

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. TANCHEV

van 30 mei 2018 (1)

Zaak C-664/16

Lucrețiu Hadrian Vădan

tegen

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

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

[verzoek van de Curte de Apel Alba Iulia (rechter in tweede aanleg Alba Iulia, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167, 168, 178, 179 en 273 – Beginsel van btw-neutraliteit – Recht op aftrek van voorbelasting – Materiële vereisten – Formele vereisten – Ontbreken van facturen”

I. Inleiding

1. De factuur is een essentieel bestanddeel van het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting (hierna ook: „aftrek van btw” of „aftrek”) op grond van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).(2) Een correct opgestelde factuur is immers het zogenoemde „entreekaartje”(3) voor het recht op aftrek, aangezien zij voor de nationale belastingdienst een „waarborgfunctie” heeft doordat zij de btw-aftrek en de betaling van de btw aan elkaar koppelt(4).
2. Kan in de omstandigheden van het hoofdgeding het in de btw-richtlijn vastgestelde recht op aftrek van voorbelasting door een nationale belastingdienst worden geweigerd, wanneer de belastingplichtige nalaat de belastingdienst facturen te verstrekken?
3. Dat is in wezen de kernvraag die in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van de Curte de Apel Alba Iulia (rechter in tweede aanleg Alba Iulia, Roemenië) aan het Hof wordt voorgelegd. De verwijzende rechter is van oordeel dat daarbij het in de artikelen 167, 168, 178, 179 en 273 van de btw-richtlijn vastgestelde recht op aftrek van voorbelasting moet worden

uitgelegd en de beginselen van evenredigheid en van neutraliteit van de btw in beschouwing moeten worden genomen. Bovendien wenst de verwijzende rechter te vernemen of het in de omstandigheden van het hoofdgeding volgens het Unierecht inzake btw toelaatbaar is om, bij gebreke van facturen, voor de bepaling van het recht op aftrek gebruik te maken van een indirecte begrotingswijze door middel van een gerechtelijke expertise.

4. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de nationale belastingdiensten, behoudens een aantal uitzonderingen, de belastingplichtige het in de btw-richtlijn vastgestelde recht op aftrek van voorbelasting verlenen wanneer is voldaan aan de materiële vereisten van titel X, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn (met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”), ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan een aantal formele vereisten in verband met de uitoefening van dat recht, waaronder facturering.(5)

5. Tot dusver had deze rechtspraak in het algemeen betrekking op situaties waarin sprake was van gebreken in verband met een voor het overige correct opgestelde factuur(6), of op andere aangelegenheden die van belang zijn voor de vraag of dergelijke facturen al dan niet aan de belastingdiensten kunnen worden overgelegd met het oog op aftrek van voorbelasting, zoals vervaltermijnen(7). De onderhavige zaak biedt het Hof de mogelijkheid om te beslissen of deze benadering moet worden gevolgd in omstandigheden waarin de belastingplichtige helemaal geen facturen heeft verstrekt en waarin wordt voorgesteld om het gebrek aan bewijs op te vangen door een expertise.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

6. Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:

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

7. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn luidt:

„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;”

8. Artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;”

9. 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.”

10. Artikel 273 van de btw-richtlijn luidt:

„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.”

B. Roemeens recht

11. Volgens artikel 145, leden 1, onder a), en 2, onder a), en artikel 146, lid 1, onder a), van de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek), zoals van toepassing vanaf 1 januari 2007(8), heeft elke belastingplichtige recht op aftrek van btw over aankopen die bedoeld zijn voor transacties die aan belasting zijn onderworpen. Dit recht ontstaat op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt. Voor de uitoefening van het recht op aftrek van verschuldigde of betaalde btw moet de belastingplichtige beschikken over een factuur in de zin van de wet.

12. Punt 46, lid 1, van de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003), zoals van toepassing vanaf 1 januari 2007(9), bepaalt:

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

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

13. Blijkens de verwijzingsbeslissing is Lucrețiu Hadrian Vădan (hierna: „verzoeker”) Roemeens staatsburger en ontwikkelaar van onroerend goed.

14. Als natuurlijk persoon heeft verzoeker een woningcomplex gebouwd met daarin 90 appartementen. De bouwwerkzaamheden hebben tussen 6 juni 2006 en 8 september 2008 plaatsgevonden. Verzoeker bezit tevens andere terreinen waarvoor reeds plannen waren uitgewerkt met het oog op de bouw van eengezinswoningen.

15. In 2006 heeft verzoeker 29 transacties met betrekking tot de verkoop van terreinen en gebouwen verricht, waarvan 17 transacties vóór 1 augustus 2006 hebben plaatsgevonden.

16. In de periode tussen 1 januari 2007 en 31 december 2009 heeft verzoeker 70 transacties verricht bestaande in de verkoop van nieuwe gebouwen, en in de periode 2008-2009 heeft hij bouwterreinen verkocht. De totale waarde van de transacties bedroeg 19 234 596 Roemeense lei (RON) (ongeveer 4 126 180 EUR).

17. Omdat de omzet van verzoeker in juni 2006 de vrijstellingsdrempel van 200 000 RON

(ongeveer 42 921 EUR) overschreed, heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (directoraat-generaal Overheidsfinanciën van Alba) zich op het standpunt gesteld dat verzoeker zich diende te registreren voor btw-doeleinden.

18. Op 26 januari 2011 werd verzoeker door de belastingdienst voor btw-doeleinden geregistreerd. Vanaf 1 augustus 2006 is hij btw-plichtig geworden.

