ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

28 juli 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 167, 168, 178 tot en met 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 en 273 — Recht op btw-aftrek — Materiële vereisten — Formele vereisten — Vervaltermijn — Nationale bepalingen die het recht op aftrek uitsluiten wanneer niet is voldaan aan het merendeel van de formele vereisten — Belastingfraude”

In zaak C-332/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunale di Treviso (rechter in eerste aanleg Treviso, Italië) bij beslissing van 17 april 2015, ingekomen bij het Hof op 6 juli 2015, in de strafzaak tegen

Giuseppe Astone,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

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

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Nasopoulou en A. Dimitrakopoulou als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Recchia en C. Soulay als gemachtigden,

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

het navolgende

* Procestaal: Italiaans.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 168, 178 tot en met 181, 244 en 250 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een strafprocedure die is ingeleid tegen Giuseppe Astone, in zijn hoedanigheid van wettelijk vertegenwoordiger van La Società Del Ferro Srl (hierna: „Del Ferro"), omdat hij geen aangifte van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft ingediend voor het belastingjaar 2010.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel X van de btw-richtlijn, met als opschrift „Aftrek", bestaat uit vijf hoofdstukken. Hoofdstuk 1, „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bevat met name de artikelen 167 en 168. Zij luiden als volgt:

„*Artikel 167*

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

Artikel 168

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;

b) de btw die verschuldigd is voor [...] met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen [...]

d) de btw die verschuldigd is voor [...] met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

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

4 In hoofdstuk 4 van titel X, met het opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", zijn met name de artikelen 178 tot en met 182 opgenomen. Daarin wordt bepaald:

„Artikel 178

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 de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

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

c) voor de in artikel 168, onder c), bedoelde aftrek met betrekking tot intracommunautaire verwerving van goederen: op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens hebben vermeld die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwerving van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur;

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

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

[...]

Artikel 179

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.

[...]

Artikel 180

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

Artikel 181

De lidstaten kunnen een belastingplichtige die niet in het bezit is van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur, toestaan de in artikel 168, onder c), bedoelde aftrek toe te passen met betrekking tot diens intracommunautaire verwervingen van goederen.

Artikel 182

De lidstaten stellen de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast."

5 Titel XI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, telt acht hoofdstukken. Hoofdstuk 1 betreft de „verplichting tot betaling”. In afdeling 1 daarvan, met als opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, bepaalt artikel 193:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting [...] door een andere persoon verschuldigd is.”

6 In afdeling 2 van datzelfde hoofdstuk 1, met als opschrift „Wijze van betaling”, bepaalt artikel 206:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

7 Hoofdstuk 4 van titel XI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Boekhouding”, omvat vier afdelingen. In afdeling 2, met het opschrift „Algemene verplichtingen”, bepaalt artikel 242:

„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.”

8 In afdeling 3 van datzelfde hoofdstuk 4, met als opschrift „Specifieke verplichtingen ten aanzien van het bewaren van facturen”, bepaalt artikel 244 het volgende:

„Iedere belastingplichtige moet erop toezien dat kopieën van de door hemzelf of door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde uitgereikte facturen en alle door hemzelf ontvangen facturen worden bewaard.”

9 In hoofdstuk 5 van titel XI van de btw-richtlijn, met het opschrift „Aangiften”, luiden de artikelen 250 en 252:

„Artikel 250

1. 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.

[...]

Artikel 252

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.”

10 In hoofdstuk 7 van titel XI van de btw-richtlijn, met als opschrift „Diverse bepalingen”, luidt artikel 273, eerste alinea:

„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.”

