CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. BOBEK
van 26 maart 2020[1]

Zaak C-835/18

SC Terracult SRL
tegen
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

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

„Prejudiciële verwijzing – Belastingheffing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Verleggingsregeling – Herziening van ten onrechte gefactureerde belasting – Teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting – Handelingen met betrekking tot een belastingtijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd – Doeltreffendheidsbeginsel – Fiscale neutraliteit – Goede trouw – Rechtsmisbruik – Belastingfraude – Rechtszekerheid”

I. Inleiding

1. Een belastingplichtige is door de belastingdienst gecontroleerd. Na fouten te hebben vastgesteld met betrekking tot een bepaalde handeling waarbij deze belastingplichtige als leverancier optrad, heeft de belastingdienst een aanslag opgelegd waarbij de belastingplichtige werd verzocht aanvullende belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen. De belastingplichtige heeft overeenkomstig de aanslag de gevraagde aanvullende btw betaald.

2. Later kwamen echter nieuwe feiten aan het licht waardoor een andere belastingregeling (verleggingsregeling) op de betrokken handeling van toepassing werd. Kan de nationale belastingdienst in die omstandigheden de belastingplichtige weigeren de relevante facturen te corrigeren en hem aldus het recht op herziening van de belasting weigeren op grond dat de facturen betrekking hebben op handelingen die zijn verricht in een tijdvak dat aan een belastingcontrole is onderworpen en de belastingplichtige de daaruit voortvloeiende aanslag niet heeft betwist?

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. Artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[2], in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie[3], bepaalde:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is."

4. Artikel 199 bis van de btw-richtlijn bepaalde:

„1. De lidstaten kunnen tot en met 31 december 2018 voor een minimumperiode van twee jaar bepalen dat de btw voldaan moet worden door de belastingplichtige voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]

i) granen en industriële gewassen, met inbegrip van oliehoudende zaden en suikerbieten, die in principe, in de staat waarin zij zich bevinden, niet zijn bestemd voor eindverbruik.

[...]"

5. Krachtens uitvoeringsbesluit 2011/363/EU van de Raad van 20 juni 2011 was Roemenië gemachtigd om voor bepaalde granen, waaronder koolzaad, de verleggingsregeling toe te passen.[4] Op 20 februari 2014 heeft Roemenië de Commissie meegedeeld dat het deze regeling overeenkomstig richtlijn 2013/43 tot en met 18 december 2018 zou blijven toepassen voor bepaalde granen.

B. Nationaal recht

6. Volgens artikel 7, lid 2, van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (regeringsbesluit nr. 92/2003 betreffende het wetboek voor fiscaal procesrecht) is de belastingautoriteit gerechtigd is om de feitelijke toestand ambtshalve te onderzoeken en alle informatie en documenten te vergaren en te gebruiken die noodzakelijk zijn voor de juiste vaststelling van de fiscale situatie van de belastingplichtige, en dient zij per geval alle relevante omstandigheden vast te stellen en in aanmerking te nemen.

7. Op grond van artikel 205, lid 1, en artikel 207, lid 1, van het wetboek voor fiscaal procesrecht kan, op straffe van verval, binnen 30 dagen na kennisgeving van een overheidsbesluit inzake belastingen bezwaar worden gemaakt tegen dat besluit. De bezwaarprocedure ontneemt de belastingplichtige niet het recht op beroep bij de rechter onder de in de wet gestelde voorwaarden.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

3 Zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG (PB 2013, L 201, blz. 4).

4 Uitvoeringsbesluit van de Raad van 20 juni 2011 waarbij Roemenië wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 193 van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 163, blz. 26).

8. Artikel 213, lid 1, van het wetboek voor fiscaal procesrecht bepaalt:

„De bevoegde autoriteit onderzoekt op bezwaar de feitelijke en juridische gronden die aan het overheidsbesluit inzake belastingen ten grondslag liggen. Bij het onderzoek van het bezwaar wordt rekening gehouden met de argumenten van partijen, de door hen aangevoerde wettelijke bepalingen en de stukken van het dossier. Het bezwaar wordt behandeld binnen de grenzen van het verzoek."