19. Op 28 januari 2011 heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba verzoeker een aanslag opgelegd voor de periode tussen 1 augustus 2006 en 31 december 2009 (hierna: „aanslag”). In de aanslag werd de verschuldigde btw vastgesteld op 3 071 069 RON (ongeveer 658 844 EUR), vermeerderd met vertragingsrente ten bedrage van 2 476 864 RON (ongeveer 531 368 EUR) en een boete ten bedrage van 460 660 RON (ongeveer 98 826 EUR), voor een totaalbedrag van 6 008 593 RON (ongeveer 1 289 112 EUR).

20. Verzoeker heeft de aanslag aangevochten door middel van een administratieve klacht. Bij besluit van 19 augustus 2011 (hierna: „besluit”) heeft de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (directoraat-generaal Geschillenbeslechting) de aanslag gedeeltelijk vernietigd en de belastingdienst gelast bepaalde transacties opnieuw te berekenen, met als gevolg dat de totale belastingsschuld van verzoeker werd gerectificeerd en vastgesteld op 5 735 741 RON (ongeveer 1 230 329 EUR).

21. Verzoeker heeft een beroep tot vernietiging ingesteld tegen de aanslag en het besluit. Dit beroep werd bij vonnis van 2013 door de verwijzende rechter verworpen.

22. Daarop heeft verzoeker tegen het vonnis van de verwijzende rechter hoger beroep ingesteld bij de Înalta Curte de Casa și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië). In haar arrest van 3 december 2014 heeft de Înalta Curte de Casa și Justiție het beroep van verzoeker toegewezen en de zaak voor een nieuw onderzoek terugverwezen naar de verwijzende rechter.

23. Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Înalta Curte de Casa și Justiție geoordeeld dat verzoeker op 1 augustus 2006 de hoedanigheid van belastingplichtige had gekregen en dat de door hem verrichte transacties met betrekking tot de verkoop van terreinen en de bouw van gebouwen met verschillende appartementen en de daaropvolgende verkoop van deze appartementen een economische activiteit vormden.

24. Met betrekking tot het recht op aftrek heeft de Înalta Curte de Casa și Justiție voorts geoordeeld dat de verwijzende rechter blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, omdat hij in zijn vonnis weliswaar uitdrukkelijk had gesteld dat verzoeker als gevolg van zijn registratie door de belastingdienst als btw-plichtige ontegenzegglijk recht op die aftrek heeft, maar toch heeft besloten om zich niet op de conclusies van de twee expertises te baseren, alleen op de grond dat verzoeker niet de originele exemplaren had overgelegd van de documenten betreffende de aankoop van de goederen en diensten in verband met de verkochte gebouwen, en dit ondanks het feit dat de verwijzende rechter vanaf het moment waarop het geschil bij hem aanhangig werd gemaakt wist dat de originele documenten ontbraken.

25. De Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie was van oordeel dat de verwijzende rechter het beroep had verworpen zonder afdoende in te gaan op de stellingen van verzoeker dat hij op het moment waarop de gebouwen werden gebouwd niet onderworpen was aan btw en daarom niet verplicht was om de btw-betalingen aan de leveranciers van diensten en arbeidskrachten bij te houden met het oog op een eventuele uitoefening van het recht op aftrek van die belasting, en dat het totaalbedrag aan btw dat hij aan die leveranciers had betaald hoger was dan het bedrag dat de belastingdienst had vastgesteld als zijnde verschuldigd voor de onroerendgoedtransacties.

26. De Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie heeft tevens geoordeeld dat de verwijzende rechter in het kader van zijn actieve rol aanvullend bewijs van verzoeker had kunnen verlangen teneinde naar behoren te beoordelen of deze verplicht was het recht op aftrek enkel door middel van originele bewijsstukken aan te tonen, dan wel of dit ook mogelijk was door middel van andere documenten, en dat de verwijzende rechter zodoende uitvoering had kunnen geven aan het beginsel dat de realiteit van de verrichte economische transactie van belang is, en overdreven formalisme had kunnen vermijden. De Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie heeft geoordeeld dat het voor de beslechting van de zaak nuttig zou zijn dat de verwijzende rechter de noodzaak beoordeelt om nieuwe expertises te gelasten op basis van eventueel nieuw overgelegd bewijs.

27. Ondanks die omstandigheden heeft de verwijzende rechter in de verwijzingsbeslissing bedenkingen geuit over de vraag of een ontwikkelaar van onroerend goed zoals verzoeker, die niet eerst heeft nagegaan of de betrokken transacties niet aan btw onderworpen zouden zijn, die zich niet als belastingplichtige heeft geregistreerd hoewel hij daar vanaf 1 augustus 2006 toe verplicht was op grond van de destijds geldende wetgeving en die geen boekhouding heeft gevoerd die van belastingplichtigen wordt verlangd, recht heeft op aftrek van de btw over het in de bouw van gebouwen geïnvesteerde geld in een situatie waarin deze gebouwen weliswaar bestaan en zijn overgedragen aan de kopers, maar de bewijsstukken waarover verzoeker beschikt (dat wil zeggen bonnen, daar het op dat moment voor natuurlijke personen niet verplicht was om facturen op te stellen) onleesbaar zijn en ontoereikend zijn om de omvang van het recht op aftrek te bepalen.