Italiaans recht

11 Het decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentieel decreet nr. 633 tot instelling en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „decreet nr. 633”), bevat een artikel 19, met als opschrift „Aftrek”, waarvan lid 1 bepaalt:

„Bij de vaststelling van de overeenkomstig het eerste lid van artikel 17 verschuldigde belasting of van het in het tweede lid van artikel 30 bedoelde overschot wordt het bedrag van de belasting over de verrichte handelingen verminderd met het bedrag van de belasting die door de belastingplichtige is betaald of verschuldigd of die aan hem is doorberekend voor goederen of diensten die in het kader van de uitoefening van het bedrijf of beroep zijn ingevoerd of verworven. Het recht op aftrek van de belasting over de verworven of ingevoerde goederen of diensten ontstaat op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt; het kan uiterlijk worden uitgeoefend op het moment dat aangifte wordt gedaan over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan en onder de voorwaarden die golden op het moment van ontstaan van dit recht.”

12 Artikel 25 van decreet nr. 633, met als opschrift „Registratie van de aankopen”, bepaalt:

„De belastingplichtige dient de facturen en de douaneontvangstbewijzen met betrekking tot de goederen of diensten die in het kader van de uitoefening van een bedrijf of beroep zijn verworven of ingevoerd, doorlopend te nummeren, [...] en deze te vermelden in het daarvoor bestemde register, hetzij vóór de periodieke afrekening, hetzij vóór de jaaraangifte waarbinnen het recht op aftrek van de betrokken belasting wordt uitgeoefend.

Uit de registratie moeten blijken: de datum van de factuur of rekening, het daaraan toegekende volgnummer, de onderneming, de naam of maatschappelijke benaming van de verkoper van het goed of de verrichter van de dienst, of de naam en familienaam indien het niet gaat om een bedrijf, vennootschap of organisatie, het belastbare bedrag en het bedrag van de belasting volgens elk afzonderlijk tarief.

[...]”

13 Artikel 39 van dit decreet, met als opschrift „Bijhouden en bewaren van registers en documenten”, luidt:

„De in dit decreet bedoelde registers [...] moeten worden bijgehouden in overeenstemming met artikel 2219 van het burgerlijk wetboek en op elke pagina doorlopend worden genummerd, met vrijstelling van zegelrecht. [...]

[...]

De registers, de ontvangstboeken, de boekhoudkundige bestanden en tabellen, alsook de facturen, de douaneontvangstbewijzen en de andere door dit decreet voorgeschreven documenten moeten worden bewaard in overeenstemming met artikel 22 van presidentieel decreet nr. 600 van 29 september 1973. [...]"

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (wetsdecreet nr. 74 houdende nieuwe bepalingen betreffende fiscale delicten op het gebied van de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde, overeenkomstig artikel 9 van wet nr. 205 van 25 juni 1999) van 10 maart 2000 (GURI nr. 76 van 31 maart 2000, blz. 4), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „wetsdecreet nr. 74"), bepaalt in artikel 5, met als opschrift „Ontbreken van aangifte":

„1. Wordt gestraft met een gevangenisstraf van één tot drie jaar eenieder die, teneinde de inkomstenbelasting of de [btw] te ontduiken, de jaaraangiftes voor deze belastingen niet indient, hoewel hij daartoe verplicht is, wanneer een van de niet-betaalde belastingen hoger is dan 30 000 EUR.

[...]"

15 Volgens artikel 1, lid 1, onder f), van dit wetsdecreet wordt onder „ontdoken belasting" verstaan, „het verschil tussen de daadwerkelijk verschuldigde belasting en de in de aangifte aangegeven belasting, dat wil zeggen de gehele verschuldigde belasting in het geval van het achterwege blijven van een aangifte, na aftrek van de bedragen die door de belastingplichtige of door een derde zijn betaald als voorschot, als voorbelasting of als betaling van deze belasting vóór de indiening van de aangifte of vóór afloop van de betrokken termijn".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Tijdens een op 4 juli 2013 gestarte belastingcontrole heeft de Guardia di Finanza (fiscale opsporingsdienst, Italië) vastgesteld dat G. Astone, als vertegenwoordiger van Del Ferro, voor de belastingjaren 2010, 2011, 2012 en 2013 niet in staat was de boekhouding of het btw-register over te leggen. Bij die controle is tevens aan het licht gekomen dat de vennootschap voor het belastingjaar 2010 facturen had opgemaakt voor een aan de btw te onderwerpen bedrag van 320 205,00 EUR, maar de desbetreffende btw-aangifte niet had ingediend en dus voor 64 041,00 EUR aan btw had ontdoken, en dat zij voor de daaropvolgende jaren evenmin btw-aangiftes had ingediend. Voorts is gebleken dat Del Ferro de verplichting tot registratie van de opgestelde facturen niet was nagekomen.

