

62016CC0101

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 31 mei 2017 (1)

Zaak C-101/16

SC Paper Consult SRL

tegen

Direc ia Regional  a Finan elor Publice Cluj-Napoca,

Administra ia Jude ean  a Finan elor Publice Bistri a N s ud

[verzoek om een prejudici le beslissing, ingediend door de Curtea de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemeni )]

„Prejudici le verwijzing – Ontvankelijkheid – Richtlijn 2006/112/EG – Fiscale bepalingen – Recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Weigering – Facturen uitgereikt door een belastingplichtige die inactief is verklaard door de belastingdienst – Lijst van de inactief verklaarde belastingplichtigen – Risico van belastingfraude – Beperking van de werking in de tijd van het te wijzen arrest”

I. Inleiding

1.

Verzet richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (2) zich tegen een nationale regeling op grond waarvan belastingplichtigen ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geen recht hebben op aftrek van de btw die is betaald over de aankoop van goederen of diensten van andere, overeenkomstig die nationale regeling „inactief” verklaarde belastingplichtigen waarvan de lijst op de website van de nationale belastingdienst staat?

2.

Dit is in wezen het voorwerp van het verzoek om een prejudici le beslissing van de Curtea de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemeni ).

3.

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SC Paper Consult SRL (hierna: „Paper Consult”) en de Roemeense belastingautoriteiten. Die belastingautoriteiten hebben Paper Consult het recht geweigerd om de btw af te trekken die is betaald over krachtens een overeenkomst van 3 januari 2011 van SC Rom Packaging SRL (hierna: „Rom Packaging”) afgenomen diensten, op grond dat deze laatste vennootschap overeenkomstig artikel 781, lid 1, van Ordonan a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur  fiscal , republicat , cu modific rile  i complet rile ulterioare (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek

fiscaal procesrecht, opnieuw bekendgemaakt, zoals gewijzigd en aangevuld; hierna: „OG nr. 92/2003”) met ingang van 7 oktober 2010 als inactieve belastingplichtige was aangemerkt en met ingang van 1 november 2010 was geschrapt uit het register van btw-plichtigen.

4.

Volgens artikel 781, lid 1, van OG nr. 92/2003 worden belastingplichtigen in een van de drie volgende situaties inactief verklaard: indien zij gedurende een kalenderhalfjaar geen van de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen nakomen, indien zij zich aan de belastingcontrole hebben onttrokken door identificatiegegevens van de zetel op te geven op basis waarvan de belastingdienst die zetel niet kan identificeren of indien de belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat zij niet actief zijn op de plaats van de zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats.

5.

Inactief verklaarde belastingplichtigen vallen onder artikel 11, leden 11 en 12, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „Codul fiscal”).

6.

Volgens artikel 11, lid 11, van de Codul fiscal moeten in Roemenië gevestigde belastingplichtigen die inactief zijn verklaard de bij dit wetboek vastgestelde belastingen en heffingen betalen, maar hebben zij in het tijdvak van inactiviteit geen recht op aftrek van de kosten en de btw over de verrichte aankopen.

7.

Volgens artikel 11, lid 12, van de Codul fiscal hebben personen die goederen en/of diensten afnemen van in Roemenië gevestigde belastingplichtigen nadat deze als inactief zijn ingeschreven, geen recht op aftrek van de kosten en de btw over de betrokken verwervingen, met uitzondering van de verwervingen van goederen in het kader van een tenuitvoerleggingsprocedure en/of de verwervingen van goederen en/of diensten van belastingplichtigen die zich in een faillissementsprocedure bevinden.

8.

Artikel 3, lid 1, van besluit nr. 819/2008 van de voorzitter van het Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (nationaal bureau van de belastingdienst; hierna: „ANAF”) bepaalt dat de belastingplichtigen inactief worden verklaard vanaf de datum van inwerkingtreding van het besluit van de voorzitter van het ANAF houdende goedkeuring van de lijst van de inactief verklaarde belastingplichtigen. Artikel 3, lid 2, van besluit nr. 819/2008 bepaalt dat die lijst wordt aangeplakt op de zetel van het ANAF en bekendgemaakt op de website van ANAF. Volgens artikel 3, lid 3, van besluit nr. 819/2008 treedt het besluit van de voorzitter van het ANAF houdende goedkeuring van de lijst van de inactief verklaarde belastingplichtigen binnen vijftien dagen na de aanplakking in werking.

9.

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

—
100 „Aangifte betreffende de verplichtingen tot betaling aan de Staat”;

—
112 „Aangifte betreffende de verplichtingen tot betaling van de sociale bijdragen en de inkomstenbelasting alsook het register op naam van de verzekerden”;

—
101 „Aangifte voor de vennootschapsbelasting”;

—
300 „Aangifte voor de [btw]”;

—
301 „Bijzonder aangifte voor de [btw]”;

—
390 VIES „Samenvattende aangifte van intracommunautaire leveringen/verwervingen van goederen”;

—
394 „Informatieve aangifte van leveringen/prestaties en verwervingen op het nationale grondgebied”.

10.

Uit de informatie waarover het Hof beschikt, blijkt dat Rom Packaging in het hoofdgeding inactief is verklaard omdat zij haar belastingaangiften niet heeft ingediend.

11.

Gelet op de inactiefverklaring van Rom Packaging hebben de Roemeense belastingautoriteiten geconcludeerd dat Paper Consult volgens artikel 11, lid 12, van de Codul fiscal voor een bedrag van 45680 Roemeense leu (RON) geen recht had op aftrek van de btw die was betaald over de diensten die het voorwerp uitmaakten van de overeenkomst van 3 januari 2011.

