Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

21 november 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 273 – Naheffingsaanslag – Beoordeling van de maatstaf van heffing door middel van inductie – Recht op btw-aftrek – Vermoeden – Beginsel van neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Nationale wet krachtens welke de btw wordt berekend over een veronderstelde omzet"

In zaak C-648/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Calabria, Italië) bij beslissing van 3 mei 2016, ingekomen bij het Hof op 16 december 2016, in de procedure

Fortunata Silvia Fontana

tegen

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (rapporteur) en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door R. Guizzi, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Tomat en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 maart 2018,

het navolgende

* Procestaal: Italiaans.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 273 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Fortunata Silvia Fontana en de Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (belastingdienst – provinciale directie van Reggio Calabria, Italië; hierna: „Agenzia delle Entrate") over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 In overweging 59 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„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 2, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:
   i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt;
   ii) wanneer het nieuwe vervoermiddelen betreft, door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of door enige andere niet-belastingplichtige;
   iii) wanneer het accijnsproducten betreft uit hoofde waarvan de accijnsrechten binnen het grondgebied van de lidstaat verschuldigd zijn krachtens richtlijn 92/12/EEG, door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen;

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

d) de invoer van goederen."

5 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

6 Artikel 242 van deze richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken."

7 Artikel 244 van deze richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet erop toezien dat kopieën van de door hemzelf of door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde uitgereikte facturen en alle door hemzelf ontvangen facturen worden bewaard."

8 Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen."

9 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt:

„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.

[…]"

Italiaans recht

10 Artikel 39, lid 1, van decreto del Presidente della Repubblica n. 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (presidentieel decreet nr. 600 houdende gemeenschappelijke bepalingen voor de vaststelling van de inkomstenbelasting) van 29 september 1973 (GURI nr. 268 van 16 oktober 1973) bepaalt:

„Voor de bedrijfsinkomsten van natuurlijke personen voert de [Agenzia delle Entrate] een rectificatie uit:

[…]

d) indien de onvolledigheid, onjuistheid of onnauwkeurigheid van de in de aangifte en de in de bijlagen daarbij vermelde gegevens blijkt uit het boekenonderzoek en uit andere controles in de zin van artikel 33, dan wel uit de controle van de volledigheid, nauwkeurigheid en juistheid van de boekhouding aan de hand van facturen en andere op de onderneming betrekking hebbende handelingen en documenten, en aan de hand van de gegevens die de [Agenzia delle Entrate]

overeenkomstig artikel 32 heeft verzameld. Dat bepaalde activiteiten niet zijn aangegeven of dat bepaalde passiva niet bestaan kan ook worden afgeleid uit feitelijke vermoedens, mits deze ernstig, nauwkeurig en overeenstemmend zijn."

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentieel decreet nr. 633 houdende instelling en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (GURI nr. 292 van 11 november 1972) regelt de wijze waarop btw-aangiften worden gerectificeerd. Artikel 54 van deze regeling bepaalt in wezen dat de belastingdienst bij de controle van de juistheid van btw-aangiften de ingediende aangifte formeel of meer in detail kan toetsen, hetzij op basis van de informatie en de gegevens waarover deze dienst reeds beschikt, hetzij op basis van de informatie en de gegevens die hij in de uitoefening van zijn onderzoeksbevoegdheden heeft verzameld.

12 Artikel 62 bis van decreto legge n. 331/93 (voorlopig wetsdecreet nr. 331/93; hierna ook: „d.l. nr. 331/93") (GURI nr. 203 van 30 augustus 1993), omgezet in wet nr. 427 van 29 oktober 1993 (GURI nr. 255 van 29 oktober 1993), bepaalt:

„1. De diensten van de afdeling Inkomsten van het ministerie van Financiën voeren uiterlijk op 31 december 1996, na raadpleging van de beroeps- en brancheorganisaties, voor de verschillende branches brancheonderzoeken uit om de controles doelmatiger te maken en nauwkeuriger coëfficiënten te kunnen bepalen voor de vermoedens bedoeld in artikel 11 van decreto legge n. 69 [voorlopig wetsdecreet nr. 69] van 2 maart 1989, na wijziging omgezet in wet nr. 154 van 27 april 1989, zoals gewijzigd. Daartoe identificeren de diensten representatieve steekproeven van belastingplichtigen die behoren tot de te controleren branches, teneinde de kenmerken van de uitgeoefende activiteit vast te stellen. De brancheonderzoeken worden goedgekeurd bij decreten van de minister van Financiën, die uiterlijk op 31 december 1995 worden gepubliceerd in de *Gazzetta Ufficiale [della Repubblica italiana]*. Zij kunnen worden herzien en zijn geldig voor controledoeleinden vanaf het belastingjaar 1995."

