

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

21 november 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167, 168, 178 en 273 – Omvang van het recht op aftrek – Ontbreken van facturen – Beroep op een gerechtelijke expertise – Bewijslast betreffende het recht op aftrek – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-664/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Alba Iulia (belastingrechter in eerste aanleg Alba Iulia, Roemenië) bij beslissing van 10 november 2016, ingekomen bij het Hof op 21 december 2016, in de procedure

Lucrețiu Hadrian Vădan

tegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

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: E. Tanchev,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 31 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Vădan, vertegenwoordigd door M. Bejenaru-Drăgoș, C. D. Căbălan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan en D. F. Pascu, avocats,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door C. R. Cămășanu, O. C. Ichim, E. Gane en C. M. Florescu als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, G. D. Balan en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 mei 2018,

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; hierna: „btw-richtlijn”), in het bijzonder de artikelen 167, 168, 178 en 273 ervan, alsook van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Lucre?iu Hadrian V?dan enerzijds en de Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal geschillenbeslechting, Roemenië) en de Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Alba (regionaal directoraat-generaal van openbare financiën Bra?ov – dienst openbare financiën van het district Alba, Roemenië) anderzijds betreffende de weigering verzoeker in het hoofdgeding recht op btw-aftrek toe te staan voor de goederen en diensten waarvan hij bij zijn handelingen gebruik heeft gemaakt, omdat hij met betrekking tot deze goederen en diensten geen facturen heeft kunnen overleggen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel X van de btw-richtlijn, met het opschrift „Aftrek”, bevat een hoofdstuk 1, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, waar de artikelen 167 tot en met 172 toe behoren. Artikel 167 luidt als volgt:

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

4 In artikel 168 van deze richtlijn is bepaald:

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

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

[...]”

5 Tot deze titel X van de btw-richtlijn behoort ook hoofdstuk 4, met het opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, dat de artikelen 178 tot en met 183 omvat. In artikel 178 is het volgende vastgesteld:

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

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

[...]"

6 Artikel 179 van deze richtlijn luidt:

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

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

7 Titel XI van deze richtlijn, met het opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, bevat een hoofdstuk 2, met het opschrift „Identificatie”, bestaande uit de artikelen 213 tot en met 216. In artikel 213, lid 1, is het volgende bepaald:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]"

8 In deze titel XI van de btw-richtlijn omvat hoofdstuk 3, dat betrekking heeft op facturering, de artikelen 217 tot en met 240. In artikel 220 van dit hoofdstuk is bepaald:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]"

9 Artikel 226 van deze richtlijn luidt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

1) de datum van uitreiking van de factuur;

2) een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;

3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;

4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;

- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- 6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- 7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- 8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- 9) het toegepaste btw-tarief;
- 10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]"

10 In deze titel XI van deze richtlijn omvat hoofdstuk 4, met het opschrift „Boekhouding”, de artikelen 241 tot en met 249. In artikel 242 van dit hoofdstuk is bepaald:

„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.”

11 Artikel 244 van de btw-richtlijn is als volgt verwoord:

„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.”

12 Artikel 250 van deze richtlijn is opgenomen in titel XI, hoofdstuk 5, met betrekking tot aangiften. In lid 1 van dit artikel is het volgende bepaald:

„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.”

13 In titel XI, hoofdstuk 7, van deze richtlijn is in artikel 273 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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Roemeens recht

14 In artikel 127 van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927, van 23 december 2003; hierna: „belastingwetboek”) is bepaald:

„(1) Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 bedoelde economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

(2) Als economische activiteit in de zin van deze titel worden beschouwd, de 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. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wordt in het bijzonder als economische activiteit beschouwd.”

[...]”

15 In artikel 145 van dit wetboek is het volgende bepaald:

„(1) Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

2) Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van belasting over aankopen indien deze aankopen worden gebruikt voor een van de volgende handelingen:

a) belaste handelingen;

[...]”

16 Artikel 146 van dit wetboek luidt:

„(1) Om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de belasting die is verschuldigd of is betaald met betrekking tot goederen die hem door een belastingplichtige zijn geleverd of moeten worden geleverd of diensten die door een belastingplichtige voor hem zijn verricht of moeten worden verricht, beschikken over een factuur die overeenkomstig de bepalingen van artikel 155 is opgesteld;

[...]”