12.

Na de afwijzing van haar administratieve bezwaar heeft Paper Consult beroep ingesteld bij de Tribunalul Bistrița-Năsăud (rechter in eerste aanleg Bistrița-Năsăud, Roemenië), dat op 8 juli 2015 is verworpen.

13.

Paper Consult heeft daarop hogere voorziening ingesteld bij de Curtea de Apel Cluj. Paper Consult betoogt dat de inactiefverklaring van Rom Packaging haar niet kan worden tegengeworpen op grond dat zij niet afzonderlijk is meegedeeld en dat om in aanmerking te

komen voor het recht op aftrek van de btw, het volstaat aan de voorwaarden van artikel 178 van richtlijn 2006/112 te voldoen, dat wil zeggen in het bezit te zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, van die richtlijn opgestelde factuur.

14.

De verwijzende rechter merkt op dat de bestrijding van belastingontduiking, fraude en misbruik volgens de rechtspraak van het Hof een door richtlijn 2006/112 erkende en bevorderde doelstelling is, voor zover de betrokken nationale maatregelen evenredig zijn. Hij is van oordeel dat artikel 273 van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat de lidstaten verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, een nationale regeling als in het hoofdgeding toestaat. Volgens de verwijzende rechter wordt aan belastingplichtigen immers geen buitensporige last opgelegd wanneer hun wordt verzocht om een minimale controle uit te voeren met betrekking tot de personen met wie zij voornemens zijn een overeenkomst te sluiten, die erin bestaat op de website van het ANAF na te gaan of deze inactief zijn verklaard.

15.

Aangezien er geen rechtspraak over een dergelijke situatie bestaat, heeft de Curtea de Apel Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1)

Verzet richtlijn 2006/112 zich tegen een nationale regeling krachtens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd op grond dat de persoon die aan hem voorafgaat in de keten en de factuur heeft uitgereikt waarop de kosten en de btw zijn aangegeven, door de belastingdienst inactief is verklaard?

2)

Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: verzet richtlijn 2006/112 zich, in de omstandigheden als omschreven in de eerste vraag, tegen een nationale regeling krachtens welke het volstaat de lijst van de inactief verklaarde belastingplichtigen op de zetel van [het ANAF] aan te plakken en deze lijst bekend te maken op de website van [het ANAF], in het onderdeel Openbare informatie – Informatie over marktdeelnemers, om het recht op aftrek van de btw te kunnen weigeren?”

16.

Paper Consult, de Roemeense regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen over die vragen ingediend. Deze laatste twee betrokken partijen hebben ter terechtzitting van 26 januari 2017 pleidooi gehouden.

II. Analyse

Ontvankelijkheid

17.

De Roemeense regering betoogt dat de prejudiciële vragen niet?ontvankelijk zijn, op grond dat de verwijzende rechter niet heeft uitgelegd waarom hij van oordeel is dat een antwoord op zijn vragen noodzakelijk is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, terwijl het betoog van Paper Consult uitsluitend op de niet?tegenwerpbaarheid van de inactiefverklaring betrekking heeft

en niet op de gevolgen zelf van de inactiviteit zoals die voortvloeien uit de nationale regeling.

18.

Volgens mij moet de tegenwerping van de Roemeense regering worden verworpen.

19.

Overeenkomstig de taak die het Hof in het kader van de door artikel 267 VWEU ingestelde samenwerking is toebedeeld om bij te dragen aan de rechtspleging in de lidstaten, weigert het Hof inderdaad rechtsgeleerde adviezen te geven over hypothetische vragen. (3) In dergelijke gevallen is het door de nationale rechter ingediende verzoek om uitlegging van het Unierecht immers niet objectief noodzakelijk voor zijn uitspraak en de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

20.

Zoals de Roemeense regering overigens heeft opgemerkt, blijkt in casu uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat het hoofdgeding een juridisch probleem doet rijzen in het kader waarvan een particulier betoogt dat de belastingdienst zijn recht op aftrek van de btw moet erkennen, ook al vloeit dat recht voort uit een handeling met een inactief verklaarde belastingplichtige. Uit de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt voorts dat Paper Consult aanvoert dat het recht op aftrek van voorbelasting alleen afhankelijk is gesteld van de naleving van artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112.

21.

Die motivering, ook al is zij beknopt, volstaat om te begrijpen waarom de verwijzende rechter twijfelt over de uitlegging van richtlijn 2006/112.

22.

Bovendien staat het mijns inziens in het kader van het vermoeden van relevantie dat op prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht rust, niet aan het Hof om de beoordeling door de verwijzende rechter van de precieze strekking van de door partijen in het hoofdgeding voor die rechter aangevoerde argumenten ter discussie te stellen. De nationale rechter blijft immers als enige verantwoordelijk voor de afbakening van het juridische en feitelijke kader van de prejudiciële verwijzing, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid ervan te onderzoeken. (4)

23.

Bovendien staat het evenmin aan het Hof om, in het kader van het onderzoek van de ontvankelijkheid van een verzoek om een prejudiciële beslissing, na te gaan of dat verzoek overeenkomstig de nationale procedureregels is ingediend, ook al zou de verwijzende rechter – zoals de Roemeense regering in haar schriftelijke opmerkingen insinueert – de grenzen van de voor hem opgeworpen excepties van onwettigheid hebben overschreden. (5)

24.

