ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

4 juni 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Beginselen van Unierecht – Eerbiediging van de rechten van de verdediging – Belastingprocedure – Uitoefening van het recht op aftrek van belasting op de toegevoegde waarde (btw) – Weigering van het recht op aftrek wegens het vermoedelijk onrechtmatig gedrag van de leveranciers van de belastingplichtige – Bestuurshandeling die de nationale belastingautoriteiten vaststellen zonder de betrokken belastingplichtige toegang te geven tot de informatie en de documenten waarop deze handeling is gebaseerd – Vermoeden van belastingfraude – Nationale praktijk volgens welke voor de uitoefening van het recht op aftrek als voorwaarde geldt dat de belastingplichtige beschikt over andere documenten dan de btw-factuur – Toelaatbaarheid"

In zaak C-430/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Cluj (rechter in eerste aanleg, Cluj, Roemenië) bij beslissing van 15 mei 2019, ingekomen bij het Hof op 3 juni 2019, in de procedure

SC C.F. SRL

tegen

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan (rapporteur), kamerpresident, L. Bay Larsen en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– SC C.F. SRL, vertegenwoordigd door T. D. Vidrean-Căpușan en D. F. Pașcu, avocați,

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Gane, A. Rotăreanu en C.-R. Canțăr en vervolgens door E. Gane en C. R. Canțăr als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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 het algemeen beginsel van Unierecht van eerbiediging van de rechten van de verdediging en van de beginselen betreffende de toepassing door de lidstaten van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SC C.F. SRL (hierna: „CF") enerzijds en de Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (dienst openbare financiën van het district M., Roemenië; hierna: „belastingdienst") en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionaal directoraat-generaal openbare financiën van C., Roemenië; hierna: „regionale directie") anderzijds over een verzoek tot nietigverklaring van de fiscale bestuurshandelingen waarbij CF aanvullende fiscale verplichtingen inzake de btw en de vennootschapsbelasting werden opgelegd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 178, onder a), 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: „btw-richtlijn"), bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur".

Roemeens recht

4 Artikel 11, lid 1, van Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) van 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 688 van 10 september 2015; hierna: „belastingwetboek") bepaalt dat de belastingautoriteiten, wanneer zij de hoogte van een belasting, een heffing of een verplichte sociale bijdrage vaststellen, handelingen zonder economisch doel buiten beschouwing kunnen laten en daarbij de fiscale gevolgen van deze handelingen kunnen aanpassen, of een transactie of een activiteit formeel aldus kunnen herkwalificeren dat zij de economische realiteit weerspiegelt.

5 Artikel 25, lid 1, van het belastingwetboek bepaalt dat voor de vaststelling van het fiscaal resultaat als aftrekbare kosten worden aangemerkt de kosten die zijn gemaakt voor de verrichting van economische activiteiten, met inbegrip van die waarop geldende regelingen van toepassing zijn, alsmede inschrijfgelden, lidmaatschapsgelden en bijdragen die zijn betaald aan de kamer van koophandel, werkgeversorganisaties en vakbonden.

6 Artikel 299, lid 1, onder a), van dit wetboek houdt voor een btw-plichtige de verplichting in om in het bezit te zijn van een btw-factuur of, in een aantal welbepaalde gevallen, een bewijs dat de btw of de voorbelasting is betaald.

7 Artikel 6, leden 1 en 2, van Legea nr 207 privind Codul de procedură fiscală (wet nr. 207 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) van 20 juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 547 van 23 juli 2015), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht"), luidt:

„1. De belastingautoriteit kan binnen haar taken en bevoegdheden de relevantie van fiscale feiten beoordelen aan de hand van de wettelijke bewijsmiddelen en een oplossing vaststellen die is gebaseerd op de wettelijke bepalingen en de exhaustieve vaststellingen van alle omstandigheden die het geval verduidelijken ten tijde van het vaststellen van een besluit. Bij de uitoefening van haar beoordelingsbevoegdheid moet de belastingautoriteit rekening houden met het schriftelijke advies dat de bevoegde belastingautoriteit tot de betrokken belastingplichtige heeft gericht in het kader van de bijstands- en oriëntatieactiviteit voor de belastingplichtigen, alsmede met de oplossing waarvoor de belastingautoriteit heeft gekozen in een fiscale bestuurshandeling of die een rechter in een definitieve eerdere beslissing over gelijkaardige feiten bij dezelfde belastingplichtige heeft vastgesteld. Wanneer de belastingautoriteit verschillen vaststelt tussen de fiscale situatie van de belastingplichtige en de informatie welke in aanmerking is genomen in een schriftelijk advies of een fiscale bestuurshandeling betreffende dezelfde belastingplichtige, kan de belastingautoriteit schriftelijk vaststellingen vastleggen die overeenstemmen met de reële fiscale situatie en de belastingwetgeving, en dient zij schriftelijk uiteen te zetten waarom zij het eerdere advies niet in aanmerking neemt.

2. Het belastingorgaan oefent zijn beoordelingsbevoegdheid uit binnen de grenzen van redelijkheid en billijkheid, en verzekert een billijk evenwicht tussen de nagestreefde doelstelling en de gebruikte middelen om die doelstelling te bereiken."

8 Artikel 9 van het wetboek fiscaal procesrecht, met als opschrift „Recht om gehoord te worden", bepaalt in lid 1:

„Alvorens een beslissing te nemen, moet de belastingautoriteit de belastingplichtige de mogelijkheid bieden om zijn standpunt kenbaar te maken over de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor het nemen van de beslissing."

9 Artikel 46 van dit wetboek, met als opschrift „Inhoud en motivering van de fiscale bestuurshandeling", bepaalt in lid 2:

„Een papieren fiscale bestuurshandeling bevat de volgende gegevens:

[...]

j) vermeldingen betreffende het horen van de belastingplichtige."

10 Artikel 49 van dit wetboek, met als opschrift „Nietigheid van de fiscale bestuurshandeling", luidt als volgt:

„1. De fiscale bestuurshandeling is nietig in de volgende gevallen:

a) wanneer die in strijd met de wettelijke bevoegdheidsregels is vastgesteld;

b) wanneer een van de gegevens ontbreekt betreffende de naam, de voornaam en de hoedanigheid van de vertegenwoordiger van de belastingautoriteit, de naam, de voornaam of de benaming van de belastingplichtige, het voorwerp van de bestuurshandeling of de ondertekening door de vertegenwoordiger van de belastingautoriteit, tenzij sprake is van de uitzondering van artikel 46, lid 6, en de uitvaardigende belastingautoriteit;

c) wanneer er sprake is van een ernstige en kennelijke fout. Dat is het geval wanneer de fiscale bestuurshandeling gebaseerd is op een grondslag die zodanige gebreken vertoont dat wanneer zij waren verholpen voor of tijdens de vaststelling van de handeling, deze handeling niet zou zijn vastgesteld.

2. De nietigheid kan worden vastgesteld door de bevoegde belastingautoriteit of door de autoriteit die belast is met de behandeling van het bezwaar, op verzoek of ambtshalve. Wanneer de nietigheid wordt vastgesteld door de bevoegde belastingautoriteit, neemt deze een beslissing waarvan kennis wordt gegeven aan de belastingplichtige.

3. Fiscale bestuurshandelingen die andere wettelijke bepalingen schenden dan die bedoeld in lid 1, zijn vatbaar voor nietigverklaring. Artikel 50 geldt mutatis mutandis."

11 Artikel 278, lid 1, van ditzelfde wetboek luidt:

„Wanneer administratief bezwaar wordt gemaakt, leidt dit niet tot opschorting van tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 CF is een handelsvennootschap naar Roemeens recht die in 2008 werd opgericht en zich voornamelijk bezighoudt met de exploitatie van bossen. Over de periode van 29 augustus 2016 tot en met 13 april 2017 heeft de belastingdienst bij CF een belastingcontrole uitgevoerd met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor het tijdvak van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016, en voorts met betrekking tot de btw voor het tijdvak van 1 maart 2014 tot en met 31 december 2016.