28. De verwijzende rechter wenst te vernemen of verzoeker op basis van de rechtspraak van het Hof zijn recht op aftrek kan uitoefenen in een situatie waarin verzoeker niet kan aantonen te hebben voldaan aan de voorwaarden van artikel 178 van de btw-richtlijn, welke in nationaal recht zijn omgezet bij artikel 146, lid 1, onder a), van wet nr. 571/2003, daar hij niet in het bezit is van de facturen. Indien de uitoefening van het recht op aftrek is toegestaan, vraagt de verwijzende rechter zich ook af of het Unierecht eraan in de weg staat dat voor de bepaling van de omvang van het recht op aftrek gebruik wordt gemaakt van een indirecte begroting (gerechtelijke expertise) door een onafhankelijk deskundige op basis van de betrokken hoeveelheid werk/arbeidskrachten, wanneer de overdracht van goederen (bouwmaterialen) en de levering van diensten (arbeidskrachten voor de bouw van gebouwen) uitgaan van belastingplichtigen.

29. In die omstandigheden heeft de Curte de Apel Alba Iulia de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kunnen richtlijn 2006/112 in het algemeen en de artikelen 167, 168, 178, 179 en 273 in het bijzonder, alsmede de beginselen van evenredigheid en van neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij een belastingplichtige die voldoet aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van btw toestaan om gebruik te maken van zijn recht op aftrek, in het situatie waarin, in een bijzondere context zoals in het hoofdgeding, door middel van de overlegging van facturen niet het bewijs kan worden geleverd van de bedragen die eerder over de overdracht van goederen en de levering van diensten zijn betaald?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen richtlijn 2006/112 en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit dan aldus worden uitgelegd, dat een indirecte begrotingswijze (door middel van een gerechtelijke expertise), door een onafhankelijk deskundige op basis van de hoeveelheid werk/arbeidskrachten bij de bouw die uit dat onderzoek volgt, een mogelijke en geschikte maatregel vormt om de omvang van het recht op aftrek te bepalen, indien de overdracht van goederen (bouwmaterialen) en de levering van diensten (werkkrachten voor de bouw van gebouwen) uitgaan van btw-plichtigen?”

30. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoeker, de Roemeense regering en de Europese Commissie. Zij hebben alledrie ook deelgenomen aan de terechtzitting van 31 januari 2018.

IV. Beoordeling

31. Ik ben tot de conclusie gekomen dat de artikelen 167, 168, 178 en 226 van de btw-richtlijn in de omstandigheden van het hoofdgeding, en terdege rekening houdend met het beginsel van de neutraliteit van de btw en van evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan de uitoefening van het recht op aftrek door een belastingplichtige die niet in het bezit is van facturen of andere passende bewijsstukken waaruit blijkt dat hij recht heeft op aftrek van voorbelasting. Een dergelijke belastingplichtige kan zich niet uitsluitend verlaten op een door de rechter aangewezen deskundige voor de begroting van de waarde van de overdracht van goederen (bouwmaterialen) en de levering van diensten (arbeidskrachten voor de bouw van gebouwen).

32. Mijn analyse is verdeeld in drie delen. Eerst geef ik een samenvatting van de voornaamste opmerkingen die de partijen bij het Hof hebben ingediend. Vervolgens maak ik enkele inleidende opmerkingen. Tot slot beantwoord ik de gestelde vragen.(10)

A. Opmerkingen van partijen

33. Verzoeker merkt op dat de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie de verwijzende rechter heeft opgedragen de fiscale verplichtingen van verzoeker te berekenen in het kader van de erkenning van zijn recht op aftrek van voorbelasting.

34. Met betrekking tot de eerste vraag wijst verzoeker erop dat volgens de rechtspraak van het Hof het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt.(11)

35. Verzoeker merkt voorts op dat volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel vormt. Die regeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen. Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.(12)

36. Zodra aan alle materiële vereisten voor de aftrek van btw is voldaan, kan dit recht dus niet worden beperkt door de noodzaak aan formele vereisten te voldoen.
37. Verzoeker betoogt dat zijn standpunt gelijk is aan dat van het Hof in zijn arrest in de zaak *Salomie en Oltean*(13), waarin het heeft geoordeeld dat de niet-naleving van een formeel vereiste niet kan leiden tot het verlies van het recht op aftrek van de btw. Verzoeker voert aan dat in de omstandigheden van het hoofdgeding aan de materiële vereisten is voldaan en de overlegging van een factuur dus slechts een formeel vereiste is dat zijn recht op aftrek niet mag ondermijnen.
38. Ten slotte wijst verzoeker erop dat het Hof in zijn arrest in de zaak *Reisdorf*(14) heeft geoordeeld dat de lidstaten, bij het ontbreken van specifieke regels inzake het bewijs van het recht op aftrek, bevoegd zijn te verlangen, dat ten bewijze van dit recht het origineel van de factuur wordt overgelegd, en toe te staan dat de belastingplichtige die niet meer in het bezit daarvan is, met andere middelen bewijst dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.(15)
39. Verzoeker betoogt dat hij zich in dezelfde situatie bevindt als die welke door het Hof in de zaak *Reisdorf* is onderzocht. Verzoeker benadrukt dat het in het hoofdgeding niet gaat om de vraag of hij al dan niet recht heeft op aftrek van voorbelasting, maar om de vraag hoe het bedrag van dit recht moet worden begroot.
40. Met betrekking tot de tweede vraag voert verzoeker aan dat het enige objectieve bewijs ter bepaling van zijn recht op aftrek kan worden geleverd door een door de rechter aangewezen deskundige, die elk risico van fraude of benadeling van de staatsbegroting uitsluit. De inschakeling van een deskundige zou alle garanties bieden die nodig zijn om op objectieve en professionele wijze het bedrag van de af te trekken voorbelasting te bepalen.
41. De Roemeense regering stelt zich op het tegenovergestelde standpunt.
42. Wat de eerste vraag betreft, merkt de Roemeense regering onder meer op dat volgens artikel 167 van de btw-richtlijn het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, maar dat volgens de rechtspraak van het Hof het recht op aftrek van de btw over de betrokken goederen of diensten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de belastbare handeling vereist.(16) Overeenkomstig artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn moet de belastingplichtige voor de uitoefening van het recht op aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 226 van de btw-richtlijn opgestelde factuur(17) of van een ander document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht in de plaats te komen van de factuur(18). De factuur geeft de administratieve autoriteiten de mogelijkheid om te controleren of de opsteller van de factuur de belasting heeft voldaan(19) en rechtvaardigt het recht op aftrek door de ontvanger van de factuur(20).
43. De Roemeense regering aanvaardt het oordeel van het Hof dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten. Indien de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als ontvanger in het kader van de betrokken transactie, tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.(21)
44. De rechtspraak van het Hof bevat echter een uitzondering die relevant is voor het hoofdgeding. Het gaat om de situatie waarin de schending van dergelijke formele vereisten het

leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd.(22)

45. Volgens de Roemeense regering is dat in het hoofdgeding het geval. Het ontbreken van facturen of andere geschikte documenten verhindert het leveren van het bewijs dat aan de materiële vereisten voor het recht op aftrek van voorbelasting is voldaan.(23)

46. De Roemeense regering betoogt dat artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, uit hoofde waarvan de belastingplichtige in het bezit moet zijn van facturen als voorwaarde voor het recht op aftrek van voorbelasting(24), van toepassing is op het hoofdgeding, met name wanneer het ontbreken van dergelijke facturen uitsluitend te wijten is aan de passiviteit van verzoeker. Volgens artikel 242 van de btw-richtlijn moet iedere belastingplichtige een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.(25)

47. De Roemeense regering voert aan dat haar standpunt in overeenstemming is met het beginsel van belastingneutraliteit. Zij herinnert eraan dat het evenredigheidsbeginsel de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn de mogelijkheid biedt de verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, mogen evenwel niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit.(26) In elk geval hebben de Roemeense autoriteiten verzoeker niet overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn verzocht om te voldoen aan andere verplichtingen dan die van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

48. Wat de tweede vraag betreft, merkt de Roemeense regering op dat de factuur het document is dat alle informatie bevat die relevant is voor het toepasselijke btw-stelsel. Het is niet de uiteindelijke waarde van de gebouwen die zijn gebouwd die het bedrag van de aftrekbare btw bepaalt, maar elke transactie voor de aankoop van goederen en diensten. Het gebruik van een indirecte begrotingswijze zou het beginsel van btw-neutraliteit in het gedrang brengen.

49. De Commissie is van mening dat de verwijzende rechter door middel van de twee prejudiciële vragen in wezen wenst te vernemen of de artikelen 167, 168, 178 en 226 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige die geen facturen heeft bewaard waaruit blijkt dat hij recht heeft op aftrek van de btw in verband met de overdracht van goederen of de levering van diensten, deze transacties kan bewijzen aan de hand van een expertise die is opgesteld door deskundigen die door de nationale verwijzende rechter zijn aangewezen om de waarde van het onroerend goed te begroten, rekening houdend met het feit dat er een aanzienlijke periode is verstreken sinds de betrokken nieuwe gebouwen het voorwerp van de transacties vormden.

50. Net als verzoeker wijst de Commissie er ook op dat volgens vaste rechtspraak het in de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn bedoelde recht op aftrek een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, dat, in beginsel, niet kan worden beperkt en dat onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt.(27) De Commissie erkent 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. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen.(28)

51. De Commissie benadrukt echter dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en

misbruiken een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.(29)

52. De Commissie erkent dat het beginsel van belastingneutraliteit verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.(30)

53. Net als de Roemeense regering benadrukt de Commissie echter dat dit anders kan liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd.(31)

54. Het Hof heeft geoordeeld dat met betrekking tot de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het recht op aftrek ontstaat, uit de bewoordingen van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn blijkt 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 goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht.(32)

55. De formele voorwaarden voor het recht op aftrek zijn echter voorwaarden die de wijze van en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte, regelen.

56. Wat de uitoefening van het recht op aftrek betreft, volgt derhalve uit artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur.(33)

57. Net als de Roemeense regering wijst de Commissie erop dat de doelstelling die wordt beoogd met de verplichte vermeldingen op de factuur, zoals opgelegd in artikel 226 van de btw-richtlijn, erin bestaat de belastingdiensten in staat te stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of recht op btw-aftrek bestaat. Dankzij de datum van de dienst waarvoor de factuur is opgesteld, kan worden gecontroleerd wanneer het belastbare feit heeft plaatsgevonden en kan dus worden bepaald welke fiscale bepalingen *ratione temporis* moeten worden toegepast op de handeling waarop dit document betrekking heeft.(34) Het is aan de belastingplichtige die op aftrek van de btw aanspraak wil maken om te bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet.(35)

58. De Commissie is van mening dat de belastingdiensten in de omstandigheden van het hoofdgeding niet over de nodige informatie beschikken om vast te stellen dat aan de materiële vereisten is voldaan. Immers, verzoeker heeft zich in de opeenvolgende jaren 2007-2009 niet voor btw-doeleinden geregistreerd, geen btw betaald, het begin van zijn economische activiteiten niet aangegeven, geen belastingaangifte ingediend, geen facturen geïnd en deze evenmin gedurende tien jaar bewaard overeenkomstig de Roemeense belastingwetgeving of ten minste tot het einde van de vervaltermijn van vijf jaar. Afgezien van het bijhouden van onleesbare ontvangstbewijzen, heeft verzoeker niet voldaan aan de verplichting om een boekhouding te voeren.