Derhalve verzoek ik het Hof de prejudiciële verwijzing ontvankelijk te verklaren.

Ten gronde

25.

Zoals ik in mijn inleidende woorden heb aangegeven, wenst de verwijzende rechter met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling krachtens welke het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd aan belastingplichtigen die goederen of diensten van andere belastingplichtigen afnemen, op grond dat deze laatsten overeenkomstig die nationale regeling „inactief” zijn verklaard en de lijst van die inactieve personen op de website van de nationale belastingdienst staat.

26.

Ook al vermeldt de verwijzende rechter in zijn vragen geen specifieke bepaling van richtlijn 2006/112, het lijkt geen twijfel dat – zoals de betrokken partijen die in de onderhavige zaak opmerkingen hebben ingediend, het trouwens hebben begrepen – die rechter verduidelijking wenst over de samenhang tussen het in de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 vervatte beginsel van het recht op aftrek van de btw en de verplichtingen die de lidstaten op grond van artikel 273 van die richtlijn kunnen voorschrijven indien zij dat noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

27.

Uit het dossier en de opmerkingen van de Roemeense regering blijkt immers dat met de weigering van het recht op aftrek van de btw aan in Roemenië aan de btw onderworpen marktdeelnemers die zich bij in die lidstaat inactief verklaarde belastingplichtigen bevoorraden, wordt beoogd om die marktdeelnemers ervan te weerhouden aankopen te doen bij dergelijke belastingplichtigen – wiens situatie een risico op fraude inhoudt door de niet-nakoming van hun verplichtingen in verband met de belastingaangifte – en uiteindelijk om bij te dragen tot de verwijdering van die belastingplichtigen van de markt indien zij hun situatie niet regulariseren.

28.

Er bestaat een uitgebreide rechtspraak over de samenhang tussen het beginsel van het recht op aftrek van voorbelasting en de verplichtingen die de lidstaten aan de marktdeelnemers kunnen opleggen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. (6)

29.

In die rechtspraak wordt bij wijze van uitgangspunt herinnerd aan de „fundamentele” aard binnen het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel van het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten. (7)

30.

Derhalve kan het in de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 geregelde recht op aftrek in beginsel niet worden beperkt en wordt het direct uitgeoefend voor alle belastingen die op een in een vorig stadium verrichte handelingen hebben gedrukt. (8) Zoals in artikel 167 van richtlijn 2006/112 is bepaald, ontstaat dat recht op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

31.

Voorts herinnert het Hof er herhaaldelijk aan dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Bijgevolg waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen. (9)

32.

Het recht op aftrek van de btw is niettemin afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële voorwaarden of vereisten als formele voorwaarden of vereisten.

33.

Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht. (10)

34.

Aangaande de modaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek, die neerkomen op formele voorwaarden of vereisten (11), bepaalt artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 van die richtlijn opgestelde factuur. Ingevolge artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112 moet de factuur met name het btw-identificatienummer vermelden waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht.

35.

Aan het Hof zijn herhaaldelijk situaties voorgelegd waarin nationale belastingautoriteiten een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw hebben geweigerd wegens onregelmatigheden of tekortkomingen met betrekking tot formele voorwaarden, terwijl was voldaan aan de materiële voorwaarden van richtlijn 2006/112.

36.

In dit stadium van de analyse, algemeen beschouwd, blijkt uit de arresten van het Hof dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. (12)

37.

Aangezien de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht vormt (13), staat het Hof slechts in bijzondere omstandigheden toe dat de niet-naleving van formele voorwaarden belastingautoriteiten rechtmatig ertoe kan brengen dat recht aan een belastingplichtige te weigeren.

38.

Tot op heden volgt uit de rechtspraak dat het recht op aftrek van de btw in twee verschillende gevallen kan verloren gaan. Het gaat in de eerste plaats om het geval waarin de niet-naleving van de formele vereisten verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de btw is voldaan. (14) In de tweede plaats en in hoofdzaak kan het recht op aftrek van de btw worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat op dit recht aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik, aangezien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de betrokken handelingen direct of indirect deel uitmaakten van fraude. (15)

39.

Het eerste geval valt te verklaren doordat in de formele vereisten is voorzien precies om de toepassing van de btw te waarborgen en het toezicht hierop door de belastingautoriteiten van de lidstaten mogelijk te maken. Het is derhalve volstrekt logisch om het recht op aftrek te weigeren indien de niet-naleving van die vereisten zo ernstig is dat het onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek.

40.

Dat is in het hoofdgeding echter niet het geval.

41.

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Paper Consult, waaraan het recht op aftrek is geweigerd, een belastingplichtige in de zin van richtlijn 2006/112 is en dat zij de diensten die het voorwerp uitmaakten van de overeenkomst van 3 januari 2001 in het kader van haar economische activiteit heeft afgenomen van en betaald aan een andere marktdeelnemer, Rom Packaging, die eveneens aan de btw was onderworpen, maar inactief was verklaard omdat zij niet had voldaan aan haar verplichtingen in verband met de belastingaangifte uit hoofde van de nationale regeling. Uit geen enkel element van het dossier kan worden afgeleid dat de Roemeense belastingautoriteiten de realiteit van de aan Paper Consult gefactureerde diensten niet hebben kunnen controleren of niet in staat waren de identiteit en de hoedanigheid van de twee marktdeelnemers te verifiëren.

42.