17 In titel VI van Hotărâre Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112, van 6 februari 2004), luidde punt 46 op 1 januari 2007 als volgt:

„(1) De belastingaftrek wordt alleen toegestaan op basis van het originele exemplaar van de documenten bedoeld in artikel 146, lid 1, van het belastingwetboek of andere documenten die minstens de informatie bevatten in de zin van artikel 155, lid 5, van het belastingwetboek, met uitzondering van vereenvoudigde facturen in de zin van punt 78. In geval van verlies, diefstal of vernietiging van het originele exemplaar van het bewijsdocument vraagt de begunstigde de leverancier/dienstverrichter om een kopie van de factuur waarop is aangegeven dat deze de oorspronkelijke factuur vervangt.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 De Roemeen V?dan heeft een woningcomplex gebouwd bestaande uit 16 gebouwen, met eengezinswoningen en 90 appartementen. Deze woonruimte werd tussen 6 juni 2006 en 8 september 2008 voltooid. V?dan bezat gedurende deze periode tevens meerdere percelen grond waarvoor bestuurlijke goedkeuring was verleend om ook daarop eengezinswoningen te bouwen.

19 Gedurende het jaar 2006 heeft V?dan 29 onroerendgoedtransacties verricht; in de jaren 2007 tot en met 2009 waren dat er 70. Hij heeft verder in 2008 en 2009 bouwterreinen verkocht. Met deze handelingen was een totaalbedrag van 19 234 596 Roemeense leu (RON) (ongeveer 4 104 163 EUR) gemoeid.

20 De belastingdienst was van mening dat verzoeker in het hoofdgeding, aangezien zijn omzet vanaf juni 2006 het wettelijke plafond voor btw-vrijstelling had overschreden, belastingplichtig was geworden voor de btw en dat hij zich bijgevolg vanaf 1 augustus 2006 als zodanig diende te registreren.

21 Omdat de belastingdienst geen btw-inschrijving en geen belastingaangifte had ontvangen, heeft de Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (directoraat-generaal van openbare financiën Alba, Roemenië) bij belastingaanslag nr. 59/28.01.2011 een bedrag van 3 071 069 RON (ongeveer 655 286 EUR) van V?dan gevorderd op grond van verschuldigde btw over het tijdvak van 1 augustus 2006 tot en met 31 december 2009 en een verhoging ten bedrage van 2 476 864 RON (ongeveer 528 498 EUR) alsmede een boete wegens achterstallige betaling van 460 660 RON (98 292 EUR). Het totaalbedrag aan invorderingen bedroeg 6 008 593 RON (ongeveer 1 282 077 EUR).

22 V?dan heeft deze naheffing bij de bestuurlijke autoriteiten aangevochten. Die hebben zijn vorderingen bij besluit van 19 augustus 2011 gedeeltelijk toegewezen en het totaalbedrag van deze naheffing vastgesteld op 5 735 741 RON (1 223 858 EUR), waarvan 2 909 546 RON (620 821 EUR) aan btw, 2 389 763 RON (509 913 EUR) aan verhogingen wegens vertraging en 436 432 RON (93 123 EUR) als boete wegens achterstallige betaling.

23 V?dan heeft bij de Curte de Apel Alba Iulia (belastingrechter in eerste aanleg Alba Iulia, Roemenië) beroep ingesteld tot nietigverklaring van deze aanslag en het besluit van 19 augustus 2011.

24 Hij heeft in dit verband aangevoerd dat hij zich niet hoefde te registreren als belastingplichtige voor de btw noch enige boekhouding hoefde bij te houden, aangezien hij deze belasting al bij zijn aankopen had betaald en nooit btw van zijn kopers had geïnd.

25 De Curte de Apel Alba Iulia heeft bij arrest nr. 42/2013 alle vorderingen van verzoeker in het hoofdgeding afgewezen.

26 Bij arrest van 3 december 2014 heeft de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) het arrest van de Curte de Apel Alba Iulia vernietigd omdat deze rechter onterecht had geweigerd de belastingplichtige btw-aftrek te verlenen, en de zaak ter herziening naar deze rechter terugverwezen.

27 De Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie oordeelde namelijk dat de belastingrechter, na te hebben overwogen dat V?dan op grond van zijn ambtshalve registratie voor btw-doeleinden door de belastingdienst recht op aftrek had, ten onrechte heeft vastgesteld dat V?dan zich niet op

bepaalde stukken, in casu twee expertises, kon beroepen, op grond dat hij geen originele exemplaren had overgelegd van de documenten betreffende de goederen en diensten die hij voor de verkochte bouwwerken had aangekocht, hoewel hij in zijn verzoekschrift bij deze rechter had aangegeven dat hij de bovengenoemde originele documenten niet kon overleggen.