59. De Commissie betoogt dat het absoluut noodzakelijk is om de naam van elke leverancier te kunnen identificeren, niet alleen om na te gaan of aan de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting is voldaan, maar ook om de nationale belastingdiensten in staat te stellen de boekhouding van de belastingplichtigen te controleren en vast te stellen of er sprake is van fraude

met betrekking tot in eerdere stadia verrichte handelingen.

60. De Commissie herinnert eraan dat het Hof heeft geoordeeld dat het niet-voeren van een boekhouding – die anders de toepassing van de btw en de controle daarop door de fiscus mogelijk zouden maken – alsook het niet-registreren van de opgemaakte en betaalde facturen, kunnen beletten dat deze belasting juist wordt geheven, waardoor de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in het gedrang komt.(36)

61. Volgens de Commissie valt niet goed in te zien hoe een deskundige elke overdracht van goederen en levering van diensten die voor verzoeker is verricht zou kunnen identificeren met het oog op de opstelling van een rapport dat wordt aangemerkt als afdoende bewijs met betrekking tot de materiële vereisten voor het recht op aftrek. In de verwijzingsbeslissing wordt vermeld dat de elementen in de expertises begrotingen zijn. Uit de bewoordingen van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, waarin wordt verwezen naar de aftrek van btw over in eerdere stadia verrichte handelingen, kan evenwel niet worden geconcludeerd dat een belastingplichtige op basis van begrotingen recht op aftrek kan hebben. De Commissie herinnert eraan dat volgens vaste rechtspraak bij elke transactie inzake productie of distributie btw verschuldigd is, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.(37) De waarde van de bouwmaterialen en bouwdiensten die destijds aan verzoeker zijn geleverd door zijn leveranciers, moet dus worden onderscheiden van de waarde van de gebouwen op het tijdstip van de opstelling van een expertise, hetgeen in het hoofdgeding een verschil van tien jaar betekent.

B. Inleidende opmerkingen

62. Ten eerste is het Hof volgens vaste rechtspraak enkel bevoegd om het Unierecht, wat de toepassing ervan in een nieuwe lidstaat betreft, uit te leggen vanaf de datum van diens toetreding tot de Europese Unie.(38) Het Hof is niet bevoegd om de richtlijnen van de Unie inzake btw uit te leggen wanneer de betrokken periode van belastinginning voorafgaat aan de datum van toetreding van de betrokken lidstaat.(39)

63. In de onderhavige zaak heeft de omstreden belastingaanslag betrekking op de periode tussen 1 augustus 2006 en 31 december 2009. Bijgevolg is het Hof bevoegd om de betrokken bepalingen van het Unierecht, wat de toepassing ervan op het hoofdgeding betreft, uit te leggen vanaf de datum van de toetreding van Roemenië tot de Europese Unie op 1 januari 2007. De periode van 1 augustus 2006 tot en met 31 december 2006 wordt dus niet in beschouwing genomen.

64. Ten tweede, en voor zover er in de schriftelijke opmerkingen van verzoeker (hierboven aangehaald in punt 33) enige aanwijzing is dat de verwijzende rechter het oordeel van de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie zou moeten toepassen en het recht van verzoeker op aftrek van voorbelasting op basis van expertises zou moeten beoordelen, in plaats van zich voor de uitlegging van relevante bepalingen van het Unierecht op artikel 267 VWEU te beroepen, verwijs ik naar mijn opmerkingen in mijn conclusie in de zaak C.K. e.a.(40)In die conclusie heb ik opgemerkt dat het Hof in de zaak Križan e.a.(41) heeft geoordeeld dat een regel van nationaal recht op grond waarvan het rechtsoordeel van een hogere rechterlijke instantie bindend is voor een andere nationale rechter, laatstgenoemde rechter niet de bevoegdheid ontnemt het Hof vragen voor te leggen over de uitlegging van het recht van de Unie waar bedoeld oordeel betrekking op heeft(42).

65. Ten derde sluit ik mij aan bij de argumenten van de Commissie dat de twee prejudiciële vragen samen kunnen worden behandeld. Naar mijn mening wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, 178 en 226 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige die geen facturen heeft bewaard waaruit blijkt dat hij recht heeft op aftrek van de btw in verband met de overdracht van goederen of de levering van

diensten, deze transacties kan bewijzen aan de hand van een expertise die is opgesteld door deskundigen die door de verwijzende rechter zijn aangewezen om de waarde van de bouwmaterialen en arbeidskrachten in verband met de bouw van het gebouw te begroten, rekening houdend met het feit dat er een aanzienlijke periode is verstreken sinds de betrokken nieuwe gebouwen het voorwerp van de transacties vormden.

66. Op basis hiervan zal ik overgaan tot beantwoording van de prejudiciële vragen.

C. Voorstel voor de beantwoording van de prejudiciële vragen

67. Om te beginnen verwerp ik de argumenten van verzoeker dat de situatie waarin hij zich bevindt vergelijkbaar is met de problemen die het Hof in zijn arresten in de zaak Salomie en Oltean(43) en de zaak Reisdorf(44) heeft behandeld.

