ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

4 oktober 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 287, punt 19 – Btw-vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen – Misbruik door de oprichting van een nieuwe vennootschap”

In zaak C-171/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Upravni sud u Zagrebu (bestuursrechter in eerste aanleg Zagreb, Kroatië) bij beslissing van 9 maart 2023, ingekomen bij het Hof op 20 maart 2023, in de procedure

UP CAFFE d.o.o.

tegen

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, kamerpresident, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (rapporteur), S. Rodin en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– UP CAFFE d.o.o., vertegenwoordigd door D. Galić, odvjetnica,

– de Kroatische regering, vertegenwoordigd door G. Vidović Mesarek als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Mataija als gemachtigden,

* Procestaal: Kroatisch.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 mei 2024,

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 (EU) 2016/856 van de Raad van 25 mei 2016 (PB 2016, L 142, blz. 12) (hierna: „btw-richtlijn"), en het beginsel van verbod van misbruik

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen UP CAFFE d.o.o., een Kroatische vennootschap, en het Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië) over een besluit waarbij het ministerie van UP CAFFE de betaling vordert van een bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 285, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten die geen gebruik hebben gemaakt van de in artikel 14 van [de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303)] gegeven mogelijkheid, mogen vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet welke ten hoogste gelijk is aan […] 5 000 [EUR] of de tegenwaarde van dit bedrag in de nationale munteenheid."

4 In artikel 287 van de btw-richtlijn is bepaald:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[…]

19) Kroatië, 35 000 EUR."

5 Artikel 1 van uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1768 van de Raad van 25 september 2017 waarbij de Republiek Kroatië wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te voeren die afwijkt van artikel 287 van [de btw-richtlijn] (PB 2017, L 250, blz. 71) bepaalt:

„In afwijking van artikel 287, punt 19, van [de btw-richtlijn] wordt Kroatië gemachtigd belastingplichtigen met een jaaromzet van niet meer dan de tegenwaarde van 45 000 EUR in de nationale munteenheid tegen de op de dag van toetreding geldende omrekeningskoers van de btw vrij te stellen."

6 Artikel 2, tweede alinea, van uitvoeringsbesluit 2017/1768 bepaalt dat dit besluit van toepassing is vanaf 1 januari 2018 tot en met 31 december 2020 dan wel tot op de datum van inwerkingtreding van een richtlijn tot wijziging van de artikelen 281 tot en met 294 van de btw-richtlijn, indien deze datum eerder valt.

Kroatisch recht

7 Artikel 9 („Verplichting om te goeder trouw te handelen") van de Opći porezni zakon (algemene belastingwet) (*Narodne novine*, nr. 115/16 en 106/18) bepaalt:

„(1) Partijen bij een fiscale rechtsverhouding moeten te goeder trouw handelen.

(2) Te goeder trouw handelen betekent gewetensvol en eerlijk handelen in overeenstemming met de wet.

(3) De minister van Financiën bepaalt bij verordening de wijze waarop te goeder trouw wordt gehandeld."

8 Volgens artikel 11 van deze wet worden fiscale feiten „vastgesteld aan de hand van hun economische realiteit".

9 Artikel 90 van de Zakon o porezu na dodanu vrijednost (btw-wet) (*Narodne novine*, nr. 77/13) luidt als volgt:

„(1) Onder ‚kleine onderneming' in de zin van deze wet wordt verstaan een rechtspersoon met statutaire zetel of vaste inrichting, of een natuurlijke persoon met woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats op het nationale grondgebied, waarvan de waarde van de geleverde goederen of diensten in het vorige of huidige kalenderjaar niet meer bedroeg dan 300 000 [Kroatische kuna (HRK)] [ongeveer 39 000 EUR].

(2) De belastingplichtige als bedoeld in lid 1 van dit artikel is vrijgesteld van btw over goederenleveringen en diensten, heeft niet het recht de btw op de uitgereikte facturen te vermelden en heeft geen recht op aftrek van voorbelasting.

