

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

18 november 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op btw-aftrek – Intrekking van de btw-identificatie van een belastingplichtige – Weigering van het recht op aftrek – Formele voorwaarden”

In zaak C-358/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Judectorie Oradea (rechter in eerste aanleg Oradea, Roemenië) bij beslissing van 9 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 30 juli 2020, in de procedure

Promexor Trade SRL

tegen

Direcia General a Finanelor Publice Cluj – Administraia Judeean a Finanelor Publice Bihor,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen (rapporteur), rechter, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, L. S. Rossi en N. Wahl, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Promexor Trade SRL, vertegenwoordigd door R. Chiri, advocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane, A. Rotreanu en A. Wellman als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en L. Lozano Palacios 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 1, 167 tot en met 169 en 176 tot en met 180, artikel 214, lid 1, en de artikelen 250, 272 en 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”), alsmede van het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van loyale samenwerking, het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Promexor Trade SRL (hierna: „Promexor”) en de Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (directoraat-generaal overheidsfinanciën Cluj – dienst overheidsfinanciën van het district Bihor, Roemenië; hierna: „belastingdienst”) over de verplichting die is opgelegd aan Promexor, een vennootschap waaraan het recht op aftrek van de voldane voorbelasting is ontzegd wegens de intrekking van haar identificatie voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw), om de btw over haar belaste handelingen te betalen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:

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

4 Artikel 168 van deze 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 [of zal verrichten];

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

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

5 In artikel 178 van die richtlijn is bepaald:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6,

opgestelde factuur;

b) voor de in artikel 168, punt b), bedoelde aftrek met betrekking tot met goederenleveringen en diensten gelijkgestelde handelingen: de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

c) voor de in artikel 168, onder c), bedoelde aftrek met betrekking tot intracommunautaire verwerving van goederen: op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens hebben vermeld die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwervingen van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, opgestelde factuur;

d) voor de in artikel 168, punt d), bedoelde aftrek met betrekking tot met intracommunautaire verwervingen van goederen gelijkgestelde handelingen: de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

e) voor de in artikel 168, punt e), bedoelde aftrek met betrekking tot invoer van goederen: in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene voor wie de invoer bestemd is of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde btw wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;

f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

6 Artikel 179, eerste alinea, van de btw-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.”

7 Artikel 180 van deze richtlijn bepaalt:

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

8 In artikel 213, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn is bepaald:

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

9 Artikel 214, lid 1, van die richtlijn luidt:

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

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

b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, onder b), aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire

verwervingen aan de btw te onderwerpen;

- c) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied intracommunautaire verwervingen van goederen verricht met betrekking tot handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden welke hij buiten dat grondgebied verricht;
- d) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied diensten afneemt waarvoor hij overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is;
- e) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied gevestigd is en binnen het grondgebied van een andere lidstaat diensten verricht waarvoor uitsluitend de afnemer overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is."

10 Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„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."

11 In artikel 273 van die richtlijn staat te lezen:

„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

Oud belastingwetboek

12 Artikel 153, leden 9 en 91, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals gewijzigd (hierna: „oud belastingwetboek”), bepaalde:

„(9) De bevoegde belastingautoriteiten trekken de btw-identificatie van een persoon overeenkomstig dit artikel in:

[...]

e) wanneer in de btw-aangiften die zijn ingediend over zes opeenvolgende maanden in een kalenderhalfjaar in het geval van personen van wie het belastingtijdvak de kalendermaand is, en over twee opeenvolgende belastingtijdvakken in een kalenderhalfjaar in het geval van belastingplichtigen van wie het belastingtijdvak het kalenderkwartaal is, geen in de loop van die aangifteperioden verrichte verwervingen van goederen of diensten, noch leveringen van goederen of diensten zijn vermeld. De intrekking vindt plaats met ingang van de eerste dag van de tweede maand volgend op het lopende kalenderhalfjaar. Vanaf de aangifte voor de maand juli 2012 in het geval van belastingplichtigen van wie het belastingtijdvak de kalendermaand is, respectievelijk vanaf de aangifte over het derde kwartaal van 2012 in het geval van belastingplichtigen van wie