Wat meer in het bijzonder de hoedanigheid van belastingplichtige van Rom Packaging betreft en in het licht van de schriftelijke opmerkingen van de Roemeense regering, waarin die hoedanigheid wordt betwist, merk ik op dat belastingplichtigen die inactief zijn verklaard krachtens artikel 11, lid 11, van de Codul fiscal de hoedanigheid van belastingplichtige bewaren, aangezien zij de btw moeten blijven betalen, zonder evenwel in het tijdvak van inactiviteit aanspraak te kunnen maken op het recht op aftrek van de btw.

43.

De hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van richtlijn 2006/112, die volgens artikel 9, lid 1, van die richtlijn „eenieder [omvat] die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”, is in geen geval afhankelijk gesteld van de verplichting om een belastingaangifte in te dienen en btw te betalen of van de verplichting om zich voor btw-doeleinden te laten registreren. (16) Aldus heeft het Hof recentelijk geoordeeld dat een marktdeelnemer als belastingplichtige in de zin van richtlijn 2006/112 kon worden aangemerkt, ook al werd hij krachtens een nationale regeling als een

„niet?bestaande” marktdeelnemer beschouwd, met name omdat hij niet voor btw-doeleinden was geregistreerd, geen belastingaangiften indiende en geen belasting betaalde. (17) Voorts is die hoedanigheid toegekend aan de opsteller van een factuur wiens vergunning van eenmansondernemer eerder was ingetrokken en die dus niet langer gerechtigd was zijn btw-identificatienummer te gebruiken. (18)

44.

Het tweede geval waarin het Hof heeft erkend dat het recht op aftrek kon worden geweigerd, vloeit in hoofdzaak voort uit de door artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 erkende mogelijkheid voor de lidstaten om „andere verplichtingen [voor te schrijven] die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude”. (19)

45.

Zoals ik reeds heb vermeld, is de Roemeense regeling van de inactiefverklaring van bepaalde belastingplichtigen gebaseerd op drie alternatieve situaties waarin volgens de Roemeense wetgeving ervan wordt uitgegaan dat er een risico van belastingfraude bestaat. Een van deze situaties is dat de belastingplichtigen, net als Rom Packaging, gedurende een tijdvak van zes maanden hebben nagelaten alle belastingaangiften, met inbegrip van de btw-aangiften, in te dienen. Volgens artikel 11, lid 11, van de Codul fiscal wordt dat verzuim bestraft met de weigering van het recht op aftrek van de btw die is betaald over de aankopen door die belastingplichtigen in het tijdvak van inactiviteit. Deze regeling maakt volgens mij duidelijk deel uit van de maatregelen om te voorkomen dat in situaties die worden geacht een risico van belastingfraude in te houden, belastingfraude ontstaat. Aangezien het verzuim om een belastingaangifte in te dienen, waaronder een btw-aangifte, een poging tot belastingfraude door de betrokken belastingplichtige kan verbergen, is het doel immers wel degelijk te voorkomen dat belastingfraude kan ontstaan, door die belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting gedurende het gehele tijdvak van inactiviteit te ontfen.

46.

De onderhavige zaak heeft echter geen betrekking op de fiscale situatie van de inactief verklaarde belastingplichtige, maar op de belastingplichtigen die, zoals Paper Consult, zich bij een dergelijke belastingplichtige bevoorraden, ondanks dat deze laatste inactief is verklaard.

47.

Door het recht op aftrek van voorbelasting ook aan belastingplichtigen te weigeren die goederen en/of diensten afnemen van de inactief verklaarde marktdeelnemer, sluit artikel 11, lid 12, van de Codul fiscal ontegenzegglijk aan op de met de regeling van de inactiefverklaring nagestreefde doelstelling van fraudebestrijding.

48.

Dat artikel, gelezen in samenhang met de regeling van de inactiefverklaring, verplicht die belastingplichtigen, minstens indirect, informatie in te winnen over de eventuele inactiviteit van hun toekomstige wederpartij (die een risico van belastingfraude inhoudt).

49.

Die verplichting gaat verder dan het door het Hof aanvaarde vereiste dat een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval inlichtingen inwint over een andere marktdeelnemer van wie hij

voornemens is goederen of diensten te kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.
(20)

50.

De in het Roemeense recht ingevoerde verplichting om de inactiviteit van de belastingplichtigen na te gaan, geldt immers voor alle marktdeelnemers die in Roemenië een economische activiteit uitoefenen en die voornemens zijn zich bij een andere marktdeelnemer in die lidstaat te bevoorraden, ongeacht of die ondernemer werkelijk inactief is verklaard en derhalve de door de Roemeense belastingautoriteiten vastgestelde onregelmatigheden heeft begaan. Het gaat bijgevolg om een aan alle marktdeelnemers opgelegde algemene verplichting om de fiscale „betrouwbaarheid” van hun toekomstige wederpartij te controleren door raadpleging van de door de Roemeense belastingautoriteiten opgestelde openbare lijst van de inactief verklaarde marktdeelnemers, ongeacht of er aanwijzingen zijn dat de toekomstige wederpartij onregelmatigheden of btw-fraude heeft begaan.

51.

Aangezien de inactiviteit naar Roemeens recht reglementair, openbaar en gemakkelijk controleerbaar is, lijkt die verplichting mij echter geen buitensporige last mee te brengen voor btw-plichtigen in Roemenië, van wie normaal kan worden verwacht dat zij de nationale regeling kennen en de zorgvuldigheid van een minstens redelijk bedachtzame handelaar betrachten door de op de website van het ANAF gepubliceerde lijst van de door de Roemeense belastingautoriteiten inactief verklaarde belastingplichtigen te raadplegen.