68. De zaak Salomie en Oltean had betrekking op de toepassing van btw op de verkoop van onroerende goederen in Roemenië in 2009. In de periode 2007-2009 hadden de verzoekers in die zaak verschillende handelingen met betrekking tot onroerende goederen verricht die niet als aan de btw onderworpen handelingen waren aangemeld. Na een controle door de belastingdiensten werden echter verschillende belastingaanslagen opgelegd, hetgeen aanleiding heeft gegeven tot het geding tussen de verzoekers en de nationale belastingdienst.(45)

69. In zijn arrest heeft het Hof geoordeeld dat de nationale belastingdienst handelingen met betrekking tot onroerende goederen weliswaar niet systematisch aan de btw had onderworpen, maar dat dit de verzoekers in beginsel geen duidelijke garanties bood, in de zin van de rechtspraak van het Hof, dat de btw niet van toepassing zou zijn op betrokken handelingen met betrekking tot onroerende goederen. Gelet op de omvang van de handelingen met betrekking tot de bouw en de verkoop van vier gebouwen met in totaal meer dan 130 appartementen, kon een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer niet redelijkerwijs concluderen dat die handeling niet aan de btw was onderworpen, zonder dat hij van de bevoegde nationale belastingautoriteiten dienaangaande duidelijke garanties had gekregen of op zijn minst had getracht te krijgen.(46)

70. In het hoofdgeding is echter geen sprake van schending van gewettigd vertrouwen. De opmerkingen van het Hof in de zaak Salomie en Oltean over voorzichtige en bezonnen marktdeelnemers zouden immers eerder kunnen worden opgevat als ondersteuning van het standpunt van de Roemeense regering en de Commissie dan als ondersteuning van het standpunt van verzoeker.

71. Het oordeel van het Hof in de zaak Salomie en Oltean betrof ook de vraag of de btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek wordt ontzegd „enkel en alleen omdat” de belastingplichtige niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd toen hij de betrokken handelingen verrichtte. De identificatie voor btw-doeleinden is echter geen relevant element van het hoofdgeding.(47)

72. Evenzo valt de zaak Reisdorf(48) te onderscheiden van de feiten van het hoofdgeding.

73. In die zaak werd de belastingplichtige het recht op aftrek ontzegd omdat hij van verschillende facturen kopieën maar geen originelen had overgelegd.(49) Hier ging het dus om de vraag of het de lidstaten op grond van het destijds in artikel 18, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(50), neergelegde vereiste om in het bezit te zijn van een factuur voor de uitoefening van het recht op aftrek, is toegestaan, onder „factuur” enkel het origineel te verstaan, dan wel of zij daaronder ook andere documenten kunnen verstaan, zoals

doorslagen, duplicaten of fotokopieën, en of de belastingplichtige die niet meer in het bezit is van het origineel van de factuur, het recht op aftrek ook nog met andere middelen kan bewijzen.

74. Uit het arrest Reisdorf zou dus volgen dat belastingplichtigen die niet meer in het bezit zijn van facturen, met andere afdoende middelen mogen bewijzen dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.(51) Die zaak had geen betrekking op de rol van expertises in dat proces.

75. Wat vervolgens de rechtspraak van het Hof inzake de niet-naleving van de formele vereisten inzake facturering betreft, heeft het Hof geoordeeld dat het recht op aftrek van voorbelasting ook geldt wanneer facturen verschillende gebreken vertonen. Het lijkt er echter op dat het volledig ontbreken van facturen(52) of andere geschikte bewijsstukken nog niet rechtstreeks is behandeld in de rechtspraak ter zake.

76. De zaak *Uszodaépit*?(53) betrof bijvoorbeeld de aanpassing van de inhoud van de facturen en de indiening van een aanvullende aangifte. De zaak *Polski Trawertyn*(54) betrof een factuur die was opgesteld vóór de inschrijving en identificatie van een vennootschap voor btw-doeleinden en die was uitgeschreven op naam van de toekomstige vennoten van diezelfde vennootschap. De zaak *Idexx Laboratories Italia*(55) betrof een situatie waarin de belastingplichtige in het kader van een verleggingsregeling een aantal facturen niet in het btw-register had ingeschreven.(56) De zaak *Senatex*(57) had betrekking op de correctie van een factuur.

77. In zijn conclusie in de zaak *Vámos*(58) heeft advocaat-generaal Wahl de volgende opmerking gemaakt: „In de zaken waarin het Hof een formalistische benadering heeft afgewezen, was dit met het doel om te verzekeren dat transacties, ondanks een relatief *geringe procedurele fout* van de belastingplichtige, nog steeds belast zouden worden met inachtneming van hun objectieve karakter. De lidstaten kunnen een verzuim om formele vereisten strikt na te leven, niet bestraffen op een wijze die de neutraliteit van het stelsel kan ondermijnen door bijvoorbeeld concurrerende ondernemingen verschillend te behandelen of afbreuk te doen aan wezenlijke bepalingen van de btw-richtlijn.”(59)

78. Voorts benadruk ik dat volgens artikel 242 van de btw-richtlijn iedere belastingplichtige verplicht is een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken. Artikel 244 van die richtlijn verlangt van de belastingplichtigen bovendien dat zij erop toezien dat kopieën van de door hen uitgereikte en ontvangen facturen worden bewaard. Iedere belastingplichtige moet volgens artikel 250, lid 1, van dezelfde richtlijn een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de aan de staat verschuldigde belasting vast te stellen.(60)

79. Volgens de rechtspraak van het Hof is het de lidstaten immers niet verboden om het niet-voeren van een boekhouding als belastingfraude te beschouwen.(61)

