ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

12 september 2018 *

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Recht op aftrek – Verwervingen door een door de belastingdienst ‚inactief' verklaarde belastingplichtige – Weigering van het recht op aftrek – Evenredigheidsbeginsel en beginsel van neutraliteit van de btw"

In zaak C-69/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curtea de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 16 november 2016, ingekomen bij het Hof op 8 februari 2017, in de procedure

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, voorheen Gamesa Wind România SRL,

tegen

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

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en A. Prechal, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, vertegenwoordigd door A. Stănoiu en O. Marian, avocați,

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door H. R. Radu, vervolgens door C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu en L. Lițu, als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door G.-D. Balan en R. Lyal als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, voorheen Gamesa Wind România SRL (hierna: „Gamesa"), en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie afhandeling van bezwaren, Roemenië) en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie grote belastingplichtigen, Roemenië) over het recht van Gamesa op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die is voldaan over verwervingen die zijn verricht in een periode waarin haar btw-identificatienummer ongeldig was verklaard.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 2006/112, onder titel I, met als opschrift „Voorwerp en toepassingsgebied", bepaalt in lid 2, tweede alinea:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter [...]. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

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

6 Artikel 168 van diezelfde richtlijn, onder titel X, met als opschrift „Aftrek", bepaalt:

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

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

[...]”

7 Artikel 178 van richtlijn 2006/112 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;

[...]”

8 Artikel 179, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

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

9 Artikel 213, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

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

10 Artikel 214, lid 1, van diezelfde richtlijn bepaalt:

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

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

[...]”

11 Artikel 250, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

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

12 Artikel 252 van deze richtlijn preciseert:

„1. De btw-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.”

13 Artikel 273, eerste alinea, van deze 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."

Roemeens recht

14 Artikel 11, lid 1^1, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek"), bepaalt:

„De belastingautoriteiten nemen handelingen van een bij besluit van de voorzitter van het nationaal bureau van de belastingdienst inactief verklaarde belastingplichtige, met uitzondering van goederenleveringen in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, niet in aanmerking."

15 Artikel 147^1, lid 2, van dat wetboek bepaalt:

„Indien in het belastingtijdvak waarin aangifte moet worden gedaan, niet is voldaan aan de voorwaarden en formaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek of indien de in artikel 146 bedoelde bewijzen van inhouding van de belasting niet werden ontvangen, kan de belastingplichtige het recht op aftrek uitoefenen via de aangifte van het belastingtijdvak waarin aan die voorwaarden en formaliteiten is voldaan of via een latere aangifte, maar niet voor meer dan vijf opeenvolgende jaren, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar volgend op dat waarin het recht op aftrek is ontstaan."

16 In artikel 153, lid 9, van dat wetboek wordt bepaald:

„De bevoegde belastingautoriteiten kunnen de identificatie van een persoon voor btw-doeleinden overeenkomstig dit artikel ongeldig verklaren indien die persoon volgens de bepalingen van deze titel niet verplicht was te verzoeken om identificatie of niet het recht had te verzoeken om identificatie voor btw-doeleinden overeenkomstig dit artikel. Voorts kunnen de bevoegde belastingautoriteiten de identificatie voor btw-doeleinden overeenkomstig dit artikel ambtshalve ongeldig verklaren in het geval van belastingplichtigen die in de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen zijn opgenomen overeenkomstig artikel 11 en in het geval van belastingplichtigen die zich in een tijdelijke toestand van inactiviteit bevinden, die overeenkomstig de wet in het handelsregister is ingeschreven. De procedure voor schrapping uit het register is geregeld in de geldende procedureregels. Na de ongeldigverklaring van de identificatie voor btw-doeleinden moet de bevoegde belastingautoriteiten om identificatie voor btw-doeleinden worden verzocht indien een einde komt aan de situatie die heeft geleid tot schrapping uit het register, zonder dat de bepalingen inzake het vrijstellingsplafond voor kleine ondernemingen als bedoeld in artikel 152 in het desbetreffende kalenderjaar van toepassing zijn."