17 Omdat hij geen btw-aangifte had ingediend voor het belastingjaar 2010, is Astone, in zijn hoedanigheid van wettelijk vertegenwoordiger van Del Ferro, voor de strafkamer van de Tribunale di Treviso (rechter in eerste aanleg Treviso, Italië) gedaagd wegens het plegen van een inbreuk als bedoeld in artikel 5, lid 1, van wetsdecreet nr. 74.

18 In de procedure bij de verwijzende rechter heeft Astone facturen overgelegd die in het belastingjaar 2010 door derde ondernemingen waren opgemaakt ten aanzien van Del Ferro en, met inbegrip van de btw, door haar zijn betaald, maar niet in haar boekhouding zijn opgenomen. Op basis van die facturen is berekend dat een bedrag van 30 590 EUR aan btw kon worden afgetrokken. Astone stelt dat die facturen in aanmerking moeten worden genomen overeenkomstig de rechtspraak van het Hof betreffende het recht op aftrek van de door een belastingplichtige betaalde voorbelasting. Indien rekening wordt gehouden met dat aftrekbare btw-bedrag en met een eerder belastingtegoed, overschrijdt het bedrag aan ontdoken belasting de in artikel 5, lid 1, van wetsdecreet nr. 74

vastgestelde drempel van 30 000 EUR niet en is er bijgevolg niet langer sprake van een strafbare inbreuk uit hoofde van die bepaling. Astone verzoekt dan ook om vrijspraak. Ook het openbaar ministerie vordert de vrijspraak van Astone.

19 De verwijzende rechter zet uiteen dat de Italiaanse regeling het recht op btw-aftrek afhankelijk stelt van de naleving van formele vereisten, met name dat op het ogenblik waarop de belastingplichtige het btw-tegoed claimt de betrokken aangiftes zijn ingediend en dat de facturen in kwestie zijn vermeld in het daartoe bestemde register, zodat de belastingplichtige volgens de verwijzende rechter de btw over de aankopen – ook al is die betaald – niet mag aftrekken wanneer zij niet naar behoren is geregistreerd.

20 Onder verwijzing naar artikel 5, lid 1, van wetsdecreet nr. 74 legt de verwijzende rechter uit dat, voor het geval dat geen btw-aangifte wordt ingediend, het Italiaanse recht bepaalt dat de ontdoken belasting de volledige verschuldigde belasting omvat, zonder dat rekening kan worden gehouden, wat de btw betreft, met de btw die aan leveranciers is betaald, indien de formele eisen van de wet niet in acht zijn genomen. Bijgevolg is volgens de verwijzende rechter in het onderhavige geval de verschuldigde belasting – ook om te bepalen of krachtens die bepaling strafvervolging mogelijk is – de belasting die blijkt uit de opgemaakte facturen. Naar zijn oordeel veronderstelt de mogelijkheid om rekening te houden met de btw die over de aankopen is betaald, immers dat het recht op aftrek wordt uitgeoefend bij de jaarlijkse aangifte en uitsluitend met betrekking tot facturen die in het desbetreffende register zijn vermeld.