13 Artikel 62 sexies, lid 3, van d.l. nr. 331/93 luidt als volgt:

„De aanslagen als bedoeld in artikel 39, eerste alinea, onder d), van decreto del Presidente della Repubblica nr. 600 van 29 september 1973, zoals gewijzigd, en artikel 54 van decreto del Presidente della Repubblica nr. 633 van 26 oktober 1972, zoals gewijzigd, kunnen ook worden gebaseerd op het bestaan van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten, vergoedingen en tegenprestaties en de inkomsten, vergoedingen en tegenprestaties die op goede gronden zijn af te leiden uit de kenmerken van de specifieke verrichte activiteit en uit de omstandigheden waaronder die activiteit wordt uitgeoefend dan wel uit de brancheonderzoeken in de zin van artikel 62 bis van dit decreet."

14 Artikel 10 van wet nr. 146 van 8 mei 1998 (GURI nr. 110, gewoon supplement nr. 93) bepaalt:

„1 De op de brancheonderzoeken gebaseerde aanslagen ex artikel 62 sexies van decreto legge nr. 331 van 30 augustus 1993, zoals gewijzigd, omgezet in wet nr. 427 van 29 oktober 1993, worden op de in dit artikel voorgeschreven wijze aan de belastingplichtigen opgelegd wanneer de aangegeven inkomsten of vergoedingen lager zijn dan de inkomsten of vergoedingen die op basis van die onderzoeken kunnen worden vastgesteld.

[…]

3 bis) In de in lid 1 bedoelde gevallen nodigt de [Agenzia delle Entrate] de belastingplichtige, alvorens van de aanslag kennis te geven, overeenkomstig artikel 5 van decreto legge nr. 218 van 19 juni 1997 uit om te verschijnen.

3 ter) In het geval van een gebrek aan overeenstemming met de op basis van de brancheonderzoeken vastgestelde inkomsten of vergoedingen kunnen de redenen voor de afwijking tussen de aangegeven inkomsten en vergoedingen en de uit de toepassing van die onderzoeken voortvloeiende inkomsten en vergoedingen in een verklaring worden vastgelegd. Hetzelfde geldt voor de redenen waarom er sprake is van een discrepantie tussen de aangifte en de in de brancheonderzoeken vastgestelde economische indicatoren. Een dergelijke officiële verklaring wordt op verzoek van de belastingplichtige afgegeven door de personen aangewezen in artikel 3, lid 3, onder a) en b), van de regeling in decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 [presidentieel decreet nr. 322 van 22 juli 1998], die bevoegd zijn aangiften langs elektronische weg door te geven; door de verantwoordelijken van de belastingadviescentra bemand door de personen genoemd in artikel 32, lid 1, onder a), b) en c), van decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 [wetsdecreet nr. 241 van 9 juli 1997]; en door de medewerkers en functionarissen van de beroepsorganisaties die bevoegd zijn de in artikel 12, lid 2, van decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 [wetsdecreet nr. 546 van 31 december 1992] genoemde technische bijstand te verlenen.

[…]

5) Voor de toepassing van de [btw] wordt op de op basis van de genoemde brancheonderzoeken vastgestelde hogere inkomsten of vergoedingen, rekening houdend met het bestaan van handelingen die niet aan belasting zijn onderworpen of waarvoor een bijzondere regeling geldt, het gemiddelde tarief toegepast dat voortvloeit uit de verhouding tussen de belasting op belastbare handelingen, verminderd met de belasting op leveringen van afschrijfbare goederen, en de aangegeven omzet.