het belastingtijdvak het kalenderkwartaal is, trekken de bevoegde belastingautoriteiten de btw-identificatie van een persoon in wanneer in de btw-aangiften die zijn ingediend over zes opeenvolgende maanden in het geval van belastingplichtigen van wie het belastingtijdvak de kalendermaand is, en over twee opeenvolgende kalenderkwartalen in het geval van belastingplichtigen van wie het belastingtijdvak het kalenderkwartaal is, geen in de loop van die aangifteperioden verrichte verwervingen van goederen of diensten noch leveringen van goederen of diensten zijn vermeld. In het eerste geval vindt de intrekking plaats met ingang van de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de termijn voor indiening van de zesde aangifte is verstreken, in het tweede geval met ingang van de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de termijn voor indiening van de tweede aangifte is verstreken;

[...]

(91) De procedure tot intrekking van een btw-identificatie wordt bepaald door de geldende procedureregels. Nadat de btw-identificatie is ingetrokken overeenkomstig lid 9, onder a) tot en met e) en h), identificeren de bevoegde belastingautoriteiten de belastingplichtigen voor btw-doeleinden door lid 71 als volgt toe te passen:

[...]

d) op verzoek van de belastingplichtige in de in lid 9, onder e), bedoelde situatie, op basis van een verklaring op erewoord waaruit blijkt dat hij economische activiteiten zal uitoefenen. De datum van de btw-identificatie van de belastingplichtige is die van de kennisgeving van het besluit tot identificatie voor btw-doeleinden.

Belastingplichtigen die zich in de in dit lid bedoelde situaties bevinden, mogen de bepalingen betreffende de in artikel 152 bedoelde vrijstellingsdrempel voor kleine ondernemingen niet toepassen tot de datum van identificatie voor btw-doeleinden en dienen de bepalingen van artikel 11, leden 11 en 13, toe te passen.”

13 In artikel 11, lid 13, van het oude belastingwetboek stond te lezen:

„In Roemenië gevestigde belastingplichtigen van wie de btw-identificatie is ingetrokken overeenkomstig artikel 153, lid 9, onder b) tot en met e) en h), hebben voor het betrokken tijdvak geen recht op aftrek van de btw over de verrichte verwervingen, maar zijn wel de overeenkomstig de bepalingen van titel VI geïnde btw over in dat tijdvak verrichte belastbare handelingen verschuldigd. Voor de verwervingen van goederen en/of diensten in het tijdvak waarin de betrokkene geen geldig btw-nummer had, die zijn bestemd voor handelingen die zullen worden verricht na de datum van btw-identificatie en waarvoor overeenkomstig titel VI recht op aftrek bestaat, vindt door opneming in de eerste door de belastingplichtige na btw-identificatie ingediende belastingaangifte in de zin van artikel 1562 of naargelang het geval in een latere aangifte, een rectificatie ten gunste van de belastingplichtige plaats van de belasting over:

a) opgeslagen goederen en diensten die op het moment van identificatie niet worden gebruikt, vastgesteld op basis van een inventaris;

b) materiële vaste activa, inclusief investeringsgoederen waarvoor de periode voor rectificatie van de aftrek niet is verstreken en materiële vaste activa in realisatie, vastgesteld op basis van een inventaris en waarvan de betrokkene houder is op het moment van identificatie. In het geval van materiële vaste activa die geen investeringsgoederen zijn, wordt de belasting over waarden die nog niet zijn afgeschreven, gerectificeerd op het moment van identificatie. Artikel 149 is van toepassing op investeringsgoederen.”