9. Artikel 159 van de Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (hierna: „wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek"), zoals gewijzigd en aangevuld bij Lege nr. 343/2006 (wet nr. 343/2006), waarbij in titel VI onder meer de btw-richtlijn in nationaal recht is omgezet, bepaalt:

„(1) De correctie van gegevens in facturen of andere documenten die als factuur dienen, wordt uitgevoerd als volgt:

[...]

(b) indien het document naar de klant is verzonden, wordt hetzij een nieuw document uitgereikt dat, ten eerste, de gegevens uit het oorspronkelijke document, het nummer en de datum van het gecorrigeerde document en de waarden met een minteken en, ten tweede, de juiste gegevens en waarden bevat, hetzij een nieuw document dat de juiste gegevens en waarden bevat met daarnaast een document met de waarden met een minteken, waarin het nummer en de datum van het gecorrigeerde document zijn opgenomen.

[...]

(3) Belastingplichtigen ten aanzien van wie een belastingcontrole is verricht en is geconstateerd en aangetoond dat fouten zijn gemaakt bij de vaststelling van de in rekening gebrachte belasting, en die op grond van een besluit van de bevoegde belastingautoriteit verplicht zijn deze belasting te betalen, kunnen overeenkomstig lid 1, onder b), gecorrigeerde facturen uitreiken aan de klanten. Op de uitgereikte facturen wordt vermeld dat deze na de controle zijn uitgereikt; zij worden in een afzonderlijke rubriek in de belastingaangifte opgenomen. De klanten hebben recht op aftrek van de op deze facturen vermelde belasting binnen de grenzen en onder de voorwaarden als bepaald in de artikelen 145 tot en met 147^2."

III. Feiten, procedure en prejudiciële vraag

10. Donauland SRL, een vennootschap die later is geabsorbeerd door Terracult SRL, is onderwerp geweest van een belastingcontrole door de Roemeense belastingdienst, die in maart 2014 is voltooid. Bij de controle is vastgesteld dat Donauland in de periode van 10 tot en met 14 oktober 2013 koolzaad had geleverd aan Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Duitsland) (hierna: „Almos"). Na te hebben vastgesteld dat Donauland geen bewijs kon overleggen waaruit bleek dat de goederen het grondgebied van Roemenië hadden verlaten, heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de btw-vrijstelling voor de intracommunautaire leveringen van goederen niet op deze leveringen van toepassing was.

11. Op 4 maart 2014 heeft de belastingdienst een belastingaanslag (hierna: „eerste aanslag") opgelegd en een belastingcontrolerapport opgesteld waarin ten aanzien van Donauland aanvullende belastingschulden zijn vastgesteld, waaronder 440 241 Roemeense lei (RON) aan btw over de koolzaadleveringen die in oktober 2013 aan Almos waren verricht en die werden aangemerkt als aan het standaard btw-tarief van 24 % onderworpen binnenlandse leveringen.

12. Donauland heeft de eerste aanslag niet betwist.

13. Op 28 maart 2014 heeft Almos Donauland meegedeeld dat zij had vastgesteld dat op de door Donauland uitgereikte facturen het Duitse fiscale identificatienummer (FIN) van Almos werd vermeld. Almos heeft Donauland meegedeeld dat de goederen het Roemeense grondgebied niet hadden verlaten en heeft haar verzocht om facturering met de identificatiegegevens van de fiscaal vertegenwoordiger van Almos in Roemenië.