28 Volgens de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie heeft de belastingrechter tevens verzuimd te beoordelen of de hoogte van het recht op btw-aftrek „ter toepassing van het beginsel van de realiteit van de verrichte economische transactie en ter vermijding van overdreven formalisme” aan de hand van andere documenten dan de originele facturen kon worden bepaald. In dat verband heeft deze hoogste rechterlijke instantie benadrukt dat de documenten die betrekking hebben op de door de betreffende bouwvakkers geleverde diensten en uitgevoerde werkzaamheden eveneens relevant zijn.

29 De Curte de Apel Alba Iulia merkt op dat V?dan na het in cassatie gewezen arrest tijdens de mondelinge behandeling een brief van 15 februari 2008 heeft overgelegd. In deze brief, die was gericht aan de Camera Notarilor Publici Bucure?ti (kamer van notarissen Boekarest, Roemenië), heeft het nationaal bureau van de belastingdienst de bepalingen van het belastingwetboek aldus uitgelegd dat deze van toepassing zijn op niet voor de btw geregistreerde personen die vanaf 1 januari 2008 nieuwe bouwwerken, delen daarvan of bouwterreinen hebben overgedragen. In dat verband voert V?dan aan dat natuurlijke personen zich tussen 2006 en 2008 niet als belastingplichtige voor de btw konden registreren en dat er bovendien geen verplichting bestond om facturen op te stellen. In plaats van de ontbrekende facturen werden bonnen uitgegeven die door de slechte kwaliteit van de gebruikte inkt nu onleesbaar zijn geworden.

30 De Curte de Apel Alba Iulia geeft in zijn verwijzingsbeslissing aan dat het probleem waarover hij uitspraak moet doen erop betrekking heeft of een vastgoedontwikkelaar die, zonder op voorhand bij de belastingdienst te hebben geïnformeerd, niet als belastingplichtige voor de btw is geregistreerd terwijl hij daar wel toe verplicht was, en die geen boekhouding heeft gevoerd, recht heeft op btw-aftrek over het in de bouw van de verkochte gebouwen geïnvesteerde geld in omstandigheden waarin hij geen belastingfacturen kan overleggen en de andere overgelegde documenten onleesbaar zijn en derhalve ontoereikend om het recht op aftrek en de omvang daarvan vast te stellen.

31 Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), wenst de Curte de Apel Alba Iulia te vernemen of aan het beginsel van neutraliteit van de btw een recht op aftrek kan worden ontleend wanneer de belastingplichtige in omstandigheden zoals in het hoofdgeding, waarin met name de uitgifte van facturen aan natuurlijke personen op het relevante tijdstip niet verplicht was, geen facturen kan overleggen en of het evenredigheidsbeginsel in de weg staat aan een maatregel die in deze omstandigheden een beperking van het recht op btw-aftrek tot gevolg heeft.

32 Indien deze beginselen aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige van btw-aftrek kan profiteren ook zonder dat hij daartoe facturen kan overleggen, vraagt de Curte de Apel Alba Iulia zich af of het mogelijk is een dergelijk recht toe te kennen op basis van een indirecte begrotingswijze – in casu, een door hem gelaste gerechtelijke expertise, waarbij hij de deskundige opdracht geeft om het aftrekbare btw-bedrag te ramen op grond van de hoeveelheid werk en het aantal arbeidskrachten die nodig waren om de door de belastingplichtige verkochte bouwwerken te bouwen.

33 Gelet op een en ander heeft de Curte de Apel Alba Iulia de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kunnen [de btw-richtlijn] in het algemeen en de artikelen 167, 168, 178, 179 en 273 in het

bijzonder, alsmede de beginselen van evenredigheid en van neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij een belastingplichtige die voldoet aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van btw toestaan om gebruik te maken van zijn recht op aftrek in een situatie waarin, in een bijzondere context zoals in de onderhavige zaak, niet door middel van de overlegging van facturen het bewijs kan worden geleverd van de bedragen die eerder over de overdracht van goederen en de levering van diensten zijn betaald?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen de [btw-richtlijn] en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit dan aldus worden uitgelegd dat een indirecte begrotingswijze (door middel van een gerechtelijke expertise), door een onafhankelijk deskundige op basis van de hoeveelheid werk/arbeidskrachten bij de bouw die uit dat onderzoek volgt, een mogelijke en geschikte maatregel vormt om de omvang van het recht op aftrek te bepalen, indien de overdracht van goederen (bouwmaterialen) en de levering van diensten (werkkrachten voor de bouw van gebouwen) uitgaan van btw-plichtigen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

34 In herinnering moet worden gebracht dat het Hof volgens vaste rechtspraak enkel bevoegd is om het Unierecht, wat de toepassing ervan in een nieuwe lidstaat betreft, uit te leggen vanaf de datum van zijn toetreding tot de Europese Unie (beschikking van 11 mei 2017, *Exmitiani*, C?286/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:368, punt 12).