13 Deze belastingcontrole werd gedurende zes maanden opgeschort om de regionale directie belast met fraudebestrijding in staat te stellen een onderzoek te voeren waaraan werd deelgenomen door het openbaar ministerie bij de Tribunal Cluj. Het strafrechtelijk onderzoek werd afgesloten met een seponeringsbeslissing.

14 In zijn belastingcontroleverslag heeft de belastingdienst uiteengezet dat de commerciële transacties tussen CF en twee van haar leveranciers fictief waren omdat deze twee leveranciers – beiden micro-ondernemingen waarvoor het belastingtarief van 3 % van de omzet geldt terwijl het belastingtarief voor CF 16 % was – niet beschikten over de technische en logistieke uitrusting om de diensten te verrichten die zij aan CF hadden gefactureerd.

15 De wettelijke vertegenwoordiger van CF werd uitgenodigd op het hoofdkantoor van de belastingdienst om er een kopie van het belastingcontroleverslag in ontvangst te nemen.

16 CF heeft tegen dit belastingcontroleverslag bezwaar ingediend en toegang gevraagd tot haar volledige administratieve dossier. Zij heeft aangevoerd dat zij op het moment van de belastingcontrole niet werd ingelicht over de wijze waarop het strafrechtelijk onderzoek een invloed kon hebben op de controle door de belastingautoriteiten.

17 Nadat haar bezwaar was afgewezen door die autoriteiten, heeft CF beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Tribunal Cluj.

18 De verwijzende rechter merkt op dat volgens de Roemeense belastingautoriteiten de aansprakelijkheid van CF het gevolg is van onrechtmatig fiscaal gedrag van haar leveranciers. Volgens deze autoriteiten vloeide het fictieve karakter van de commerciële transacties tussen CF en deze leveranciers voort uit het feit dat CF niet in staat was om andere bewijzen over te leggen dan de btw-factuur. Overeenkomstig de Roemeense regelgeving is de factuur echter het enige bewijs dat de belastingplichtige moet overleggen om het recht op aftrek uit te oefenen zowel voor de btw als voor de vennootschapsbelasting.

19 Deze rechter stelt vast dat het niet mogelijk is om te bepalen op welke wijze de belastingcontrole door de belastingdienst werd beïnvloed door het onderzoek dat werd gevoerd door de regionale directie belast met fraudebestrijding. Bovendien heeft deze rechter geen kennis van de aanwijzingen op basis waarvan de belastingautoriteiten zich op het standpunt hebben gesteld dat de commerciële transacties tussen CF en haar leveranciers fictief waren.

20 In deze context heeft de Tribunal Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Kan en moet een ten aanzien van een particulier vastgestelde fiscale bestuurshandeling, gelet op het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging zoals omschreven in de rechtspraak van het Hof [...], nietig worden verklaard indien de particulier geen toegang heeft gehad tot de informatie op grond waarvan de hem betreffende fiscale bestuurshandeling is vastgesteld, ondanks dat in deze handeling wordt verwezen naar enkele gegevens in het administratieve dossier?

2) Staan de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en gelijkwaardigheid in de weg aan de uitoefening van het recht op aftrek zowel voor de btw als voor de vennootschapsbelasting indien het een vennootschap die steeds al haar belastingverplichtingen is nagekomen, niet wordt toegestaan dit recht op aftrek uit te oefenen wegens het fiscaal gedrag van leveranciers dat op grond van gegevens als het ontbreken van personeel en het ontbreken van transportmiddelen wordt vermoed onrechtmatig te zijn, terwijl de belastingautoriteit geen stappen heeft ondernomen om de fiscale/strafrechtelijke aansprakelijkheid van die leveranciers te onderzoeken?