14 In artikel 145 van het oude belastingwetboek was bepaald:

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

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

- a) belaste handelingen;
- b) handelingen die voortvloeien uit economische activiteiten waarvoor de plaats van levering/van de dienst wordt geacht zich in het buitenland te bevinden, in het geval dat de belasting aftrekbaar zou zijn indien deze handelingen in Roemenië zouden zijn verricht;
- c) handelingen die overeenkomstig de artikelen 143, 144 en 1441 zijn vrijgesteld;
- d) handelingen die overeenkomstig artikel 141, lid 2, onder a), punten 1 tot en met 5, en onder b), zijn vrijgesteld, wanneer de afnemer buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer deze handelingen rechtstreeks verband houden met goederen die bestemd zijn om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd, alsmede voor handelingen verricht door tussenpersonen die in naam en voor rekening van een ander handelen, wanneer zij bij die handelingen betrokken zijn;
- e) de in artikel 128, lid 7, en artikel 129, lid 7, bedoelde handelingen indien de belasting op die overbrenging van toepassing was.

[...]

(4) Onder de voorwaarden die zijn vastgesteld in de uitvoeringsbepalingen, wordt het recht op aftrek van de belasting verleend voor de verwervingen die een belastingplichtige heeft verricht vóór zijn btw-identificatie in overeenstemming met artikel 153.”

Nieuw belastingwetboek

15 Artikel 11, lid 8, van Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) van 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 688 van 10 september 2015) (hierna: „nieuw belastingwetboek”) bepaalt:

„In Roemenië gevestigde belastingplichtigen van wie de btw-identificatie is ingetrokken overeenkomstig artikel 316, lid 11, onder c) tot en met e) en h), hebben voor het betrokken tijdvak geen recht op aftrek van de btw over de verrichte verwervingen, maar zijn wel de overeenkomstig de bepalingen van titel VII geïnde btw over de in dat tijdvak verrichte belaste handelingen verschuldigd. In het geval van btw-identificatie overeenkomstig artikel 316, lid 12, oefent de belastingplichtige zijn recht op aftrek voor de verwervingen van goederen en/of diensten die zijn verricht in het tijdvak waarin het btw-identificatienummer was ingetrokken uit door opneming in de eerste na btw-identificatie van de belastingplichtige ingediende btw-aangifte in de zin van artikel 323 of naargelang het geval in een latere aangifte, ook al is het btw-identificatienummer van de belastingplichtige niet opgenomen op de factuur. Nadat zij voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd overeenkomstig artikel 316, lid 12, reiken de belastingplichtigen voor gedurende het tijdvak waarin het btw-identificatienummer was ingetrokken verrichte leveringen van goederen/diensten, facturen uit waarop de gedurende dat tijdvak geïnde [btw] afzonderlijk wordt vermeld, welke btw niet wordt opgenomen in de overeenkomstig artikel 323 ingediende btw-aangifte.”

16 In artikel 316, leden 12 en 14, van het nieuwe belastingwetboek staat te lezen:

„(12) De procedure tot intrekking van een btw-identificatie wordt bepaald door de geldende procedureregels. Nadat de btw-identificatie is ingetrokken overeenkomstig lid 11, onder a) tot en met e) en h), identificeren de bevoegde belastingautoriteiten de belastingplichtige voor btw-doeleinden op zijn verzoek als volgt:

[...]

d) in de in lid 11, onder e), bedoelde situatie, op basis van een verklaring op erewoord waaruit blijkt dat hij economische activiteiten zal uitoefenen. De datum van de btw-identificatie van de belastingplichtige is die van de kennisgeving van het besluit tot identificatie voor btw-doeleinden;

[...]

(14) Belastingplichtigen die zich in de in lid 12 bedoelde situaties bevinden, mogen de bepalingen betreffende de in artikel 310 bedoelde vrijstellingsdrempel voor kleine ondernemingen niet toepassen tot de datum van identificatie voor btw-doeleinden en dienen de bepalingen van artikel 11, leden 6 en 8, toe te passen.”

17 Artikel 297 van het nieuwe belastingwetboek bepaalt:

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

[...]