52.

Die verplichting vormt een maatregel die volgens mij redelijkerwijs kan worden opgelegd aan een belastingplichtige om na te gaan of de handeling die hij voornemens is te verrichten, het risico inhoudt dat hij ertoe wordt gebracht aan belastingfraude deel te nemen.

53.

Overigens wijst zowel de Roemeense regering als de Commissie erop dat dit nationale systeem van onlinebekendmaking overeenkomsten vertoont met het systeem dat is ingevoerd op het niveau van de Unie via het VAT Information Exchange System [systeem voor de (automatische) uitwisseling van btw-informatie – VIES], dankzij hetwelk ondernemingen de bevestiging kunnen krijgen van het btw-identificatienummer van hun handelspartners en de nationale belastingautoriteiten de intracommunautaire handelingen kunnen controleren en eventuele onregelmatigheden op het spoor kunnen komen. (21)

54.

Anders dan het geval was in de zaken waarin het Hof heeft vastgesteld dat sprake was van een overdracht naar de belastingplichtigen van de in beginsel aan de nationale belastingautoriteiten toekomende taken om de eventuele onregelmatigheden en fraude te controleren en op te sporen (22), vereist de Roemeense regeling immers alleen dat de belastingplichtigen nagaan of de marktdeelnemer bij wie zij voornemens zijn zich te bevoorraden, is opgenomen in de – openbare en op de website van het ANAF raadpleegbare – lijst van de marktdeelnemers die inactief zijn verklaard na de controles door de nationale belastingautoriteiten zelf. Dat vereiste om de lijst van de inactief verklaarde marktdeelnemers te raadplegen, vormt zeker geen overdracht van de controletaken van de nationale belastingautoriteiten naar de belastingplichtigen.

55.

Derhalve moet in ieder geval ervan worden uitgegaan dat een belastingplichtige die met een inactief verklaarde marktdeelnemer aan de btw onderworpen transacties sluit, weet of had moeten weten dat het sluiten van dergelijke transacties een risico van belastingfraude inhoudt.

56.

Rechtvaardigt de kennis of de redelijkerwijs veronderstelde kennis van een dergelijk risico een weigering van het recht op aftrek van de btw aan die belastingplichtige?

57.

Ik denk het niet.

58.

In de eerste plaats stemt dat geval niet overeen met het geval dat is vermeld in de rechtspraak volgens welke het recht op aftrek van de btw rechtsgeldig kan worden geweigerd wanneer de belastingplichtige wist of moest weten dat hij deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude, in het bijzonder wanneer die fraude wordt (of is) gepleegd door zijn leverancier. (23)

59.

Bij de huidige stand van het Unierecht en de rechtspraak volstaat een eenvoudig risico van btw-fraude, over de omvang waarvan trouwens discussie kan bestaan, bijgevolg niet ter rechtvaardiging van de weigering van het recht op aftrek.

60.

In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat nationale maatregelen om de doelstellingen van artikel 273 van richtlijn 2006/112 te verwezenlijken, in overeenstemming moeten zijn met het evenredigheidsbeginsel en dus niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit opleveren. (24)

61.

In de onderhavige zaak vormt de weigering van het recht op aftrek van de btw een sanctie waarvan de afschrikkende werking in werkelijkheid niet zozeer ertoe strekt om de doeltreffendheid te waarborgen van de verplichting om de door de voorzitter van het ANAF opgestelde lijst van de inactief verklaarde marktdeelnemers te raadplegen als wel, zoals de Roemeense regering heeft uitgelegd, om belastingplichtigen ervan te weerhouden aankopen te doen bij inactief verklaarde marktdeelnemers, met het uiteindelijke doel deze laatsten van de markt te verwijderen indien zij hun situatie niet regulariseren.

62.

Een belastingplichtige die de lijst van de inactief verklaarde marktdeelnemers heeft geraadpleegd en heeft vastgesteld dat de marktdeelnemer bij wie hij voornemens is zich te bevoorraden, op die lijst staat, maar zich toch bij die marktdeelnemer bevoorraadt (25), wordt naar Roemeens recht in ieder geval het recht op aftrek van de btw over die transacties geweigerd, ongeacht de eventueel van deze laatste gekregen garanties dat de specifieke transacties waarop het recht op aftrek is

gebaseerd, geen deel uitmaken van belastingfraude en dat bovendien de btw aan de schatkist zal worden betaald.

63.

Met andere woorden, zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft aangevoerd, voorziet de Roemeense regeling uiteindelijk in een onweerlegbaar vermoeden dat alle belastingplichtigen die met inactief verklaarde marktdeelnemers aan de btw onderworpen transacties sluiten, aan belastingfraude deelnemen. Volgens die regeling wordt het recht op aftrek van de btw systematisch geweigerd aan een belastingplichtige die zich bij een inactief verklaarde marktdeelnemer bevoorraadt, ook al kan ieder risico van belastingfraude met betrekking tot de betrokken transacties rechtsgeldig worden uitgesloten, gelet op de gegevens en de documenten die deze belastingplichtige en deze marktdeelnemer kunnen overleggen, met name na een belastingcontrole, voldoen die transacties aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek van de btw in de zin van richtlijn 2006/112 en is er geen sprake van gederfde belastinginkomsten.

64.

Een dergelijke nationale regeling gaat volgens mij verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstellingen van waarborging van de juiste inning van de btw en voorkoming van belastingfraude.