3) Is een nationale praktijk volgens welke aan de uitoefening van het recht op aftrek zowel voor de btw als voor de vennootschapsbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat de belastingplichtige naast de factuur ook andere bewijzen in zijn bezit heeft, zoals een prijsopgave of een voortgangsverslag, terwijl deze aanvullende bewijzen in de nationale belastingregeling niet duidelijk en specifiek zijn vastgesteld, verenigbaar met het Unierecht?

4) Kan er in het licht van het arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015/832), worden geacht sprake te zijn van belastingfraude indien een belastingplichtige goederen en diensten verwerft van een belastingplichtige die gebruikmaakt van een andere belastingregeling dan die van eerstbedoelde belastingplichtige?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

21 De Roemeense regering betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing zowel op grond van artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof als op grond dat er voor het gedeelte van het hoofdgeding betreffende de vennootschapsbelasting geen relevante Unierechtelijke regelgeving is.

22 Ten eerste zij dienaangaande eraan herinnerd dat er volgens vaste rechtspraak van het Hof een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen of om te begrijpen waarom de nationale rechter van oordeel is dat de antwoorden op die vragen nodig zijn om het bij hem aanhangige geding te beslechten (arrest van 12 december 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Aangezien de verwijzingsbeslissing als basis dient voor de prejudiciële procedure voor het Hof krachtens artikel 267 VWEU, is het echter onontbeerlijk dat de nationale rechter in die beslissing het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding uiteenzet en een minimum aan uitleg geeft over de redenen voor de keuze van de bepalingen van het Unierecht waarvan hij om uitlegging verzoekt en over het verband tussen die bepalingen en de nationale regeling die van toepassing is op het bij hem aanhangige geding. Deze cumulatieve vereisten met betrekking tot de inhoud van een verzoek om een prejudiciële beslissing staan uitdrukkelijk vermeld in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering (arrest van 12 december 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Wat in het bijzonder de vereisten van artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering betreft, dient te worden vastgesteld dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing alle essentiële feitelijke gegevens bevat en de strekking van zowel de Unierechtelijke als de nationale relevante bepalingen bevat die van toepassing kunnen zijn in het hoofdgeding.

25 Ten tweede zij, wat het deel van de zaak betreft dat betrekking heeft op de vennootschapsbelasting, eraan herinnerd dat, wanneer een nationale wettelijke regeling zich aan de in het Unierecht gekozen oplossingen conformeert voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties – bijvoorbeeld om discriminatie ten nadele van eigen staatsburgers of mogelijke verstoringen van de mededinging te voorkomen, of om te zorgen voor één enkele procedure in vergelijkbare situaties – het vaststaat dat de Unie er stellig belang bij heeft dat de van het Unierecht overgenomen bepalingen of begrippen, ter vermijding van uiteenlopende uitleggingen in de toekomst, op eenvormige wijze worden uitgelegd, ongeacht de omstandigheden waaronder zij moeten worden toegepast (arrest van 24 oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 en C-470/18, EU:C:2019:895, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Dat het Hof Unierechtelijke bepalingen uitlegt in situaties die niet binnen de werkingssfeer ervan vallen, is dan ook gerechtvaardigd wanneer deze bepalingen door het nationale recht rechtstreeks en onvoorwaardelijk toepasselijk zijn gemaakt op dergelijke situaties, teneinde te waarborgen dat deze situaties op dezelfde wijze worden behandeld als situaties die wel binnen de werkingssfeer van die bepalingen vallen (arrest van 24 oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 en C-470/18, EU:C:2019:895, punt 23).

27 Aangezien de verwijzende rechter op nauwkeurige wijze heeft uiteengezet dat dit in casu het geval is met betrekking tot het deel van het hoofdgeding dat de vennootschapsbelasting betreft, moet, gelet op de voorgaande overwegingen, worden vastgesteld dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk is.

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het algemeen beginsel van Unierecht van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus dient te worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige in een nationale bestuursrechtelijke procedure ter controle en ter bepaling van de maatstaf van heffing van de btw geen toegang krijgt tot de informatie in zijn administratief dossier waarop een bestuursbesluit is gebaseerd waarbij hem aanvullende fiscale verplichtingen worden opgelegd, dit beginsel vereist dat dit besluit nietig wordt verklaard.