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

a) belaste handelingen;

b) handelingen die voortvloeien uit economische activiteiten waarvoor de plaats van levering/van de dienst wordt geacht zich in het buitenland te bevinden, in het geval dat de belasting aftrekbaar zou zijn indien deze handelingen in Roemenië zouden zijn verricht;

c) handelingen die overeenkomstig de artikelen 294, 295 en 296 zijn vrijgesteld;

d) handelingen die overeenkomstig artikel 292, lid 2, onder a), punten 1 tot en met 5, en onder b), zijn vrijgesteld, wanneer de afnemer buiten de Europese Unie gevestigd is of wanneer deze handelingen rechtstreeks verband houden met goederen die bestemd zijn om uit de Europese Unie te worden uitgevoerd, alsmede voor handelingen verricht door tussenpersonen die in naam en voor rekening van een ander handelen, wanneer zij bij die handelingen betrokken zijn;

[...]

(6) Onder de voorwaarden die zijn vastgesteld in de uitvoeringsbepalingen, wordt het recht op aftrek van de belasting verleend voor de verwervingen die een belastingplichtige heeft verricht vóór zijn btw-identificatie in overeenstemming met artikel 316.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 Bij besluit van 30 april 2014 is de btw-identificatie van Promexor ambtshalve ingetrokken op grond dat in de btw-aangiften die zij over zes opeenvolgende maanden had ingediend geen aan de btw onderworpen handelingen waren vermeld. Ofschoon Promexor niet langer over een geldig

identificatienummer beschikte, bleef zij vanaf mei 2014 facturen zonder btw uitreiken.

19 In april 2019 heeft de belastingdienst Promexor meegedeeld dat er een belastingcontrole over het tijdvak van 1 april 2014 tot en met 31 december 2017 zou worden verricht. Om te voorkomen dat zij een boete zou moeten betalen wegens het niet binnen de gestelde termijnen indienen van belastingaangiften, heeft Promexor a posteriori aangiften ingediend met betrekking tot de btw die verschuldigd is door belastingplichtigen van wie het btw-identificatienummer overeenkomstig artikel 153, lid 10, van het oude belastingwetboek is ingetrokken.

20 Op basis van die aangiften en zonder nader onderzoek heeft de belastingdienst op 19 april 2019 een executoriale titel afgegeven op grond waarvan hij een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging tegen Promexor heeft ingeleid met uitvaardiging, eveneens op 19 april 2019, van een bevel tot betaling van de btw.

21 Na de belastingcontrole op 11 juni 2019 heeft de belastingdienst vastgesteld dat Promexor voor het betrokken tijdvak daadwerkelijk btw-aangiften had ingediend. Op 31 juli 2019, dat wil zeggen na de vaststelling van het belastingcontroleverslag maar voor het verstrijken van de verjaringstermijn voor het recht op aftrek, heeft Promexor rectificerende aangiften ingediend waarin het btw-bedrag nul bedroeg.

22 Bij akte van 28 mei 2019 heeft Promexor bij de Judec?torie Oradea (rechter in eerste aanleg Oradea, Roemenië) beroep ingesteld dat met name strekte tot nietigverklaring van de executoriale titel en het betalingsbevel van 19 april 2019.

23 Ter onderbouwing van haar verzoekschrift voerde Promexor aan dat er weliswaar manieren bestaan om de gevolgen van de intrekking van een btw-identificatienummer weg te nemen, te weten de mogelijkheid voor een belastingplichtige om nadat hij een nieuwe btw-identificatie heeft verkregen, met terugwerkende kracht gebruik te maken van de btw-aftrek voor het gehele tijdvak waarin hij geen identificatienummer bezat, maar het in de praktijk onmogelijk blijft om daarvan gebruik te maken. In die omstandigheden bestaat er voor de belastingplichtige van wie de btw-identificatie is ingetrokken en die zich om formele redenen niet opnieuw voor btw-doeleinden kan identificeren geen enkele oplossing. Daarnaast stelde Promexor dat het in strijd is met de in de rechtspraak van het Hof neergelegde beginselen wanneer ten aanzien van een rechtspersoon van wie het btw-identificatienummer is ingetrokken de verplichting om de geïnde btw af te dragen voor onbepaalde tijd in stand wordt gehouden.