17 Artikel 158[2] van datzelfde wetboek bepaalt:

„1. Met ingang van 1 augustus 2010 wordt binnen het nationaal bureau van de belastingdienst het register van intracommunautaire ondernemingen ingevoerd en geregeld, waarin alle belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen worden ingeschreven die intracommunautaire handelingen verrichten, met name:

a) intracommunautaire goederenleveringen die overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder a), in Roemenië worden verricht en overeenkomstig artikel 143, lid 2, onder a) en d), van de belasting zijn vrijgesteld;

b) latere goederenleveringen die worden verricht in het kader van driehoekstransacties als bedoeld in artikel 132[1], lid 5, die plaatsvinden in de lidstaat van aankomst van de goederen en als intracommunautaire leveringen met de code T worden aangegeven in Roemenië;

c) intracommunautaire diensten – te weten onder artikel 133, lid 2, vallende diensten – die in Roemenië gevestigde belastingplichtigen verrichten ten behoeve van belastingplichtigen die niet in Roemenië maar in de Gemeenschap zijn gevestigd, andere dan de diensten die zijn vrijgesteld van de btw in de lidstaat waarin zij btw-plichtig zijn;

d) intracommunautaire verwervingen van belaste goederen die overeenkomstig artikel 132[1] in Roemenië worden verricht;

e) intracommunautaire verwervingen van diensten – te weten onder artikel 133, lid 2, vallende diensten – die ten behoeve van in Roemenië gevestigde belastingplichtigen, daaronder begrepen niet-belastingplichtige rechtspersonen die overeenkomstig artikel 153 of artikel 153[1] voor btw-doeleinden zijn geregistreerd, worden verricht door belastingplichtigen die niet in Roemenië maar in de Gemeenschap zijn gevestigd, en waarvoor de ontvanger overeenkomstig artikel 150, lid 2, de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is.

[...]

3. De personen die overeenkomstig artikel 153 en artikel 153[1] voor btw-doeleinden zijn geregistreerd, moeten om hun inschrijving in het register van intracommunautaire ondernemingen verzoeken wanneer zij één of meer in lid 1 bedoelde intracommunautaire handelingen wensen te verrichten, en dit alvorens deze handelingen te verrichten.

[...]

10. De bevoegde belastinginstantie schrapt ambtshalve uit het register van intracommunautaire ondernemingen:

a) de belastingplichtige personen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die in de lijst van belastingplichtigen zijn opgenomen maar overeenkomstig de wet inactief zijn verklaard;

[...]”

18 Artikel 78, lid 5, van de ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbesluit nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

„Belastingplichtige rechtspersonen of andere entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid worden inactief verklaard en onderworpen aan de bepalingen van artikel 11, leden 1^1 en 1^2, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, zoals gewijzigd en aangevuld, indien zij voldoen aan een van de volgende voorwaarden:

a) gedurende een kalenderhalfjaar zijn zij geen van de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen nagekomen;

b) zij onttrekken zich aan de belastingcontrole door identificatiegegevens van de zetel op te geven op basis waarvan de belastingdienst die zetel niet kan identificeren;

c) de belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat zij niet actief zijn op de plaats van de zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 De vennootschap naar Roemeens recht Gamesa, met zetel in Boekarest (Roemenië), houdt zich bezig met de montering, de installatie en het onderhoud van windmolenparken.

20 In het kader van haar economische activiteit heeft Gamesa verschillende goederen en diensten afgenomen van leveranciers die in Roemenië en andere landen van de Europese Unie zijn gevestigd en voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd. Zij heeft haar recht op aftrek van de btw over de verwervingen uitgeoefend door een btw-aangifte in te dienen.

21 Van 7 oktober 2010 tot 24 mei 2011 werd Gamesa als een inactieve belastingplichtige in de zin van artikel 11, lid 1^1, van het belastingwetboek beschouwd omdat zij tijdens een kalenderhalfjaar geen van de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen was nagekomen.