65.

Wat het hoofdgeding betreft, heeft de verwijzende rechter geen aanwijzingen verstrekt dat de transacties tussen Paper Consult en Rom Packaging belastingfraude verborgen of dat de btw die was vermeld op de door deze laatste vennootschap voor die transacties aan Paper Consult uitgereikte facturen niet overeenkwam met het aan de schatkist betaalde bedrag.

66.

Bovendien wordt de onevenredigheid van de nationale regeling volgens mij versterkt door de door Paper Consult in haar schriftelijke opmerkingen aangevoerde en door de Roemeense regering niet betwiste omstandigheid dat de weigering van het recht op aftrek van de btw aan de wederpartij van de inactief verklaarde marktdeelnemer op grond van artikel 11, lid 12, van de Codul fiscal definitief is, dat wil zeggen dat die wederpartij die btw-last blijft dragen, ook al heeft de inactief verklaarde marktdeelnemer zijn situatie volledig geregulariseerd met betrekking tot zijn fiscale verplichtingen. Die situatie staat in contrast met en lijkt onverenigbaar met de situatie van de inactief verklaarde marktdeelnemer, die op grond van artikel 11, lid 11, van de Codul fiscal de btw waarvan de aftrek in het tijdvak van inactiviteit is geweigerd, kan terugvorderen in een boekjaar dat volgt op het boekjaar waarin hij „opnieuw actief is verklaard” door de Roemeense belastingautoriteiten.

67.

Aangaande dat aspect van de nationale regeling heeft de Roemeense regering ter terechtzitting – in het kader van de vragen van het Hof over de evenredigheid van de weigering van het recht op aftrek van de btw aan de wederpartij van een inactief verklaarde marktdeelnemer – vermeld dat thans, sinds 1 januari 2017, belastingplichtigen die zich bij een inactief verklaarde marktdeelnemer hebben bevoorraadt, krachtens de gewijzigde Codul fiscal recht hebben op aftrek van de btw over handelingen die zijn verricht in het tijdvak waarin die marktdeelnemer inactief was, indien deze laatste nadien zijn situatie heeft geregulariseerd, in het bijzonder met betrekking tot zijn

verplichtingen in verband met de belastingaangifte.

68.

Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan wat de reikwijdte van die wijziging is, met name met betrekking tot de mogelijkheid om die wijziging met terugwerkende kracht op de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten toe te passen, mede gelet op het feit dat Rom Packaging, volgens de door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen verstrekte informatie, bij besluit van de voorzitter van het ANAF van 24 april 2012 „opnieuw actief is verklaard”.

69.

Los van de omstandigheden van het hoofdgeding, wijzen de wijziging van de Codul fiscal en de door de Roemeense regering ter terechtzitting verstrekte uitleg er echter op dat de Roemeense belastingautoriteiten zich zelf rekenschap hebben gegeven van de onevenredigheid van de systematische en definitieve weigering van het recht op aftrek van de btw aan de handelspartners van een inactief verklaarde marktdeelnemer ook al heeft deze laatste nadien zijn situatie volledig geregulariseerd met betrekking tot zijn verplichtingen in verband met de belastingaangifte.

70.

De eenvoudige opschorting van het recht op aftrek van de btw tot de regularisatie van de transacties waarop dat recht is gebaseerd, lijkt mij een geschiktere maatregel dan de systematische en definitieve weigering van dat recht wanneer een belastingplichtige in Roemenië goederen en/of diensten afneemt van een in die lidstaat inactief verklaarde marktdeelnemer.

71.

Het is waar dat een btw-plichtige in Roemenië die zich bij een inactief verklaarde marktdeelnemer heeft bevoorradet zonder de lijst van de inactief verklaarde marktdeelnemers te hebben geraadpleegd, een van de krachtens de nationale regeling op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. Zoals ik reeds heb vermeld, lijkt die verplichting als zodanig mij geenszins buitensporig. Volgens mij verzet het Unierecht zich niet ertegen dat op de niet-nakoming van die formaliteit een afschrikkende sanctie staat die evenredig is aan de ernst van die niet-nakoming, bijvoorbeeld een geldboete. De niet-nakoming van die verplichting betekent evenwel niet dat de belastingplichtige met betrekking tot de specifieke transacties waarop het recht op aftrek van de btw is gebaseerd, van de inactief verklaarde marktdeelnemer niet de hiervoor vermelde garanties heeft kunnen krijgen dat die transacties geen deel zouden uitmaken van belastingfraude en dat de btw aan de schatkist zou worden betaald.

72.

Het onweerlegbare vermoeden waarop de Roemeense regeling is gebaseerd – dat inhoudt dat belastingplichtigen niet kunnen bewijzen dat de met de inactief verklaarde marktdeelnemer gesloten transacties voldoen aan de in richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden voor het recht op aftrek van de btw over die transacties – gaat volgens mij in ieder geval verder dan wat noodzakelijk is ter verwezenlijking van de legitieme doelstellingen van die regeling.

73.

Gelet op de voorgaande overwegingen geef ik in overweging de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt: richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke het recht op aftrek van de btw, zelfs indien geen belastingfraude of derving van belastinginkomsten is vastgesteld,

systematisch en definitief wordt geweigerd aan een belastingplichtige die de btw heeft betaald over transacties die zijn gesloten met een overeenkomstig die regeling „inactief” verklaarde marktdeelnemer, niettegenstaande het feit dat de inactiefverklaring van de betrokken marktdeelnemer, die is gebaseerd op het bestaan van een risico van belastingfraude, openbaar is en gemakkelijk kan worden gecontroleerd door alle belastingplichtigen in de betrokken lidstaat.