24 De belastingdienst stelde van zijn kant dat de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging gerechtvaardigd en rechtmatig was. De aangiften met betrekking tot de btw die is verschuldigd door belastingplichtigen van wie het btw-identificatienummer is ingetrokken, zoals de door Promexor ingediende aangiften, gelden overeenkomstig de van kracht zijnde regeling namelijk als verklaringen op erewoord. Wat de rectificerende aangiften betreft, merkte de belastingdienst op dat deze waren ingediend na de vaststelling van het belastingcontroleverslag, zodat er volgens de wet geen enkele correctie meer met betrekking tot die aangiften kon worden verricht.

25 De verwijzende rechter merkt om te beginnen op dat krachtens de nationale regeling de belastingplichtige van wie de btw-identificatie is ingetrokken geen recht heeft op aftrek van de btw over de verrichte verwervingen, maar onderworpen blijft aan de verplichting om de geïnde btw te betalen. Vervolgens wijst hij erop dat de geldende nationale regeling geen tijdslimiet stelt aan de op een dergelijke belastingplichtige rustende verplichting tot inning van de btw. Ten slotte zet hij uiteen dat het recht op btw-aftrek eveneens met terugwerkende kracht kan worden uitgeoefend nadat een nieuwe btw-identificatie is verkregen. In casu beschikt Promexor echter niet over die mogelijkheid omdat zij niet aan een formeel vereiste voldoet, aangezien haar bestuurder tevens vennoot is van een vennootschap die in een insolventieprocedure is verwickeld.

26 In deze omstandigheden heeft de Judec?torie Oradea de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staan [de btw-richtlijn] en het beginsel van fiscale neutraliteit in de weg aan een nationale regeling waarbij een lidstaat een onderdaan verplicht om voor onbepaalde tijd btw te innen en aan de staat af te dragen zonder hem tegelijkertijd recht op aftrek van btw te verlenen, op grond dat zijn btw-nummer ambtshalve is ingetrokken omdat hij in zijn btw-aangiften over zes opeenvolgende maanden/twee opeenvolgende kalenderkwartalen geen aan btw onderworpen handelingen heeft vermeld?

2) Verzetten het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het evenredigheidsbeginsel en [het beginsel van] loyale samenwerking, zoals deze voortvloeien uit [de btw-richtlijn], zich in het licht van de omstandigheden van het hoofdgeding tegen een nationale regel of een praktijk van de belastingdienst op grond waarvan de lidstaat een rechtspersoon waarvan het btw-nummer ambtshalve is ingetrokken weliswaar in de regel op diens verzoek toestaat om zich opnieuw voor de btw te laten identificeren, maar een belastingplichtige in bepaalde concrete omstandigheden op zuiver formele gronden geen nieuwe identificatie voor de btw kan aanvragen, en verplicht is om voor onbepaalde tijd btw te innen en aan de staat af te dragen zonder dat hem het bijbehorende recht op btw-aftrek wordt verleend?

3) Moeten het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het evenredigheidsbeginsel en [het beginsel van] loyale samenwerking, zoals deze voortvloeien uit [de btw-richtlijn], gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding aldus worden uitgelegd dat ze eraan in de weg staan dat een belastingplichtige de verplichting wordt opgelegd om voor onbepaalde tijd btw te innen en af te dragen zonder dat hij btw mag aftrekken, en zonder dat de belastingdienst in dat geval onderzoekt of [is voldaan aan] de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek en zonder dat er sprake is van fraude door de belastingplichtige?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

27 De Roemeense regering stelt de door de verwijzende rechter gegeven beschrijving van het juridische en feitelijke kader ter discussie en geeft aan dat Promexor een nieuw btw-identificatienummer zou hebben gekregen indien zij dat bij de belastingdienst had aangevraagd. De Roemeense regering is dan ook van mening dat de prejudiciële vragen niet-ontvankelijk moeten worden verklaard.