21 De verwijzende rechter wijst erop dat ook het Unierecht bepaalde voorwaarden verbindt aan de uitoefening van het recht op aftrek en refereert dienaangaande aan de artikelen 167, 168, 178 tot en met 181, 244 en 250 van de btw-richtlijn. Hij merkt voorts op dat volgens de arresten van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267), en 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), het beginsel van fiscale neutraliteit eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten. In die arresten wordt echter niet aangegeven om welke vereisten het gaat en wordt met name niet bepaald welke formele voorwaarden absoluut in acht moeten worden genomen opdat recht op aftrek zou bestaan. Aangezien Astone aan geen van de formele vereisten heeft voldaan, is een antwoord van het Hof onontbeerlijk om zich te kunnen uitspreken over zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid.

22 Onder die omstandigheden heeft de Tribunale di Treviso de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staat [de btw-richtlijn], zoals uitgelegd door de in de motivering [van de verwijzingsbeslissing] aangehaalde [Unierechtspraak], in de weg aan normen van de lidstaten – zoals de [in de verwijzingsbeslissing] weergegeven in Italië geldende normen (artikel 19 van presidentieel decreet nr. 633/1972) – die, ook voor de toepassing van de strafwet, de mogelijkheid uitsluiten om het recht van aftrek uit te oefenen wanneer de btw-aangiftes, en in het bijzonder de aangifte over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan, niet zijn ingediend?

2) Staat [de btw-richtlijn], zoals uitgelegd door de in de motivering [van de verwijzingsbeslissing] aangehaalde [Unierechtspraak], in de weg aan normen van de lidstaten – zoals de [in de verwijzingsbeslissing] weergegeven in Italië geldende normen (de artikelen 25 en 39 van presidentieel decreet nr. 633/1972) die, ook voor de toepassing van de strafwet, de mogelijkheid uitsluiten om voor de btw-aftrek rekening te houden met ontvangen facturen die de belastingplichtige op generlei wijze heeft geregistreerd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

23 De Italiaanse regering betwist de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen op grond dat zij voortvloeien uit een onjuiste uitlegging van het Italiaanse recht, dat in werkelijkheid bepaalt dat de nationale voorschriften betreffende de omvang van het recht op btw-aftrek niet in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of de in artikel 5, lid 1, van wetsdecreet nr. 74 bedoelde drempel waarboven strafrechtelijke vervolging geldt, is bereikt. Het antwoord dat het Hof op de gestelde vragen zou geven, is dan ook zonder nut voor de beslechting van het hoofdgeding, daar de Italiaanse bepalingen ter uitvoering van de btw-richtlijn daar geen toepassing op vinden.

24 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU evenwel uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het recht van de Unie, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 8 september 2010, Stoß e.a., C-316/07, C-358/07 - C-360/07, C-409/07 en C-410/07, EU:C:2010:504, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Evenzo staat het in het kader van die procedure uitsluitend aan de verwijzende rechter om de nationale wettelijke regeling uit te leggen (zie in die zin arrest van 15 januari 2013, Križan e.a., C-416/10, EU:C:2013:8, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Uit het voorgaande volgt dat, in weerwil van de twijfel die de Italiaanse regering dienaangaande in haar schriftelijke opmerkingen heeft geuit, het Hof hetgeen door de verwijzende rechter is uiteengezet als vaststaand dient te beschouwen, namelijk dat volgens het Italiaanse recht de in artikel 5, lid 1, van wetsdecreet nr. 74 bedoelde strafdrempel wordt bepaald met toepassing van de materiële bepalingen betreffende de omvang van het recht op btw-aftrek, en bijgevolg moet vaststellen dat de gestelde vragen ontvankelijk zijn.

Ten gronde

26 Vooraf moet worden opgemerkt dat de btw-richtlijn overeenkomstig haar artikelen 411 en 413 de btw-wetgeving van de Unie – met name 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 (PB L 145, blz. 1) – per 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen.

27 Volgens de overwegingen 1 en 3 van de btw-richtlijn diende tot herschikking van de Zesde richtlijn (77/388) te worden overgegaan om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht. De in het kader van het hoofdgeding relevante bepalingen van de btw-richtlijn zijn in wezen identiek aan de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388). In die omstandigheden blijft de rechtspraak over die bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388) relevant voor de uitlegging van de overeenkomstige bepalingen van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 35).