22 Van 26 november 2014 tot 29 juli 2015 is bij verzoekster een belastingcontrole uitgevoerd ter verificatie van haar situatie inzake de btw en de vennootschapsbelasting wat de van 15 mei 2009 tot 31 december 2013 verrichte handelingen betreft. Op basis van het controleverslag is aan Gamesa een aanslag opgelegd, waarbij het recht op btw-aftrek voor een bedrag van 3 875 717 Roemeense lei (RON) (ongeveer 890 000 EUR) is geweigerd en haar een geldboete van 2 845 308 RON (ongeveer 654 000 EUR) is opgelegd met name omdat zij geen recht op aftrek had voor de verwervingen die zij had verricht in de periode waarin zij als een inactieve belastingplichtige werd beschouwd.

23 Het bezwaar dat Gamesa had gemaakt tegen de wijzigingsaanslag, is afgewezen bij beslissing van 15 december 2015 van het nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie afhandeling van bezwaren.

24 Bij verzoekschrift, ingeschreven op 10 juni 2016, heeft Gamesa het nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie afhandeling van bezwaren en het nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie grote belastingplichtigen gedagvaard om te verschijnen voor de Curtea de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië). Zij vordert, ten eerste, gedeeltelijke nietigverklaring van de aanslag voor zover de belastingdienst daarbij haar het recht op btw-aftrek voor een bedrag van 3 875 717 RON (ongeveer 890 000 EUR) voor de periode tussen 15 mei 2009 en 31 december 2013 heeft geweigerd en een geldboete van 2 845 308 RON (ongeveer

654 000 EUR) heeft opgelegd, en, ten tweede, algehele nietigverklaring van de beslissing van 15 december 2015 van het nationaal bureau van de belastingdienst – algemene directie afhandeling van bezwaren.

25 In haar verzoekschrift verwijt Gamesa de belastingdienst voornamelijk schending van het evenredigheidsbeginsel en van het beginsel van neutraliteit van de btw in omstandigheden waarin zij alle verplichtingen was nagekomen om haar btw-identificatienummer te reactiveren. Ten verwere beroept deze dienst zich op de noodzaak om de btw juist te innen en belastingontwijking te voorkomen.

26 In deze context heeft de Curtea de Apel București de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet richtlijn [2006/112] (in het bijzonder de artikelen 213, 214 en 273) zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een nationale regeling of een belastingpraktijk volgens welke een belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van de btw via verschillende btw-aangiften na de reactivering van zijn btw-identificatienummer, op grond dat de betrokken btw verband houdt met verwervingen in de periode waarin zijn btw-identificatienummer inactief was?

2) Verzet richtlijn [2006/112] (in het bijzonder de artikelen 213, 214 en 273) zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een nationale regeling of een belastingpraktijk volgens welke een belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van de btw via verschillende btw aangiften na de reactivering van zijn btw identificatienummer, op grond dat de betrokken btw – ook al heeft zij betrekking op facturen die zijn uitgereikt na de reactivering van zijn btw-identificatienummer – verband houdt met verwervingen in de periode waarin het btw-identificatienummer inactief was?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn prejudiciële vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of richtlijn 2006/112, in het bijzonder de artikelen 213, 214 en 273, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de belastingdienst een belastingplichtige die verwervingen heeft verricht in de periode waarin zijn btw-identificatienummer ongeldig was verklaard wegens niet-indiening van de belastingaangiften, het recht kan weigeren op aftrek van de btw over deze verwervingen dat is uitgeoefend via btw-aangiften die zijn gedaan – of via facturen die zijn uitgereikt – nadat zijn btw-identificatienummer is gereactiveerd.

28 Vooraf zij eraan herinnerd dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia was verschuldigd of voldaan over de aan hen geleverde goederen en voor hen verrichte diensten, een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 De aftrekregeling heeft tot doel 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 (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

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

32 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 (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 39).

33 Aangaande de modaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek, die neerkomen op formele voorwaarden of vereisten, 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 tot en met 240 van die richtlijn opgestelde factuur (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 40).