29 De eerbiediging van de rechten van de verdediging is een algemeen beginsel van Unierecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een voor een persoon bezwarend besluit vast te stellen. Dit algemene beginsel is van toepassing in omstandigheden waarin de administratie belastingplichtigen aan een belastingcontrole onderwerpt om te waarborgen dat de btw op het grondgebied van de betrokken lidstaat volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden (zie in die zin arresten van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punten 26 en 27, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 40).

30 Het recht om te worden gehoord, dat integraal deel uitmaakt van de eerbiediging van de rechten van de verdediging, waarborgt dat eenieder in staat wordt gesteld zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken in het kader van een administratieve procedure en voordat een besluit wordt genomen dat zijn belangen kan schaden. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft de regel dat aan de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, tot doel om de bevoegde instantie in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante gegevens. Die regel beoogt met name om, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, deze betrokkene in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten (zie in die zin arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Op de nationale belastingautoriteiten rust weliswaar geen algemene verplichting om volledige toegang te geven tot het dossier waarover zij beschikken of om de documenten en informatie ter ondersteuning van het voorgenomen besluit ambtshalve te verstrekken, maar particulieren moeten de mogelijkheid hebben om op hun verzoek de informatie en documenten te ontvangen die zijn opgenomen in het administratieve dossier en die door de overheidsinstantie in aanmerking zijn genomen bij het nemen van haar besluit, tenzij een beperking van de toegang tot die informatie en documenten gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang (arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punten 32 en 39).

32 In casu merkt de verwijzende rechter op dat de nationale belastingautoriteiten hebben geweigerd om de belastingplichtige op een nuttig tijdstip in kennis te stellen van de door hem gevraagde relevante informatie en geen enkele doelstelling van algemeen belang hebben aangevoerd die deze weigering kan rechtvaardigen.

33 In dat kader vraagt deze rechter zich af of hij de nietigheid van rechtswege moet vaststellen van het bestuursbesluit waarbij de belastingplichtige aanvullende fiscale verplichtingen zijn opgelegd.

34 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat wanneer noch de voorwaarden waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden gewaarborgd, noch de gevolgen van schending van die rechten door het Unierecht zijn vastgesteld, deze voorwaarden en deze gevolgen een aangelegenheid van het nationale recht zijn, mits de in dat verband vastgestelde maatregelen dezelfde draagwijdte hebben als die voor particulieren in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 75).

35 Wat in het bijzonder het doeltreffendheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat dit beginsel niet meebrengt dat een besluit dat wordt aangevochten omdat het is vastgesteld in strijd met de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, altijd nietig dient te worden verklaard. Schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, leidt immers slechts tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punten 78 en 79).

36 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen in welke mate de belastingcontrole een andere afloop had kunnen hebben indien CF toegang tot het dossier had kunnen hebben tijdens de betreffende administratieve procedure.

37 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat het algemeen beginsel van Unierecht van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige in een nationale bestuursrechtelijke procedure ter controle en ter bepaling van de maatstaf van heffing van de btw geen toegang krijgt tot de informatie in zijn administratief dossier waarop een bestuursbesluit is gebaseerd waarbij hem aanvullende fiscale verplichtingen worden opgelegd, terwijl de aangezochte rechter vaststelt dat deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, dit beginsel vereist dat dit besluit nietig wordt verklaard.

Tweede vraag tot en met vierde vraag

38 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, ingeval de nationale belastingautoriteit op basis van eenvoudige niet-onderbouwde vermoedens betwijfelt of de economische handelingen waarvoor een btw-factuur werd uitgereikt, daadwerkelijk zijn verricht, de beginselen inzake de toepassing door de lidstaten van het gemeenschappelijke btw-stelsel, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingplichtige op wiens naam deze factuur is opgesteld, het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd wanneer hij niet in staat is om naast die factuur ook andere bewijzen over te leggen waaruit blijkt dat de economische handelingen daadwerkelijk zijn verricht.