Eerste vraag

28 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de verdachte in het hoofdgeding eerst tijdens de procedure bij de verwijzende rechter aanspraak heeft gemaakt op het recht op aftrek van de voorbelasting, terwijl dat recht volgens artikel 19, lid 1, van decreet nr. 633 uiterlijk moet worden uitgeoefend op het moment dat aangifte wordt gedaan over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan. In die omstandigheden moet er, gelet op hetgeen door de verwijzende rechter is uiteengezet en in punt 25 van dit arrest in herinnering is gebracht, van worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn eerste vraag in wezen wenst te vernemen of de artikelen 167, 168, 178, 179, eerste alinea, 180 en 182 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

29 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de aftrekregeling van de btw-richtlijn tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Volgens vaste rechtspraak maakt het in de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn bedoelde recht op aftrek integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt (zie met name arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 44).

31 Zoals blijkt uit de bewoordingen van de artikelen 167 en 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn, wordt het recht op aftrek in beginsel uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, te weten op het ogenblik waarop de belasting verschuldigd wordt.

32 Niettemin kan een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van die richtlijn worden toegestaan de aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin dat recht is ontstaan, op voorwaarde evenwel dat is voldaan aan de bij de nationale wettelijke regelingen gestelde voorwaarden en voorschriften (arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 De mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking staat echter haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 44, en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 48).

34 Zo heeft het Hof in verband met de verleggingsregeling reeds geoordeeld dat een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die heeft nagelaten aanspraak te maken op zijn recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van dat recht, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met het stelsel van de btw-richtlijn, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 49).

35 In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing niet of de verleggingsregeling van toepassing is in het hoofdgeding. Dat is echter zonder belang voor het antwoord op de eerste vraag, aangezien de in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest geciteerde voorschriften van de btw-richtlijn in verband met de vervaltermijn die de lidstaten op grond van die voorschriften kunnen vaststellen voor de uitoefening van het recht op aftrek, niet bepalen dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen situaties waarin de verleggingsregeling van toepassing is en situaties waarin dat niet het geval is.

36 Wat de vraag betreft of een vervaltermijn van twee jaar, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voldoet aan de in punt 34 van dit arrest genoemde voorwaarden, moet erop worden gewezen dat het volgens de rechtspraak van het Hof aan de nationale rechter staat om te beoordelen of nationale maatregelen verenigbaar zijn met het recht van de Unie. Het Hof kan hem evenwel alle aanwijzingen verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geschil (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, blijkt niet uit het dossier – en is voor het Hof overigens niet aangevoerd – dat de in artikel 19, lid 1, van decreet nr. 633 gestelde vervaltermijn tegen dat beginsel indruist. Dat stelde het Hof ook al vast in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 47), die met name betrekking had op dezelfde vervaltermijn als die van het hoofdgeding.

38 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, heeft het Hof eveneens al geconstateerd dat een vervaltermijn van twee jaar, zoals die welke in artikel 19, lid 1, van decreet nr. 633 is bepaald en in het hoofdgeding aan de orde is, op zich de uitoefening van het recht op aftrek niet onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken, aangezien de artikelen 167 en 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaan te eisen dat de belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefent in dezelfde periode als die waarin dat recht is ontstaan (zie in die zin arrest van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 48).

39 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 167, 168, 178, 179, eerste alinea, 180 en 182 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek voorziet in een vervaltermijn als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is.