34 Volgens vaste rechtspraak eist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arresten van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45; 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41, en 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 44).

35 Inzonderheid betreffen de in artikel 214 van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-identificatie en de in artikel 213 van deze richtlijn neergelegde verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten, slechts formele vereisten met het oog op controle, die geen afbreuk mogen doen aan met name het recht op aftrek van btw, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor dat recht (arresten van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 60, en 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 32).

36 Bijgevolg mag een btw-plichtige niet worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd alvorens de aangekochte goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteit (arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 51, en 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 33).

37 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat de bestraffing van de niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften met een weigering van het recht op aftrek duidelijk verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling om de juiste toepassing van die verplichtingen te verzekeren, aangezien het Unierecht de lidstaten niet verhindert in voorkomend geval een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk (arresten van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63, en 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 34).

38 Dat kan anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële vereisten is voldaan, heeft verhinderd (arresten van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 35).

39 Evenzo kan het recht op aftrek worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (arresten van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43, en 7 maart 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punt 36).

40 In casu werd Gamesa blijkens de verwijzingsbeslissing in de periode van 7 oktober 2010 tot 24 mei 2011 als een inactieve belastingplichtige beschouwd omdat zij tijdens een kalenderhalfjaar geen van de bij wet opgelegde aangifteverplichtingen was nagekomen. Toch is met ingang van 25 mei 2011 haar btw-identificatienummer gereactiveerd en was zij dus opnieuw voor btw-doeleinden geïdentificeerd. Nadat haar btw-identificatienummer was gereactiveerd, heeft zij haar recht op aftrek uitgeoefend via btw-aangiften die zijn gedaan of facturen die zijn uitgereikt na deze reactivering.

41 Opgemerkt zij dat de datum waarop de btw-aangifte wordt gedaan of de factuur uitgereikt, niet noodzakelijk van invloed is op de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek.

42 Uit deze elementen volgt dat, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de in een eerder stadium voldane btw en op dit recht op aftrek geen aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik, een vennootschap in de situatie als die waarin Gamesa zich bevindt, haar recht op aftrek kan uitoefenen via btw-aangiften die zijn gedaan of facturen die zijn uitgereikt nadat haar btw-identificatienummer is gereactiveerd.

43 Het staat aan de verwijzende rechter om met name na te gaan of de belastingdienst over de nodige informatie beschikte om vast te stellen dat was voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de door Gamesa in een eerder stadium voldane btw, ongeacht de datum van de btw-aangifte of de factuur.

44 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, in het bijzonder de artikelen 213, 214 en 273, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de belastingdienst een belastingplichtige die verwervingen heeft verricht in de periode waarin zijn btw-identificatienummer ongeldig was verklaard wegens niet-indiening van de belastingaangiften, het recht kan weigeren op aftrek van de btw over deze verwervingen dat is uitgeoefend via btw-aangiften die zijn gedaan – of via facturen die zijn uitgereikt – nadat zijn btw-identificatienummer is gereactiveerd, louter en alleen omdat deze verwervingen zijn verricht tijdens de periode van desactivering, terwijl is voldaan aan de materiële voorwaarden en geen sprake is van fraude of misbruik bij de uitoefening van het recht op aftrek.

Kosten

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, in het bijzonder de artikelen 213, 214 en 273, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke de belastingdienst een belastingplichtige die verwervingen heeft verricht in de periode waarin zijn identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde ongeldig was verklaard wegens niet-indiening van de belastingaangiften, het recht kan weigeren op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over deze verwervingen dat is uitgeoefend via aangiften in

de belasting over de toegevoegde waarde die zijn gedaan – of via facturen die zijn uitgereikt – nadat zijn identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde is gereactiveerd, louter en alleen omdat deze verwervingen zijn verricht tijdens de periode van desactivering, terwijl is voldaan aan de materiële voorwaarden en geen sprake is van fraude of misbruik bij de uitoefening van het recht op aftrek.

ondertekeningen