Verzoek van de Roemeense regering om de werking van het arrest van het Hof in de tijd te beperken

74.

Indien het Hof mijn analyse deelt, dient het te beslissen op het in de schriftelijke opmerkingen van de Roemeense regering geformuleerde verzoek om de werking van het te wijzen arrest in de tijd te beperken.

75.

Tot staving van haar verzoek voert de Roemeense regering in de eerste plaats aan dat de Roemeense autoriteiten te goeder trouw hebben gehandeld. Die goede trouw is gebaseerd op twee gronden: ten eerste de objectieve twijfel over de draagwijdte van de rechtspraak van het Hof en ten tweede de handelwijze van de Commissie, die volgens de Roemeense regering in mei 2014 het antwoord van de Roemeense autoriteiten na een klacht in het kader van de zogenaamde „EU?pilot?procedure” betreffende de in casu aan de orde zijnde nationale regeling heeft aanvaard, hetgeen ertoe heeft geleid dat die autoriteiten van mening waren dat die regeling verenigbaar was met het Unierecht. In de tweede plaats voert de Roemeense regering aan dat de toekenning van het recht op aftrek van de btw, na het arrest van het Hof, aan alle marktdeelnemers die sinds 2007 transacties hebben gesloten met inactief verklaarde marktdeelnemers, ernstige financiële consequenties zou hebben. Volgens de Roemeense regering zou die extra last 0,5 % van het bruto binnenlands product bedragen.

76.

In haar mondelinge opmerkingen vraagt de Commissie het Hof dat verzoek af te wijzen op grond dat niet is voldaan aan de in de rechtspraak gestelde voorwaarden.

77.

Ik deel het standpunt van de Commissie.

78.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid aan een voorschrift van Unierecht geeft, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert de datum van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter zelfs op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, kan en moet worden toegepast, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht. (26)

79.

Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen kan het Hof uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid besluiten om beperkingen te stellen aan de

mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen. (27)

80.

Indien aan een van die criteria niet is voldaan, hoeft niet te worden nagegaan of aan het tweede criterium is voldaan, aangezien die criteria cumulatief zijn. (28)

81.

Voorts herinner ik eraan dat het Hof slechts in zeer specifieke omstandigheden de werking van zijn prejudiciële arresten in de tijd beperkt, met name wanneer er gevaar bestaat voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer blijkt dat particulieren en de nationale autoriteiten tot met het Unierecht strijdig gedrag zijn gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van bepalingen van Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag zelf van andere lidstaten of de Commissie eventueel heeft bijgedragen. (29)

82.

In ben van mening dat in casu niet is voldaan aan het criterium van de goede trouw van de belanghebbende kringen, met inbegrip van de Roemeense belastingautoriteiten.

83.

Wat betreft de door de Roemeense regering naar voren gebrachte twijfel – en niet reeds de objectieve, grote onzekerheid in de zin van de rechtspraak – over de uitlegging van het Unierecht, verschilt de aan de onderhavige zaak ten grondslag liggende situatie weliswaar enigszins van de eerder door het Hof behandelde zaken, maar dat neemt niet weg dat – zoals ik in de bovenstaande analyse in herinnering heb gebracht – de weigering van het recht op aftrek van de btw aan belastingplichtigen een uitzondering op een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt die volgens vaste rechtspraak slechts in uitzonderlijke omstandigheden rechtmatig wordt geacht. Die rechtspraak is weliswaar de afgelopen jaren verfijnd, maar de beginselen waarop zij is gebaseerd, bestaan al heel lang, in ieder geval bestonden zij reeds vóór 1 januari 2007, de datum van toetreding van Roemenië tot de Europese Unie. (30) Indien zou worden erkend dat er sprake is van objectieve, grote onzekerheid, zou die onzekerheid derhalve ontegenzeggelijk haar oorsprong niet in de strekking van de bepalingen van het Unierecht vinden, maar wel in het behoud door Roemenië van de aan de onderhavige zaak ten grondslag liggende regeling na zijn toetreding tot de Europese Unie.

84.

De beëindiging door de Commissie van een „EU?pilot?procedure” doet niet af aan deze analyse.

85.

Die informele procedure, die door de Commissie is ingesteld bij haar mededeling „Een Europa van resultaten – toepassing van het [Unierecht]” (31), houdt een vrijwillige samenwerking tussen de Commissie en de lidstaten in die in het algemeen zowel tot doel heeft na te gaan of het Unierecht correct wordt toegepast als om in een vroeg stadium een antwoord te geven op de vragen die

deze toepassing doet rijzen. Hoewel die procedure alleen een verzoek om inlichtingen of om informatie tot voorwerp kan hebben, heeft zij meestal tot doel zo veel mogelijk de inleiding van een niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 258 VWEU te voorkomen. (32) De beëindiging zelf van een dergelijke informele procedure, die geenszins bij de Verdragen is geregeld, doet evenwel geen afbreuk aan de bevoegdheid van de Commissie om een formele procedure krachtens artikel 258 VWEU in te leiden. In ieder geval kan de houding van de Commissie als zodanig niet het gewettigd vertrouwen van een lidstaat met betrekking tot de overeenstemming van zijn nationale regeling met het Unierecht rechtvaardigen wanneer, zoals in de onderhavige zaak, uit de rechtspraak volgt dat er geen objectieve, grote onzekerheid bestaat over de draagwijdte van het Unierecht, met name van de bepalingen van richtlijn 2006/112.