Tweede vraag

40 Vooraf moet erop worden gewezen dat de verwijzende rechter in zijn tweede vraag weliswaar enkel vermeldt dat de verdachte in het hoofdgeding niet heeft voldaan aan de verplichting om de facturen te registreren die waren opgemaakt ten aanzien van de onderneming waarvan hij de wettelijk vertegenwoordiger is en op basis waarvan het recht op aftrek wordt aangevoerd, maar in de motivering van zijn verwijzingsbeslissing verklaart dat de verdachte, als wettelijk vertegenwoordiger van die onderneming, „geen” van de op btw-gebied op hem rustende formele verplichtingen is nagekomen.

41 In die zin blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verdachte voor het belastingjaar 2010, in verband waarmee hij voor de verwijzende rechter wordt vervolgd, niet in staat was de boekhouding of het btw-register over te leggen van de onderneming waarvan hij de wettelijk vertegenwoordiger is. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt tevens dat die onderneming geen btw-aangifte heeft ingediend, hoewel zij facturen had opgemaakt voor een aan de btw te onderwerpen bedrag van 320 205,00 EUR, dat zij de

door haar verschuldigde btw niet heeft betaald, dat zij niet heeft voldaan aan de verplichting tot registratie van de opgestelde facturen en ook niet aan die tot registratie van de door derde ondernemingen aan haar uitgereikte en door haar betaalde facturen.

42 In die omstandigheden moet er, gelet op hetgeen door de verwijzende rechter is uiteengezet en in punt 25 van dit arrest in herinnering is gebracht, van worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn tweede vraag in wezen wenst te vernemen of de artikelen 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de fiscus een belastingplichtige het recht op btw-aftrek kan weigeren wanneer komt vast te staan dat die laatste niet heeft voldaan aan het merendeel van de formele verplichtingen waartoe hij gehouden is om dat recht te kunnen uitoefenen.

43 Dienaangaande moet erop worden gewezen dat het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel is (arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 23).

44 Zoals in wezen in de punten 29 tot en met 31 van het onderhavige arrest reeds is uiteengezet, kan het in de artikelen 167 tot en met 192 van de btw-richtlijn geregelde recht op aftrek, dat een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te waarborgen, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen, in beginsel niet worden beperkt en wordt het direct uitgeoefend voor alle belastingen die op een in een vorig stadium verrichte handelingen hebben gedrukt.

45 Volgens vaste rechtspraak eist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit dan ook 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 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Dit kan echter anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (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 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 In dit verband zij verduidelijkt dat de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek het bestaan zelf en de omvang van dat recht betreffen, zoals bepaald in titel X, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, terwijl de formele voorwaarden voor dat recht 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 (zie in die zin arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Aldus legt titel XI van de btw-richtlijn, met het oog op de toepassing van de btw en de controle erop door de belastingdienst, met name aan de belastingplichtigen die tot voldoening van deze belasting zijn gehouden, bepaalde verplichtingen op. Concreet gaat het, behalve om de verplichting tot betaling van de btw die in het bijzonder uit de artikelen 193 en 206 van deze richtlijn voortvloeit, om de verplichting tot het voeren van een boekhouding die voldoende gegevens bevat (artikel 242), de verplichting tot het bewaren van alle facturen (artikel 244) en die tot het indienen van een aangifte binnen een bepaalde termijn (artikelen 250 en 252).

49 Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn andere verplichtingen voorschrijven 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 die bepaling kunnen treffen, mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om die doelstellingen te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (zie in die zin arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 66, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 De bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken is een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het Hof heeft herhaalde malen geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg 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 (arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 35-37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punten 42-44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Dat is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude (arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27).

52 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht vormt, staat het aan de bevoegde belastingautoriteiten om rechtens genoegzaam te bewijzen dat de objectieve gegevens die aantonen dat sprake is van fraude of misbruik, aanwezig zijn. Vervolgens is het de taak van de nationale rechter om na te gaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 In het kader van de op grond van artikel 267 VWEU ingeleide procedure is het Hof niet bevoegd om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. Het staat dus aan de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van het hoofdgeding, teneinde op basis van de objectieve gegevens die hem zijn verstrekt, uit te maken of de verdachte in het hoofdgeding zich aan een dergelijke fraude of een dergelijk misbruik schuldig heeft gemaakt (zie naar analogie arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 30). Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, kan het Hof hem evenwel, in een geest van samenwerking met de nationale rechters, alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht (zie in die zin arresten van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 42, en 3 september 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 46).