[…]"

Voorgeschiedenis van het geding en prejudiciële vraag

10 UP CAFFE, gevestigd in Kroatië, oefent horeca-activiteiten uit.

11 Op 17 oktober 2018 heeft de Kroatische belastingdienst UP CAFFE voor het tijdvak van 1 januari 2018 tot en met 31 juli 2018 een btw-aanslag opgelegd ten bedrage van 138 234,02 HRK (ongeveer 18 000 EUR), vermeerderd met een bedrag van 2 425,12 HRK (ongeveer 320 EUR) aan vertragingsrente (hierna: „litigieuze belastingaanslag").

12 Volgens de verwijzingsbeslissing is de litigieuze belastingaanslag opgesteld op basis van de resultaten van een belastingcontrole waaruit blijkt dat de oprichting van UP CAFFE deel uitmaakt van een agressieve fiscale planning, die de handhaving beoogt van de btw-vrijstellingsregeling van artikel 90 van de btw-wet waarvan de eveneens in Kroatië gevestigde

onderneming SS-UGO d.o.o. profiteerde voor een horeca-activiteit die zij in werkelijkheid nog steeds uitoefent. De Kroatische belastingdienst is namelijk van mening dat SS-UGO haar activiteit in werkelijkheid nooit heeft onderbroken en dat de oprichting van de nieuwe vennootschap, namelijk UP CAFFE, in feite fictief was. De litigieuze belastingaanslag onderwerpt UP CAFFE dan ook aan de btw voor deze activiteit en erkent tevens het recht op aftrek van de over deze activiteit verschuldigde of betaalde voorbelasting.

13 Up CAFFE heeft de rechtmatigheid van de litigieuze belastingaanslag betwist voor de Upravni sud u Zagrebu (bestuursrechter in eerste aanleg Zagreb, Kroatië), de verwijzende rechter.

14 Die rechter merkt op dat de nationale bepalingen op grond waarvan UP CAFFE wegens rechtsmisbruik aan btw kan worden onderworpen pas na het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingtijdvak zijn vastgesteld en dat de Ustav Republike Hrvatske (grondwet van de Republiek Kroatië) de retroactieve toepassing ervan verbiedt.

15 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of de Kroatische belastingdienst zich rechtstreeks kan beroepen op het algemene Unierechtelijke beginsel van verbod van misbruik om een dergelijke aanslag te rechtvaardigen, gelet op de beginselen die zijn ontwikkeld in het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455). Hij merkt op dat de omstandigheden van het bij hem aanhangige geding evenwel verschillen van die welke aan de orde waren in de zaken die tot dat arrest hebben geleid, aangezien het bij hem aanhangige geding geen betrekking heeft op het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw, maar op de toepassing van een btw-vrijstellingsregeling.

16 In deze omstandigheden heeft de Upravni sud u Zagrebu de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wanneer objectieve gegevens van de zaak erop duiden dat btw-fraude is gepleegd door de oprichting van een nieuwe vennootschap, namelijk door het onderbreken van de fiscale continuïteit van de activiteit van de vorige vennootschap, waarbij de belastingplichtige weet of had moeten weten dat hij aan een dergelijke handeling heeft deelgenomen, verplicht het Unierecht de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties dan om ook de btw-verplichting vast te stellen (een andere verplichting dan die om het verzoek om teruggaaf te weigeren) in het geval het nationale recht niet in een dergelijke vaststelling voorzag op het tijdstip waarop het belastbare feit heeft plaatsgevonden?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof de verwijzende rechter verplicht om, teneinde een voor het hoofdgeding nuttige uitlegging van het Unierecht mogelijk te maken, het feitelijke en juridische kader te omschrijven waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst of althans de feiten uiteen te zetten waarop die vragen zijn gebaseerd.

18 In casu verwijst de gestelde vraag niet specifiek naar de Unierechtelijke bepaling die moet worden uitgelegd.

19 Bovendien lijkt artikel 285 van de btw-richtlijn, waarnaar UP CAFFE en de Kroatische regering in hun schriftelijke opmerkingen verwijzen, evenmin relevant voor het hoofdgeding, gelet op de in de verwijzingsbeslissing uiteengezette feitelijke gegevens.