[…]

7) Bij decreet van de minister van Financiën wordt een commissie van deskundigen ingesteld, bij de aanwijzing waarvan die minister ook rekening houdt met de opmerkingen van bedrijfs- en beroepsorganisaties. Voorafgaand aan de goedkeuring en publicatie van een brancheonderzoek brengt de commissie een advies uit over de mate waarin het onderzoek een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid. Er is niet voorzien in een vergoeding voor de adviesdiensten van de leden van de commissie.

[…]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

15 Fortunata Silvia Fontana is belastingplichtige voor de btw en heeft voor 2010 een naheffingsaanslag opgelegd gekregen.

16 De Agenzia delle Entrate heeft verzoekster in het hoofdgeding op 14 mei 2014 een uitnodiging gezonden om te verschijnen, waarna een naheffingsprocedure op tegenspraak is ingeleid.

17 Bij deze procedure heeft Fontana het bedrag betwist van de naheffingsaanslag waarvan aan haar kennis zou worden gegeven en die was vastgesteld op basis van het brancheonderzoek voor de categorie accountants en belastingconsulenten.

18 Op 24 december 2014 heeft de Agenzia delle Entrate Fontana kennis gegeven van een aanslag in de inkomstenbelasting, de regionale belasting op productieve activiteiten en de btw over het jaar 2010.

19 Verzoekster in het hoofdgeding heeft beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Calabria, Italië), waarbij zij onder meer het door de Agenzia delle Entrate gevorderde bedrag aan achterstallige btw heeft betwist. Zij heeft met name betoogd dat de Agenzia delle Entrate ten onrechte het brancheonderzoek voor accountants en

belastingadviseurs op haar situatie had toegepast en niet het brancheonderzoek voor arbeidsconsulenten, terwijl zij naar eigen zeggen hoofdzakelijk als arbeidsconsulent actief is. Bovendien heeft zij aangevoerd dat het btw-bedrag is gebaseerd op een brancheonderzoek dat geen adequate afspiegeling kan geven van de inkomsten van haar onderneming in termen van evenredigheid en samenhang.

20 Volgens de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria is de stelling van verzoekster in het hoofdgeding dat de Agenzia delle Entrate haar activiteiten ten onrechte heeft ondergebracht in de categorie voor accountants en belastingadviseurs niet gegrond, voor zover „de argumenten van verzoekster [in het hoofdgeding] niet op een solide feitelijke grondslag berusten".

21 De verwijzende rechter twijfelt echter, met name ten aanzien van het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel, over de methode voor de beoordeling van de achterstallige btw op basis van een brancheonderzoek.

22 In dat verband onderstreept de verwijzende rechter dat bij een dergelijke beoordelingsmethode enkel een beeld wordt gegeven van het inkomen als geheel genomen, zonder de afzonderlijke handelingen van de belastingplichtige en zijn recht op aftrek van de voorbelasting in aanmerking te nemen.

23 Daarop heeft de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de nationale Italiaanse regeling van artikel 62 sexies, lid 3, en artikel 62 bis van decreto legge nr. 331/93, [omgezet in wet] nr. 427 van 29 oktober 1993, in het licht van de aftrekregels en de verplichting de btw bij afnemers in rekening te brengen en meer in het algemeen in verband met het beginsel van neutraliteit en doorberekening van de btw, verenigbaar met de artikelen 113 en 114 VWEU en met [de btw-richtlijn], voor zover op grond van die nationale regeling de btw kan worden toegepast op een omzet als geheel genomen die inductief is vastgesteld?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

24 De Italiaanse regering meent dat de vraag hypothetisch is, aangezien de stelling van verzoekster in het hoofdgeding, die in wezen neerkwam op een onjuiste indeling van haar beroepswerkzaamheden in het kader van de brancheonderzoeken, door de verwijzende rechter is verworpen. Deze heeft in feite al uitgesloten dat het brancheonderzoek dat in het hoofdgeding aan de orde is, geen adequate weergave is van deze economische activiteit.

25 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat er op vragen betreffende het Unierecht een vermoeden van relevantie rust. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te geven (arrest van 26 oktober 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In casu heeft verzoekster in het hoofdgeding de resultaten van het brancheonderzoek betwist op grond dat zij geen adequate weergave vormden van haar economische activiteit. Dat heeft de verwijzende rechter ertoe gebracht zich af te vragen of de beoordelingsmethode op basis van dat brancheonderzoek, dat is gegrond op een omzet als geheel genomen zonder de afzonderlijke

handelingen van de belastingplichtige in aanmerking te nemen, in overeenstemming is met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel.