80. In het hoofdgeding heeft de niet-naleving van een formeel vereiste, namelijk het bewaren van facturen, ertoe geleid dat het recht op aftrek wordt geweigerd, omdat deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhindert.(62) Er is eerder sprake van een gebrek aan de nodige gegevens om vast te stellen dat aan deze inhoudelijke vereisten is voldaan, dan van de niet-naleving van een formeel vereiste.(63) Zoals een advocaat-generaal onlangs heeft opgemerkt, is het met andere woorden „volstrekt logisch” om het recht op aftrek van voorbelasting 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”.(64)

81. In het hoofdgeding is dus sprake van een van de twee uitzonderingen op het beginsel dat

de inhoud boven de vorm gaat – de andere uitzondering is deelname aan belastingfraude.(65)

82. Hoewel dus niet kan worden uitgesloten dat zich omstandigheden voordoen waarin de materiële vereisten voor de aftrek van voorbelasting bij gebreke van facturen kunnen worden vastgesteld aan de hand van expertises, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan(66), zijn dergelijke omstandigheden naar mijn mening niet aan de orde in het hoofdgeding.

83. De rechtspraak ondersteunt de argumenten van de Roemeense regering en de Commissie dat het gebrek aan minimale zorgvuldigheid van verzoeker bij het bewaren van de betreffende facturen in verband met de aftrek van voorbelasting, een factor is die in aanmerking moet worden genomen.(67) Dit geldt ook voor vertragingen, aangezien het Hof heeft geoordeeld dat de lidstaten het recht hebben om in het belang van de rechtszekerheid het recht op aftrek van voorbelasting op redelijke wijze in de tijd te beperken.(68) De feiten van het hoofdgeding kunnen van die van het recente oordeel van het Hof in de zaak Volkswagen(69) op verschillende gronden worden onderscheiden, met name doordat de verzoeker in die zaak geen blijf heeft gegeven van onzorgvuldig gedrag en er geen twijfel over bestond dat de verzoeker recht had op aftrek van voorbelasting, aangezien het bedrag door late facturering kon worden berekend.(70) Evenzo heeft het Hof in de zaak Biosafe ? Indústria de Reciclagens(71) geoordeeld dat de voorbelasting aftrekbaar was, omdat het voor de belastingplichtige objectief onmogelijk was zijn recht op aftrek uit te oefenen zolang een andere belastingplichtige in de toeleveringsketen de btw niet had herzien.

84. Bovenal blijkt uit het bij het Hof neergelegde dossier niet dat een expertise een nauwkeurige reconstructie zou opleveren van elke relevante transactie waarvoor om aftrek van voorbelasting wordt verzocht, aangezien er tien jaar zijn verstreken en er geen facturen of bruikbare gelijkwaardige documenten voorhanden zijn.

85. In de omstandigheden van het hoofdgeding kan het beginsel van belastingneutraliteit niet op goede gronden worden aangevoerd door een belastingplichtige die kennelijk het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar wil brengen door de overeenkomstig de btw-richtlijn vereiste boekhouding niet gedurende langere tijd te voeren.(72)

V. Conclusie

86. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door de Curte de Apel Alba Iulia (rechter in tweede aanleg Alba Iulia, Roemenië) gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„Met betrekking tot de feiten van het hoofdgeding moeten de artikelen 167, 168, 178 en 226 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die geen facturen heeft bewaard waaruit blijkt dat hij recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde in verband met de overdracht van goederen of de levering van diensten, deze transacties niet kan bewijzen aan de hand van een expertise die is opgesteld door deskundigen die door de verwijzende rechter zijn aangewezen om de waarde van de bouwmaterialen en arbeidskrachten in verband met de bouw van gebouwen te begroten, rekening houdend met het feit dat er een aanzienlijke periode is verstreken sinds de betrokken nieuwe gebouwen het voorwerp van de belastbare transacties vormden.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

- 3 Conclusie van advocaat-generaal Slynn in de gevoegde zaken Jeunehomme en EGI (123/87 en 330/87, EU:C:1998:274, blz. 4534).
- 4 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punt 34).
- 5 Zie bijvoorbeeld arresten van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 47), en 19 oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punten 40 en 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 6 Zie onder meer arrest van 30 september 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 7 Zie onder meer arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 8 *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927/23 december 2003, zoals gewijzigd en aangevuld, in de vanaf 1 januari 2007 geldende versie.
- 9 *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112/6 februari 2004, zoals gewijzigd en aangevuld, in de vanaf 1 januari 2007 geldende versie.
- 10 Met betrekking tot intracommunautaire verwervingen van goederen merk ik op dat de lidstaten op grond van artikel 181 van de btw-richtlijn belastingplichtigen die niet in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur, kunnen toestaan om de aftrek met betrekking tot goederen toch toe te passen. Dit geldt niet voor afgenomen diensten. Zie voor een bespreking de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punt 77).
- 11 Verzoeker verwijst naar het arrest van 1 maart 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punt 40). Zie recenter bijvoorbeeld ook arresten van 12 april 2018, Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 12 Verzoeker baseert zich in dit verband op het arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punten 56?58). Zie ook recentere arresten van 12 april 2018, Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punten 27, 28 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punten 28, 30 en 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 13 Arrest van 9 juli 2015 (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 14 Arrest van 5 december 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 15 Arrest van 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punt 30).
- 16 De Roemeense regering verwijst naar het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punten 18 en 19).
- 17 De Roemeense regering verwijst in dat verband onder meer naar het arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 29). Zie recenter ook arrest van 12 april 2018, Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punten 32 en 33).
- 18 De Roemeense regering verwijst naar het arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel

(C-152/02, EU:C:2004:268, punt 32).