20 Aangezien de in het hoofdgeding toegepaste bepalingen van het Kroatische recht waarbij de btw-richtlijn is omgezet voorzien in een plafond van 300 000 HRK [ongeveer 39 000 EUR] voor de toepassing van de btw-vrijstellingsregeling, blijkt niet artikel 285 van deze richtlijn, dat voorziet in een plafond van 5000 EUR, maar veeleer, zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aangeeft, artikel 287, punt 19, van deze richtlijn de relevante bepaling te zijn. Deze bepaling biedt de Republiek Kroatië de mogelijkheid om de btw-vrijstellingsregeling te begrenzen tot een bedrag van 35 000 EUR, dat in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingperiode bij uitvoeringsbesluit 2017/1768 is verhoogd tot 45 000 EUR.

21 Ten slotte moet worden opgemerkt dat de gestelde vraag weliswaar met zoveel woorden verwijst naar een geval van fraude, maar dat uit de in de verwijzingsbeslissing verstrekte gegevens blijkt dat de in deze zaak opgeworpen vraag in werkelijkheid betrekking heeft op het beginsel van het verbod van misbruik.

22 Gelet op het vermoeden van relevantie van de prejudiciële vragen over het Unierecht en op het feit dat het Hof beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vraag (zie in die zin arrest van 25 juni 2024, Ilva e.a., C-626/22, EU:C:2024:542, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak), moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of de btw-richtlijn, in het licht van het beginsel van het verbod van misbruik, aldus moet worden uitgelegd dat zij, wanneer vaststaat dat de oprichting van een vennootschap misbruik oplevert met als doel de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van deze richtlijn te handhaven voor een activiteit die voorheen onder deze regeling werd uitgeoefend door een andere vennootschap, vereist dat de aldus opgerichte vennootschap niet in aanmerking kan komen voor deze regeling, ook al zijn er geen specifieke bepalingen die dergelijke misbruiken in de nationale rechtsorde verbieden.

23 In de eerste plaats volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de vaststelling dat er op btw-gebied sprake is van misbruik veronderstelt dat de betrokken transactie, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leidt dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en voorts dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transactie erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Het verbod van misbruik geldt immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de enkele verkrijging van belastingvoordelen (zie naar analogie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75).

24 Het recht om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn moet in casu worden beschouwd als een van de bepalingen van deze richtlijn die vatbaar zijn voor een dergelijk misbruik, aangezien de Republiek Kroatië gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om deze regeling toe te passen.

25 Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat, voor zover een eventuele weigering van een recht ontleend aan de btw-richtlijn de afspiegeling vormt van het algemene beginsel dat in geval van misbruik of bedrog niemand aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het

rechtsstelsel van de Unie, het in algemene zin aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een dergelijk recht te weigeren, ongeacht het btw-recht waarop het misbruik of de fraude betrekking heeft (zie in die zin arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 46).

26 In casu staat het dus aan de verwijzende rechter om na te gaan of de Kroatische belastingdienst op goede gronden heeft vastgesteld dat de oprichting van UP CAFFE misbruik vormt in de zin van de in punt 23 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, dat als doel heeft om de btw-vrijstellingsregeling te handhaven waarin is voorzien bij de nationale bepalingen die artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn omzetten.

27 In dit verband moet worden gepreciseerd dat wat de voorwaarde betreft inzake de toekenning van een belastingvoordeel dat in strijd is met de doelstellingen van de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn, deze regeling het dankzij de administratieve vereenvoudigingen die zij met zich brengt, mogelijk maakt de oprichting, de activiteit en het concurrentievermogen van kleine ondernemingen te versterken en een redelijke verhouding te handhaven tussen de administratieve lasten waarmee de fiscale controle gepaard gaat en de geringe belastinginkomsten die te verwachten vallen. Deze regeling beoogt dan ook zowel de kleine ondernemingen als de belastingdiensten dergelijke administratieve lasten te besparen (arrest van 9 juli 2020, AJPF Caraş-Severin en DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punt 40).