27 Dientengevolge is de vraag van de verwijzende rechter niet zonder verband met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, zodat het verzoek ontvankelijk moet worden verklaard.

Ten gronde

28 Vooraf moet worden opgemerkt dat de artikelen 113 en 114 VWEU, die de verwijzende rechter noemt in zijn vraag, in casu niet relevant zijn, aangezien deze artikelen de institutionele voorschriften bevatten hoe in het kader van de Europese Unie maatregelen voor de harmonisatie van de wetgeving van de lidstaten kunnen worden vastgesteld.

29 Derhalve moet de vraag van de verwijzende rechter aldus worden opgevat dat hij in wezen wenst te vernemen of de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden opgevat dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die een belastingdienst de mogelijkheid biedt door middel van inductie, op basis van brancheonderzoeken die bij ministerieel decreet zijn vastgesteld, de omzet van een belastingplichtige te bepalen en dientengevolge een naheffingsaanslag op te leggen waarbij een aanvullend bedrag in de btw wordt opgelegd.

30 In dat verband moet worden onderstreept dat de maatstaf van heffing voor een levering van goederen of een dienstverrichting onder bezwarende titel overeenkomstig de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie is (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoșin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Om het mogelijk te maken dat de btw wordt toegepast en controles worden uitgevoerd door de belastingdienst, verplichten de artikelen 242 en 244 en artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn belastingplichtigen om een adequate boekhouding te voeren, kopieën te bewaren van alle door hen uitgereikte en door hen ontvangen facturen en, ten slotte, bij de belastingdienst een btw-aangifte in te dienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde btw vast te stellen.

32 Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn staat de lidstaten toe, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere dan de in deze richtlijn opgenomen verplichtingen voor te schrijven 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. Bovendien strekt de btw-richtlijn er volgens overweging 59 ervan toe de lidstaten in de gelegenheid te stellen bijzondere, van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen of te handhaven, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen en bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.

33 Het Hof heeft geoordeeld dat uit artikel 273, eerste alinea, artikel 2, en artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn, alsmede uit artikel 4, lid 3, VEU voortvloeit dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, en om fraude te bestrijden (arresten van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 18).

34 In dat verband moet worden onderstreept dat het niet in de weg staat aan de inning van de btw als een belastingplichtige niet zijn gehele omzet aangeeft en dat het aan de bevoegde nationale instanties staat om de toestand te herstellen zoals die zonder dat gedrag van de belastingplichtige zou zijn geweest (zie in die zin arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 42).

35 Het Hof heeft geoordeeld dat de bepalingen van artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen inzake de middelen om de doelstellingen van volledige inning van de btw en bestrijding van fraude te bereiken, aangezien zij, afgezien van de daarin gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien. De lidstaten moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, met name het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de belasting (zie in die zin met name arresten van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punten 43 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 mei 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41).

36 Artikel 273 van de btw-richtlijn verzet zich aldus in beginsel niet tegen een nationale regeling, zoals die in het hoofdgeding aan de orde, waarbij het bedrag aan btw dat een belastingplichtige verschuldigd is, wordt bepaald aan de hand van de omzet als geheel genomen, door middel van inductie op basis van de brancheonderzoeken die bij ministerieel decreet zijn vastgesteld, om de juiste inning van de btw te verzekeren en belastingfraude te voorkomen.

37 Niettemin kunnen deze nationale regeling en de toepassing ervan enkel in overeenstemming zijn met het recht van de Unie als het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel in acht worden genomen (zie in die zin arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44).

