoer hebben voorgedaan niet relevant zijn, aangezien de nationale belastingautoriteiten niet over objectieve bewijzen beschikken dat het recht op teruggaaf op oneigenlijke of frauduleuze wijze is ontstaan, hetgeen uiteindelijk de verwijzende rechter dient na te gaan. In het bijzonder komt het vereiste dat SMS Meer bewijst dat de betrokken goederen uiteindelijk uit Roemenië zijn uitgevoerd, in werkelijkheid neer op de toevoeging van een materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op teruggaaf waarin het btw-stelsel niet voorziet.
- 58 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de Achtste richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 170 van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een lidstaat een niet op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtige het recht ontzegt op teruggaaf van de uit hoofde van de invoer van goederen betaalde btw in een situatie als in het hoofdgeding, waarin de uitvoering van de overeenkomst in het kader waarvan de belastingplichtige die goederen heeft gekocht en ingevoerd, op het tijdstip van de invoer was geschorst, de handeling waarvoor die goederen zouden worden gebruikt uiteindelijk niet is verricht en de belastingplichtige de verdere distributie van die goederen niet heeft bewezen.

Kosten

- 59 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

De Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, gelezen in samenhang met artikel 170 van 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 ertegen verzet dat een lidstaat een niet op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtige het recht ontzegt op teruggaaf van de uit hoofde van de invoer van goederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde in een situatie als in het hoofdgeding, waarin de uitvoering van de overeenkomst in het kader waarvan de belastingplichtige die goederen heeft gekocht en ingevoerd, op het tijdstip van de invoer was geschorst, de handeling waarvoor die goederen zouden worden gebruikt uiteindelijk niet is verricht en de belastingplichtige de verdere distributie van die goederen niet heeft bewezen.

ondertekeningen