28 Indien een vennootschap wordt opgericht om de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn te handhaven voor een activiteit waarvan blijkt dat zij voordien werd uitgeoefend door een andere vennootschap, op een tijdstip waarop deze vennootschap niet langer voldeed aan de voorwaarden om voor die regeling in aanmerking te komen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, beantwoordt de toekenning van een dergelijk belastingvoordeel dus niet aan de doelstellingen van die regeling.

29 Wat in de tweede plaats de rechtsgevolgen betreft die moeten worden getrokken ingeval een dergelijk misbruik wordt vastgesteld, volgt uit vaste rechtspraak dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de btw- richtlijn is erkend en wordt aangemoedigd (zie naar analogie arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71, en 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 42).

30 Zoals blijkt uit punt 25 van het onderhavige arrest, staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn te weigeren indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat misbruik wordt gemaakt van deze regeling.

31 Wat de door de verwijzende rechter in zijn vraag genoemde omstandigheid betreft dat het nationale recht niet voorziet in
specifieke bepalingen die rechtsmisbruik verbieden, zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat het nationale recht zo veel mogelijk in het licht van de bewoordingen en de doelstelling van de btw-richtlijn uit te leggen teneinde de daarmee beoogde resultaten te bereiken, hetgeen vereist dat hij alles doet wat binnen zijn bevoegdheden valt, daarbij het gehele interne recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden (zie naar analogie arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 52).

32 Het staat dan ook aan de verwijzende rechter om vast te stellen of het Kroatische recht een bepaling of algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik verboden is, dan wel andere bepalingen inzake belastingfraude of -ontwijking die kunnen worden uitgelegd in overeenstemming met de vereisten van het recht van de Unie op het vlak van de bestrijding van belastingfraude (zie in die zin arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In casu is het dus de taak van de verwijzende rechter om vast te stellen of het, zoals de Commissie suggereert, in elk geval ondenkbaar zou zijn om een dergelijke weigering te baseren op de Unierechtconforme uitlegging van artikel 9 of artikel 11 van de algemene belastingwet.

34 Zou komen vast te staan dat het Kroatische recht geen regels bevat die Unierechtconform kunnen worden uitgelegd, dan mag daaruit in geen geval worden afgeleid dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties worden belet de vereisten van de btw-richtlijn in acht te nemen en dus het voordeel dat voortvloeit uit een in deze richtlijn neergelegd recht te weigeren wanneer er sprake is van misbruik (zie naar analogie arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 54).

35 Hoewel een richtlijn volgens vaste rechtspraak uit zichzelf geen verplichtingen kan opleggen aan particulieren en dus niet als zodanig door een lidstaat tegenover een particulier kan worden ingeroepen, valt de weigering van een recht naar aanleiding van misbruik niet onder de situatie waarop deze rechtspraak betrekking heeft (zie in die zin arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 55).

36 Een dergelijke weigering strookt met het in punt 25 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginsel dat niemand zich op het Unierecht kan beroepen in geval van misbruik, daar het Unierecht niet zo ruim mag worden toegepast dat het gevallen van misbruik zou dekken (zie in die zin arresten van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 56, en 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Aangezien misbruik geen grondslag kan bieden voor een recht dat is neergelegd in de rechtsorde van de Unie, betekent de weigering van een voordeel dat in casu voortvloeit uit de btw-richtlijn dus niet dat aan de betrokken particulier een verplichting wordt opgelegd uit hoofde van die richtlijn. Deze weigering is louter het gevolg van de vaststelling dat in werkelijkheid niet is voldaan aan de objectieve voorwaarden die in deze richtlijn met betrekking tot dat recht zijn neergelegd om het gewenste voordeel te verkrijgen en behoeft derhalve geen specifieke rechtsgrondslag (zie naar analogie arresten van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 57, en 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Bijgevolg gaat het er in een dergelijk geval eerder om dat de belastingplichtige geen aanspraak kan maken op een recht dat is neergelegd in de btw-richtlijn en waarvoor niet is voldaan aan de objectieve criteria voor de verlening ervan vanwege misbruik bij de handeling die door de belastingplichtige zelf is verricht (zie naar analogie arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 58). Hieruit volgt dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om, in geval van