86.

Bijgevolg geef ik het Hof in overweging het verzoek van de Roemeense regering tot beperking in de tijd van de werking van het te wijzen arrest af te wijzen, zonder dat het criterium van het bestaan van gevaar voor ernstige verstoringen hoeft te worden onderzocht.

III. Conclusie

87.

Gelet op alle voorgaande overwegingen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Curtea de Apel Cluj te beantwoorden als volgt:

„Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, krachtens welke het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, zelfs indien geen belastingfraude of derving van belastinginkomsten is vastgesteld, systematisch en definitief wordt geweigerd aan een belastingplichtige die de belasting over de toegevoegde waarde heeft betaald over transacties die zijn gesloten met een overeenkomstig die regeling ‚inactief’ verklaarde marktdeelnemer, niettegenstaande het feit dat de inactiefverklaring van de betrokken marktdeelnemer, die is gebaseerd op het bestaan van een risico van belastingfraude, openbaar is en gemakkelijk kan worden gecontroleerd door alle belastingplichtigen in de betrokken lidstaat.”

(1) Oorspronkelijke taal: Frans.

(2) PB 2006, L 347, blz. 1.

(3) Zie met name in die zin arrest van 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, punten 38 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(4) Zie voor die vaste rechtspraak met name arrest van 13 oktober 2016, Prezes Urz?du Komunikacji Elektronicznej en Petrotel (C?231/15, EU:C:2016:769, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(5) Zie met name in die zin arresten van 3 maart 1994, Eurico Italia e.a. (C?332/92, C?333/92 en C?335/92, EU:C:1994:79, punt 13), en 29 juni 2010, E en F (C?550/09, EU:C:2010:382, punt 35). Zie ook mijn conclusie in de aanhangige zaak Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:79, punt 21).

(6) Zie met name arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C?177/99 en C?181/99, EU:C:2000:470); 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446); 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373); 6

september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549), en 6 december 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774); beschikkingen van 28 februari 2013, Forwards V (C?563/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:125), en 16 mei 2013, Hardimpex (C?444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318); arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), en 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614).

(7) Zie met name arresten van 25 oktober 2001, Commissie/Italië (C?78/00, EU:C:2001:579, punt 28); 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 37), en 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 43).

(8) Zie in die zin met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 38); 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punt 24); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 26), en 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 44); beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 30).

(9) Zie in die zin met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 39); 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punt 25), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 27); beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 31).

(10) Zie met name in die zin arresten van 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punt 26), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(11) Zie in dit verband arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punt 44), en 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 41).

(12) Zie in die zin met name arresten van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42), en 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(13) Zie arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 52).

(14) Zie in die zin met name arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(15) Zie in die zin met name arresten van 31 januari 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punten 59, 60 en 64), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punten 47-50).

(16) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punten 39 en 40).

(17) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punten 19, 31, 39 en 42).

(18) Zie arrest van 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punten 28-33).

(19) Cursivering van mij. Zie in dit verband met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 55), en 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 49).

(20) Zie met name arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 60); beschikkingen van 28 februari 2013, Forwards V (C?563/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:125, punt 40); 16 mei 2013, Hardimpex (C?444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318, punt 25), en 15 juli 2015, Koela-N (C?159/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:513, punt 47).

(21) Zie in dit verband arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punt 28).

(22) Zie met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punten 61, 62 en 65), en 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punten 42-44).

(23) Zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punten 48 en 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(24) Zie in die zin met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 57), en 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 49). Er zij aan herinnerd dat het Hof regelmatig erop wijst dat de lidstaten krachtens het evenredigheidsbeginsel middelen moeten aanwenden waarmee zij het nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kunnen bereiken, doch die de doelstellingen en beginselen van de Unieregeling, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van de btw, zo min mogelijk aantasten: zie met name arresten van 18 oktober 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 16 maart 2017, Bimotor (C?211/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:221, punt 27).

(25) Die beslissing kan om volstrekt legitieme economische redenen worden genomen, zoals het bestaan van een selectief of exclusief distributiesysteem of de bijzondere kenmerken van de door de inactief verklaarde marktdeelnemer verkochte goederen of diensten.

(26) Zie met name arresten van 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a. (C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, punt 58); 18 oktober 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, punt 41), en 22 januari 2015, Balazs (C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 49).

(27) Arrest van 22 januari 2015, Balazs (C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(28) Zie met name arresten van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C?82/12, EU:C:2014:108, punt 28), en 22 januari 2015, Balazs (C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 53).

(29) Zie in die zin arrest van 22 januari 2015, Balazs (C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(30) Zie met betrekking tot de fundamentele en in beginsel onbeperkte aard van het recht op aftrek van voorbelasting, met name arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, punten 16-18), en met betrekking tot de inachtneming (en de schending) van het evenredigheidsbeginsel in de context van een maatregel waarbij het recht op aftrek van de btw systematisch wordt geweigerd voor categorieën uitgaven van belastingplichtigen ter voorkoming

van belastingfraude en -ontwijking, arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punten 60-62).

(31) COM(2007) 502 definitief.

(32) Zie met betrekking tot de verschillende kenmerken van die procedure in de context van de Unierechtelijke regels inzake toegang tot documenten van de instellingen, met name de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Zweden/Commissie (C-562/14 P, EU:C:2016:885, punten 40-54).