28 In herinnering dient te worden gebracht dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, rekening houdend met de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof

voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 4 juni 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Hieruit vloeit voort dat er een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan een verzoek van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk hypothetisch van aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 4 juni 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In casu blijkt niet duidelijk uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, overeenkomt met een van de in het vorige punt van het onderhavige arrest genoemde gevallen. Met name heeft de verwijzende rechter de nationale bepaling die Promexor belette om een nieuwe btw-identificatie te verkrijgen weliswaar niet uitdrukkelijk vermeld, maar heeft hij niettemin gewezen op het bestaan van een dergelijke bepaling. Hoe dan ook wordt niet betwist dat er een dergelijke bepaling bestaat en dat deze is opgenomen in Ordinul pre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? (ANAF) nr. 2856/2017 (besluit nr. 2856/2017 van de directeur van het nationaal bureau van de belastingdienst). Het staat niet aan het Hof om de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging van het nationale recht in twijfel te trekken.

31 Derhalve is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

32 Met zijn prejudiciële vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 168, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn en het beginsel van neutraliteit van de btw in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een belastingdienst die de btw-identificatie heeft ingetrokken van een belastingplichtige die over zes opeenvolgende maanden btw-aangiften heeft ingediend waarin geen enkele belastbare handeling was opgenomen, die belastingplichtige mag verplichten de btw te innen wanneer hij zijn activiteiten voortzet nadat zijn btw-identificatie is ingetrokken, zonder dat hij evenwel een nieuwe btw-identificatie kan aanvragen en aanspraak kan maken op aftrek van de voldane voorbelasting.

33 Voor de beantwoording van deze vraag dient in herinnering te worden gebracht dat 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 aan hen geleverde goederen en verleende diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel vormt van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, is een integrerend deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw en het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die

zin arrest van 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punten 28-30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Bovendien eist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten (arrest van 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Derhalve kan de weigering van het recht op aftrek weliswaar gerechtvaardigd zijn wanneer het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan niet kan worden geleverd doordat de formele vereisten niet zijn nageleefd (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar niet wanneer de bevoegde dienst over alle gegevens beschikt die hij nodig heeft om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden (zie in die zin arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 44 en 45).

35 Het Hof heeft overigens geoordeeld dat met name de in artikel 214 van de btw-richtlijn bedoelde identificatie voor btw-doeleinden en de in artikel 213 van die richtlijn neergelegde verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten, slechts formele vereisten betreffen met het oog op controle, die geen afbreuk mogen doen aan met name het recht op aftrek van de btw, voor zover aan de materiële voorwaarden voor dat recht is voldaan (arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Het Hof heeft daaruit afgeleid dat een btw-plichtige niet mag worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd alvorens de aangekochte goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteit (arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Met name heeft het Hof in een zaak betreffende dezelfde nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geoordeeld dat de artikelen 167 tot en met 169 en 179, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van btw kan weigeren wanneer vaststaat dat de belastingdienst vanwege de aan de belastingplichtige verweten niet-nakomingen niet kon beschikken over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen dat voldaan is aan de materiële voorwaarden die die belastingplichtige recht geven op aftrek van de door hem betaalde voorbelasting, dan wel dat de belastingplichtige frauduleus heeft gehandeld om dit recht te kunnen uitoefenen (zie in die zin arrest van 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 42).

38 In casu is de verwijzende rechter ten eerste van oordeel dat er in het hoofdgeding geen sprake is van btw-fraude. Indien dit wordt bevestigd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, kan Promexor het recht op aftrek van de voldane voorbelasting niet om die reden worden geweigerd.

39 Bij die verificatie zal de verwijzende rechter er rekening mee dienen te houden dat zelfs indien de niet-nakoming van formele verplichtingen het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de voorbelasting is voldaan, niet verhindert, dergelijke omstandigheden het eenvoudigste geval van belastingfraude kunnen aantonen, waarbij de belastingplichtige bewust nalaat zijn formele verplichtingen na te komen om aan betaling van de belasting te ontsnappen (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 55).

40 Ten tweede wijst de verwijzende rechter erop dat Promexor, ofschoon haar het recht op

af trek van de voorbelasting werd ontzegd omdat de belastingdienst niet is nagegaan of aan de materiële voorwaarden voor aftrek was voldaan, nog steeds de over haar belaste handelingen verschuldigde btw diende te heffen en om louter formele redenen geen nieuwe btw-identificatie kon verkrijgen.