39 Om te beginnen dient te worden gepreciseerd dat het uitsluitend aan de verwijzende rechter staat om te beoordelen welke invloed de uitlegging die het Hof zal verschaffen bij de beantwoording van deze vragen, zal hebben op het deel van het hoofdgeding dat de vennootschapsbelasting betreft.

40 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in mindering te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en voor hen verrichte diensten die zij voor hun belastbare handelingen gebruiken, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke

btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van het btw-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt zo een perfect neutrale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen (arrest van 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Niettemin is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijk misbruik 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 (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 34).

43 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar dit geldt ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude. De belastingplichtige kan het recht op aftrek slechts worden geweigerd op voorwaarde dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat die belastingplichtige, aan wie de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, zijn geleverd of verricht, wist of had moeten weten dat hij door de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35).

44 Het is de taak van de bevoegde nationale belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van de factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50).

45 Aangezien het Unierecht niet voorziet in regels voor de bewijsvoering in geval van btw-fraude, dienen deze objectieve gegevens door de belastingdienst te worden vastgesteld overeenkomstig de nationaalrechtelijke bewijsregels. Deze regels mogen evenwel de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten en dienen de door dat recht, en met name het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, gewaarborgde rechten te eerbiedigen (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval afhangt welke maatregelen in dat geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder stadium (arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

47 Hoewel een dergelijke belastingplichtige, wanneer hij beschikt over aanwijzingen op basis waarvan onregelmatigheden of fraude kunnen worden vermoed, ertoe verplicht kan worden om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen te kopen of diensten te betrekken, teneinde zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid, kan de belastingdienst echter niet op algemene wijze vereisen dat deze belastingplichtige nagaat of de opsteller van de factuur voor

de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, de betrokken goederen in bezit had en kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling is nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt (arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 52).

48 Aangezien artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn de overlegging van dergelijke aanvullende documenten niet oplegt en de overlegging ervan de uitoefening van het recht op aftrek en bijgevolg het beginsel van fiscale neutraliteit op onevenredige wijze kan aantasten, kan de bevoegde nationale belastingautoriteit niet op algemene wijze overlegging van dergelijke documenten vereisen.

49 Gelet op een en ander moet op de tweede tot en met de vierde vraag worden geantwoord dat de beginselen inzake de toepassing door de lidstaten van het gemeenschappelijke btw-stelsel, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat ingeval de nationale belastingautoriteit op basis van eenvoudige niet-onderbouwde vermoedens betwijfelt of de economische handelingen waarvoor een btw-factuur werd uitgereikt, daadwerkelijk zijn verricht, aan de belastingplichtige op wiens naam deze factuur is opgesteld, het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd wanneer hij niet in staat is om naast die factuur ook andere bewijzen over te leggen waaruit blijkt dat de economische handelingen daadwerkelijk zijn verricht.

Kosten

50 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Het algemeen beginsel van Unierecht van eerbiediging van de rechten van de verdediging moet aldus worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige in een nationale bestuursrechtelijke procedure ter controle en ter bepaling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geen toegang krijgt tot de informatie in zijn administratief dossier waarop een bestuursbesluit is gebaseerd waarbij hem aanvullende fiscale verplichtingen worden opgelegd, terwijl de aangezochte rechter vaststelt dat deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, dit beginsel vereist dat dit besluit nietig wordt verklaard.**

2) **De beginselen inzake de toepassing door de lidstaten van het gemeenschappelijke stelsel inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw), in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat ingeval de nationale belastingautoriteit op basis van eenvoudige niet-onderbouwde vermoedens betwijfelt of de economische handelingen waarvoor een btw-factuur werd uitgereikt, daadwerkelijk zijn verricht, aan de belastingplichtige op wiens naam deze factuur is opgesteld, het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd wanneer hij niet in staat is om naast die factuur ook andere bewijzen over te leggen waaruit blijkt dat de economische handelingen daadwerkelijk zijn verricht.**

ondertekeningen