54 Zoals in punt 41 van het onderhavige arrest reeds is vastgesteld, blijkt in dit geval uit de verwijzingsbeslissing dat de verdachte in het hoofdgeding voor het belastingjaar 2010, in verband waarmee tegen hem vervolging is ingesteld bij de verwijzende rechter, niet alleen niet heeft voldaan aan de verplichting tot indiening van een btw-aangifte bij de fiscus en tot betaling van de belasting die verschuldigd was door de onderneming waarvan hij de wettelijk vertegenwoordiger is, maar bovendien niet in staat was een boekhouding of een btw-register voor die onderneming over te leggen en evenmin heeft voldaan aan de bij het Italiaanse recht opgelegde verplichting tot doorlopende registratie van de door de onderneming opgemaakte of betaalde facturen.

55 Gesteld al dat het verzuim van deze formele verplichtingen waartoe de verdachte in het hoofdgeding als wettelijk vertegenwoordiger van Del Ferro voor de toepassing van de btw en de controle daarop door de fiscus was gehouden, het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek is voldaan, niet verhindert, dan nog moet worden vastgesteld dat, zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft uiteengezet, dergelijke omstandigheden het eenvoudigste geval van belastingfraude kunnen aantonen, waarbij de belastingplichtige bewust nalaat zijn formele verplichtingen na te komen om aan betaling van de belasting te ontsnappen.

56 In het bijzonder kunnen het uitblijven van een btw-aangifte en 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, beletten dat de belasting juist worden geheven, waardoor de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in het gedrang komt. Derhalve staat het Unierecht er niet aan in de weg dat de lidstaten dergelijke verzuimen als belastingfraude beschouwen en in dergelijke gevallen recht op aftrek weigeren te verlenen (zie naar analogie arrest van 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punten 48 en 49).

57 In dat verband dient er nog op te worden gewezen dat in casu uit de verwijzingsbeslissing tevens blijkt dat dergelijke verzuimen zich tijdens meerdere opeenvolgende belastingjaren hebben voorgedaan. Ook al zijn die belastingjaren kennelijk niet aan de orde in het hoofdgeding, het gaat daarbij om feiten waar de verwijzende rechter rekening mee kan houden bij de globale beoordeling die hij overeenkomstig de in punt 53 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak moet verrichten.

58 Ten slotte moet erop worden gewezen dat de weigering van het recht op aftrek in omstandigheden die aantonen dat de belastingplichtige die aanspraak maakt op dat recht zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude, niet kan worden geacht in te druisen tegen het beginsel van belastingneutraliteit, aangezien dit beginsel niet op goede gronden kan worden aangevoerd door een belastingplichtige die opzettelijk aan een dergelijke fraude heeft deelgenomen en het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht (zie naar analogie arrest van 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punten 51 en 54, en 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 48).

59 Gelet op een en ander, moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de fiscus een belastingplichtige het recht op btw-aftrek kan weigeren wanneer komt vast te staan dat hij op frauduleuze wijze niet heeft voldaan – het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is – aan het merendeel van de formele verplichtingen waartoe hij gehouden is om dat recht te kunnen uitoefenen.

Kosten

60 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:

1) **De artikelen 167, 168, 178, 179, eerste alinea, 180 en 182 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een**

nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek voorziet in een vervaltermijn als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is.

2) **De artikelen 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 en 273 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de fiscus een belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde kan weigeren wanneer komt vast te staan dat hij op frauduleuze wijze niet heeft voldaan – het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is – aan het merendeel van de formele verplichtingen waartoe hij gehouden is om dat recht te kunnen uitoefenen.**

ondertekeningen