41 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat uit de bewoordingen van de artikelen 213 en 214 van de btw-richtlijn weliswaar voortvloeit dat de lidstaten over een zekere beoordelingsmarge beschikken wanneer zij maatregelen ter identificatie van de belastingplichtigen voor btw-doeleinden nemen, maar dat deze beoordelingsmarge niet onbeperkt kan zijn, zodat een lidstaat niet kan weigeren een belastingplichtige een individueel nummer toe te kennen zonder geldige reden (zie in die zin arrest van 14 maart 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punten 22 en 23). Ook al hebben de lidstaten er, meer bepaald, een rechtmatig belang bij passende maatregelen te nemen ter bescherming van hun financiële belangen en ter bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik, en kunnen zij dus evenzeer rechtmatig, overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn, passende maatregelen nemen om misbruik van identificatienummers – met name door ondernemingen die een zuiver fictieve activiteit uitoefenen en dus fictieve belastingplichtigen zijn – te voorkomen, deze maatregelen mogen niet verder gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen en mogen niet systematisch afbreuk doen aan het recht op aftrek van de btw en dus aan de neutraliteit van deze belasting (zie in die zin arrest van 14 maart 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punten 28 en 30).

42 Wanneer een belastingdienst op basis van de nationale wettelijke regeling het recht op btw-aftrek afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zoals de btw-identificatie, zonder rekening te houden met de materiële voorwaarden en met name, zoals volgens de uiteenzetting van de verwijzende rechter in casu het geval is, zonder na te gaan of aan deze voorwaarden is voldaan, gaat dat echter verder dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen (zie in die zin arrest van 27 september 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Gelet op de in punt 41 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak is dezelfde conclusie geboden wanneer een belastingdienst op grond van de nationale wettelijke regeling systematisch besluit om een belastingplichtige geen btw-identificatienummer toe te kennen om de enkele reden dat de bestuurder ervan vennoot is bij een andere vennootschap die in een insolventieprocedure is verwickeld, zonder evenwel te beoordelen of er een risico bestaat voor de juiste inning van de btw of een gevaar voor fraude.

43 Uiteindelijk staat het evenwel aan de verwijzende rechter om, gelet op alle omstandigheden van het hoofdgeding, te beoordelen of de nationale wettelijke regeling en de toepassing ervan door de belastingdienst verenigbaar zijn met de in de punten 41 en 42 van het onderhavige arrest genoemde vereisten.

44 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 168, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn en het beginsel van neutraliteit van de btw in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij in het geval waarin de btw-identificatie van een belastingplichtige is ingetrokken omdat er in zijn over zes opeenvolgende maanden ingediende btw-aangiften geen belastbare handelingen waren vermeld, maar deze belastingplichtige zijn activiteiten desondanks voortzet, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de bevoegde belastingdienst die belastingplichtige kan verplichten om de btw te innen die over zijn belaste handelingen is verschuldigd, mits deze laatste een nieuwe btw-identificatie kan aanvragen en de voldane voorbelasting in aftrek kan brengen. De omstandigheid dat de bestuurder van de belastingplichtige vennoot is bij een andere

vennootschap die in een insolventieprocedure is verwickeld, kan als zodanig niet worden aangevoerd om deze belastingplichtige systematisch een nieuwe btw-identificatie te weigeren.

Kosten

45 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) moeten in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij in het geval waarin de btw-identificatie van een belastingplichtige is ingetrokken omdat er in zijn over zes opeenvolgende maanden ingediende btw-aangiften geen belastbare handelingen waren vermeld, maar deze belastingplichtige zijn activiteiten desondanks voortzet, niet in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de bevoegde belastingdienst die belastingplichtige kan verplichten om de btw te innen die over zijn belaste handelingen is verschuldigd, mits deze laatste een nieuwe btw-identificatie kan aanvragen en de voldane voorbelasting in aftrek kan brengen. De omstandigheid dat de bestuurder van de belastingplichtige vennoot is bij een andere vennootschap die in een insolventieprocedure is verwickeld, kan als zodanig niet worden aangevoerd om deze belastingplichtige systematisch een nieuwe btw-identificatie te weigeren.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.