38 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregelen verenigbaar zijn met de in het voorafgaande punt vermelde voorwaarden. Het Hof kan hem niettemin aanwijzingen verschaffen die nuttig zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geschil (zie in die zin arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

39 Met betrekking tot het beginsel van neutraliteit van de belasting vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is verschuldigd of voldaan over de door hen afgenomen goederen en diensten volgens de rechtspraak van het Hof een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, mits zijn activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punten 56 en 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt (arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Uit de toepassing van het beginsel van neutraliteit van de belasting volgt dat de betrokken belastingplichtige, wanneer de belastingdienst voornemens is een naheffingsaanslag in de btw op te leggen waarvan het bedrag door middel van inductie op basis van een omzet als geheel genomen is vastgesteld, het recht moet hebben de in een eerder stadium voldane btw af te trekken, onder de voorwaarden die daartoe in titel X van de btw-richtlijn zijn neergelegd.

42 Het evenredigheidsbeginsel verzet zich niet tegen een nationale regeling die bepaalt dat de procedure die uitloopt op een naheffingsaanslag enkel in gang kan worden gezet door belangrijke discrepanties tussen de door de belastingplichtige aangegeven omzet en de omzet die door middel van inductie is

bepaald, met inachtneming van de omzet van personen die dezelfde activiteit uitoefenen. De brancheonderzoeken die worden gebruikt om door middel van inductie de omzet te bepalen, moeten nauwkeurig, betrouwbaar en actueel zijn. Een dergelijke discrepantie kan enkel leiden tot een weerlegbaar vermoeden, dat door de belastingplichtige kan worden ontkracht aan de hand van tegenbewijzen.

43 In die context moet worden opgemerkt dat het recht van verweer van de belastingplichtige tijdens de gehele naheffingsprocedure moet worden gewaarborgd. Dat brengt met name mee dat de belastingplichtige de gelegenheid moet krijgen om naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de gegevens waarop de autoriteiten hun besluit denken te stoelen, alvorens zij een voor hem bezwarende maatregel nemen (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 30).

44 De belastingplichtige moet dus ten eerste de mogelijkheid hebben om de juistheid van het betrokken brancheonderzoek en/of de relevantie ervan voor zijn specifieke situatie te betwisten. Ten tweede moet de belastingplichtige in de gelegenheid worden gesteld om de omstandigheden uiteen te zetten waarom de aangegeven omzet, hoewel lager dan de omzet die door middel van inductie is bepaald, een adequate afspiegeling is van zijn activiteiten in de loop van de betrokken periode. Voor zover de toepassing van een brancheonderzoek meebrengt dat deze belastingplichtige eventueel negatieve feiten moet bewijzen, vergt het evenredigheidsbeginsel dat het vereiste bewijsniveau niet buitensporig hoog is.

45 Onder deze omstandigheden moet worden vastgesteld dat het mechanisme dat in het hoofdgeding aan de orde is, op grond van zijn opzet, structuur en de concrete bepalingen waarbij het geregeld is, geen afbreuk doet aan het evenredigheidsbeginsel. Het staat echter aan de verwijzende rechter dat te verifiëren.

46 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die een belastingdienst de mogelijkheid biedt in geval van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten en de inkomsten die zijn geraamd op basis van brancheonderzoeken, door middel van inductie, op basis van deze brancheonderzoeken, de omzet van een belastingplichtige te bepalen en dientengevolge een naheffingsaanslag op te leggen waarbij een aanvullend bedrag in de btw wordt opgelegd, mits deze regeling en de toepassing ervan de belastingplichtige in de gelegenheid stellen om de resultaten van deze methode, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, ter discussie te stellen op basis van een geheel van tegenbewijzen waarover hij beschikt en om zijn recht op aftrek van de voorbelasting uit te oefenen in overeenstemming met de bepalingen in titel X van de btw-richtlijn. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te verifiëren.

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 (Vierde 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, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die een belastingdienst de

mogelijkheid biedt in geval van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten en de inkomsten die zijn geraamd op basis van brancheonderzoeken, door middel van inductie, op basis van deze brancheonderzoeken, de omzet van een belastingplichtige te bepalen en dientengevolge een naheffingsaanslag op te leggen waarbij een aanvullend bedrag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt opgelegd, mits deze regeling en de toepassing ervan de belastingplichtige in de gelegenheid stellen om de resultaten van deze methode, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, ter discussie te stellen op basis van een geheel van tegenbewijzen waarover hij beschikt en om zijn recht op aftrek van de voorbelasting uit te oefenen in overeenstemming met de bepalingen in titel X van richtlijn 2006/112. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te verifiëren.

ondertekeningen