35 In het hoofdgeding is het Hof dus slechts bevoegd om antwoord te geven op de vragen van de verwijzende rechter voor zover die betrekking hebben op aan btw onderworpen handelingen die zijn verricht vanaf de toetreding van Roemenië tot de Unie op 1 januari 2007.

36 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn en, in het bijzonder, de artikelen 167 en 168, artikel 178, onder a), en artikel 179 ervan, alsmede het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat in omstandigheden zoals in het hoofdgeding aan een belastingplichtige die niet in staat is met facturen of enig ander document het bewijs te leveren van de door hem betaalde voorbelasting, recht op btw-aftrek kan worden verleend op basis van enkel een raming die is gemaakt in het kader van een door een nationale rechter gelaste expertise.

37 Krachtens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht op btw-aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel, dat in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen van de belastingplichtige hebben gedrukt (arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Die regeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Krachtens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat dit recht ontstaat, zijn opgesomd in artikel 168, onder a), van die richtlijn. De betrokkene kan het recht op aftrek dus slechts genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige is in de zin van deze richtlijn en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht 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 geleverd of verricht (arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, volgt uit artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de uitoefening van dit recht afhankelijk is van het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur (arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het Hof heeft geoordeeld dat het basisbeginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Bijgevolg mag de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden, indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punten 42 en 43).

42 Een strikte toepassing van het formele vereiste facturen over te leggen, schendt dus het beginsel van neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, aangezien een dergelijke toepassing voor de belastingplichtige een onevenredige belemmering vormt om te kunnen profiteren van de fiscale neutraliteit van zijn handelingen.

43 Desalniettemin moet de belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrek van de btw bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Het staat dus aan de belastingplichtige om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen waarover hij daadwerkelijk btw heeft voldaan.

45 Deze bewijzen kunnen onder meer bestaan in stukken die in het bezit zijn van leveranciers of dienstverleners van wie de belastingplichtige de goederen of diensten heeft afgenomen waarover hij btw heeft voldaan. Een raming die is gemaakt in het kader van een door een nationale rechter gelaste expertise kan in voorkomend geval een aanvulling vormen op deze bewijzen of hun bewijskracht versterken, maar kan deze bewijzen niet vervangen.

46 In het onderhavige geval volgt uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing dat V?dan bij gebrek aan facturen andere documenten heeft overgelegd die echter onleesbaar zijn en volgens de verwijzende rechter onvoldoende zijn om het recht op aftrek en de omvang daarvan vast te stellen.

47 Deze rechter geeft over het bewijs door een gerechtelijke expertise zoals in het hoofdgeding nader aan dat de deskundige tot taak heeft om het aftrekbare btw-bedrag te ramen op basis van het aantal werkzaamheden dat de belastingplichtige moest uitvoeren of het aantal arbeiders dat hij moest aanstellen om de door hem verkochte bouwwerken te bouwen. In dat verband moet evenwel worden vastgesteld dat met een dergelijke expertise niet kan worden aangetoond dat V?dan deze belasting over de in een eerder stadium voor de bouw van deze gebouwen verrichte handelingen daadwerkelijk heeft betaald.

48 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de btw-richtlijn en, in het bijzonder, de artikelen 167 en 168, artikel 178, onder a), en artikel 179 ervan, alsmede het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat in omstandigheden zoals in het hoofdgeding aan een belastingplichtige die niet in staat is met facturen of enig ander document bewijs te leveren van de door hem betaalde voorbelasting, geen recht op btw-aftrek kan worden verleend op basis van enkel een raming die is gemaakt in het kader van een door een nationale rechter gelaste expertise.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 en, in het bijzonder, de artikelen 167 en 168, artikel 178, onder a), en artikel 179 ervan, alsmede het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden zoals in het hoofdgeding aan een belastingplichtige die niet in staat is met facturen of enig ander document bewijs te leveren van de door hem betaalde voorbelasting, geen recht op btw-aftrek kan worden verleend op basis van enkel een raming die is gemaakt in het kader van een door een nationale rechter gelaste expertise.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.