19 De Roemeense regering verwijst naar de arresten van 31 januari 2013, *Stroytrans* (C-642/11, EU:C:2013:54, punten 31 en 32), en 31 januari 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36).

20 De Roemeense regering verwijst naar het arrest van 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27), en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (EU:C:2016:101, punt 34). Zie ook de punten 36 tot en met 39 van die conclusie over de functie van de factuur met betrekking tot de aftrek van voorbelasting.

21 De Roemeense regering verwijst onder meer naar het arrest van 1 maart 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43).

22 De Roemeense regering verwijst naar de arresten van 27 september 2007, *Collée* (C-146/05 EU:C:2007:549, punt 31), en 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39). Zie recenter arrest van 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 35).

23 De Roemeense regering verwijst naar de arresten van 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71), en 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39).

24 De Roemeense regering verwijst naar de arresten van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 40); 13 februari 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 47), en 8 mei 2013, *Petroma Transports e.a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, punten 25-36). Zie recenter arrest van 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 De Roemeense regering verwijst naar het arrest van 13 februari 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De Roemeense regering verwijst naar het arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

27 De Commissie verwijst naar het arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 26). Zie tevens arresten van 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 27 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De Commissie verwijst naar het arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 27). Zie tevens arresten van 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 De Commissie verwijst in de context van fraude naar het arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-274/14, EU:C:2015:719, punten 47 en 48). Zie ook arresten van 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punten 36 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 De Commissie verwijst naar het arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14,

EU:C:2015:454, punten 58 en 59).

31 De Commissie verwijst naar het arrest van 28 juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46). Zie ook arrest van 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 De Commissie verwijst naar het arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28). Zie tevens arresten van 12 april 2018, *Biosafe ? Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 maart 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 De Commissie verwijst naar het arrest van 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 41). Zie voorts arrest van 12 april 2018, *Biosafe ? Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 32 en 33).

34 Arrest van 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 27 en 30).

35 Arrest van 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 46).

36 De Commissie verwijst naar het arrest van 5 oktober 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740).

37 De Commissie verwijst naar het arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 45).

38 Zie onder meer arrest van 15 april 2010, *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en beschikking van 11 mei 2017, *Exmitiani*, (C-286/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:368, punt 12 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Hierop is gewezen in de schriftelijke opmerkingen van de Roemeense regering en de Commissie.

39 Zie onder meer beschikking van 11 mei 2017, *Exmitiani* (C-286/16, EU:C:2017:368, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Conclusie van advocaat-generaal Tanchev (C-578/16, EU:C:2017:108, punt 34).

41 Arrest van 15 januari 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 Arrest van 15 januari 2013, *Križan e.a.* (C-416/10, EU:C:2013:8, punt 68).

43 Arrest van 8 juli 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 Arrest van 5 december 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

45 Arrest van 8 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 19-24).

46 Arrest van 8 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 47-49).

47 Arrest van 8 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 62-64).

48 Arrest van 5 december 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

49 Arrest van 5 december 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, punt 9).

- 50 PB 1977, L 145, blz. 1.
- 51 Arrest van 5 december 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punt 29).
- 52 In dit verband merk ik op dat het arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), betrekking had op een situatie waarin een belastingplichtige zelf geen facturen kon overleggen met het oog op de aftrek van voorbelasting en hij dus ter staving daarvan facturen heeft overgelegd die door derde ondernemingen waren opgemaakt.
- 53 Arrest van 30 september 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).
- 54 Arrest van 1 maart 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).
- 55 Arrest van 11 december 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Hierbij merk ik op dat de opstelling van facturen en de aftrek van voorbelasting in het kader van de verleggingsregeling onderworpen zijn aan afzonderlijke regels die niet relevant zijn voor het hoofdgeding. Zie onder meer arresten van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), en 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 38). Zie tevens de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punten 81 en 82).
- 57 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 58 C-566/16, EU:C:2017:895, zaak nog aanhangig.
- 59 Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Vámos (C-566/16, EU:C:2017:895, punt 47). Cursivering van mij.
- 60 Zie bijvoorbeeld de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de nog aanhangige zaak Fontana (C-648/16, EU:C:2018:213, punt 32).
- 61 Zie bijvoorbeeld arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook de verplichtingen van de lidstaten uit hoofde van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325, VWEU, en artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn. Zie arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 47).
- 62 Zie onder meer arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 42).
- 63 Zie bijvoorbeeld arrest van 7 maart 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak): „De weigering van het recht op aftrek hangt immers meer af van het ontbreken van de nodige gegevens om vast te stellen dat aan deze inhoudelijke vereisten is voldaan dan van de niet-naleving van een formeel vereiste”.
- 64 Conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, punt 39). Zie ook arrest van 7 maart 2017, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 65 Conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punten 80 en 81). Zie ook arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punten 43-46).

- 66 Arrest van 7 maart 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punt 38).
- 67 Zie onder meer arresten van 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punten 47 en 50), en 12 april 2018, Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punt 43).
- 68 Zie arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 69 Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).
- 70 Zoals advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in zijn conclusie in de zaak Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punt 69) heeft opgemerkt, ging het eigenlijk om een geval van tardieve betaling van de btw.
- 71 Arrest van 12 april 2018, Biosafe ? Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 72 Zie, naar analogie, arrest van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 58), betreffende de weigering van het recht op aftrek in het kader van belastingfraude.