misbruik dat als doel heeft om de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van de btw-richtlijn te handhaven, de toepassing ervan te weigeren, ook indien de nationale wet niet voorziet in specifieke bepalingen in die zin (zie naar analogie arresten van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62, en 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 33).

39 Voorts doet het arrest van 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), waarop UP CAFFE zich beroept om niettemin te betogen dat specifieke nationale bepalingen inzake rechtsmisbruik noodzakelijk zijn om de weigering van de btw-vrijstellingsregeling te verantwoorden, aan deze vaststelling niet af. In de punten 38 en 48 van dat arrest heeft het Hof zich immers niet uitgelaten over de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik, maar over de voorwaarden van een specifieke bepaling in een richtlijn op grond waarvan de lidstaten de vrijstelling waarin die richtlijn voorziet mogen weigeren wanneer de betrokken transactie als hoofddoel of een van haar hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft. Bovendien heeft het Hof in punt 48 van dat arrest weliswaar de nadruk gelegd op het bestaan van regels van nationaal recht inzake rechtsmisbruik, belastingfraude of -ontwijking die Unierechtconform kunnen worden uitgelegd, maar deze rechtspraak heeft betrekking op die bepaling van afgeleid recht en is dus niet van toepassing op het algemene beginsel van het verbod van misbruik (zie in die zin arrest van 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 38).

40 Ten slotte moet daaraan worden toegevoegd dat in geval van misbruik de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen en dat deze herdefiniëring evenwel niet verder mag gaan dan nodig is voor de juiste heffing van de btw en het voorkomen van belastingontwijking (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 92, 94 en 98; 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punten 48 en 52, en 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 46).

41 Het Hof heeft ook verduidelijkt dat de toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik op btw-gebied impliceert dat allereerst de situatie wordt bepaald zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen en dat vervolgens deze „geherdefinieerde" situatie wordt beoordeeld in het licht van de relevante bepalingen van het nationale recht en van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 47).

42 In casu houden deze beginselen op zijn minst in dat de vennootschap waarvan de oprichting misbruik zou opleveren, wordt onderworpen aan de btw die van toepassing zou zijn geweest indien er geen sprake was van een dergelijk misbruik, en voorts dat deze vennootschap, indien aan de voorwaarden is voldaan, recht heeft op aftrek van de over de activiteit die zij uitoefent verschuldigde of betaalde voorbelasting, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

43 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn, in het licht van het beginsel van het verbod van misbruik, aldus moet worden uitgelegd dat zij, wanneer vaststaat dat de oprichting van een vennootschap misbruik oplevert met als doel de btw-vrijstellingsregeling van artikel 287, punt 19, van deze richtlijn te handhaven voor een activiteit die voorheen onder deze regeling door een andere vennootschap werd uitgeoefend, vereist dat de aldus opgerichte vennootschap niet in aanmerking kan komen voor deze regeling, ook al zijn er geen specifieke bepalingen die dergelijke misbruiken in de nationale rechtsorde verbieden.

Kosten

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

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/856 van de Raad van 25 mei 2016, moet in het licht van het beginsel van het verbod van misbruik aldus worden uitgelegd dat zij, wanneer vaststaat dat de oprichting van een vennootschap misbruik oplevert met als doel de regeling van vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde van artikel 287, punt 19, van deze richtlijn te handhaven voor een activiteit die voorheen onder deze regeling door een andere vennootschap werd uitgeoefend, vereist dat de aldus opgerichte vennootschap niet in aanmerking kan komen voor deze regeling, ook al zijn er geen specifieke bepalingen die dergelijke misbruiken in de nationale rechtsorde verbieden.

ondertekeningen