14. Op basis van de door Almos overgelegde documenten heeft Donauland overeenkomstig artikel 159, lid 3, van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek 180 gecorrigeerde facturen in haar boekhouding opgenomen. De gecorrigeerde facturen zijn gericht aan Almos (zowel aan Almos Duitsland als aan haar fiscaal vertegenwoordiger in Roemenië), en vermeldden de volgende handelingen: (1) de terugboeking van de verrichte intracommunautaire leveringen en de herindeling ervan als nationale leveringen met toepassing van het standaard btw-tarief van 24 %, en (2) de terugboeking van de nationale leveringen waarop het standaard btw-tarief was toegepast en de opname van deze leveringen in de categorie van goederenleveringen waarop de verleggingsregeling van toepassing was, op grond dat naar aanleiding van de kennisgeving van 28 maart 2014 was vastgesteld dat de afnemer onjuist was geïdentificeerd.

15. De door Donauland uitgereikte gecorrigeerde facturen waren opgenomen in de btw-aangifte van maart 2014. Donauland heeft de btw over deze facturen afgetrokken van de voor dat tijdvak verschuldigde btw.

16. Na een verzoek om teruggaaf van de btw is in het tijdvak van november 2016 tot en met februari 2017 een nieuwe belastingcontrole verricht, na afloop waarvan de belastingaanslag van 10 februari 2017 is vastgesteld (hierna: „tweede aanslag"). Bij deze aanslag werd Terracult verplicht aanvullende btw ten bedrage van 440 241 RON te betalen.

17. Terracult heeft tegen de tweede aanslag bezwaar gemaakt, dat op 14 juli 2017 door de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (regionaal directoraat-generaal voor overheidsfinanciën Timișoara, Roemenië) is afgewezen.

18. Op 2 februari 2018 heeft Terracult bij de Tribunal Arad (rechter in eerste aanleg Arad, Roemenië) beroep ingesteld dat onder meer strekte tot gedeeltelijke nietigverklaring van de tweede aanslag en tot teruggaaf van het door deze vennootschap op grond van de eerste aanslag betaalde bedrag. Die rechter heeft het beroep verworpen.

19. Op 29 juni 2018 heeft Terracult tegen die uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Curte de Apel Timișoara (rechter in tweede aanleg Timisoara, Roemenië). Aangezien deze rechter twijfelt over de verenigbaarheid van de betrokken nationale wettelijke regeling met het Unierecht, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een administratieve praktijk en/of uitlegging van de bepalingen van een nationale wettelijke regeling volgens welke het niet is toegestaan om facturen te corrigeren – en de gecorrigeerde facturen bijgevolg niet kunnen worden opgenomen in de btw-aangifte over het tijdvak waarin de correctie is uitgevoerd – voor handelingen die zijn uitgevoerd in een tijdvak waarover een belastingcontrole heeft plaatsgevonden na afloop waarvan de belastingdienst een definitief geworden aanslag heeft opgelegd, wanneer nadat de aanslag is opgelegd aanvullende gegevens en informatie zijn ontdekt waardoor een andere belastingregeling moet worden toegepast?"

20. Terracult, de Roemeense regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze partijen hebben tevens ter terechtzitting van 5 februari 2019 pleidooi gehouden.

IV. Analyse

21. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het bepaalde in de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid in de weg staan aan een bepaling of een praktijk van een lidstaat die geen correctie toestaat van facturen voor handelingen die zijn verricht in een tijdvak waarover een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de belastingdienst een definitief geworden aanslag heeft opgelegd, wanneer na het opleggen van de belastingaanslag aanvullende inlichtingen zijn ontdekt die aanleiding zouden geven tot toepassing van de verleggingsregeling.

22. Mijns inziens is een dergelijke praktijk onverenigbaar met het Unierecht. Om deze conclusie te verklaren moet ten eerste worden bepaald welke belastingplichtige de over de betrokken handeling verschuldigde btw moet betalen (A). Vervolgens benadruk ik het belang van het recht op een belastingcorrectie en op teruggaaf van onverschuldigd betaalde belastingen (B). Ten slotte zal ik mij buigen over de beoordeling van de redenen die de Roemeense autoriteiten hebben aangevoerd om zich te verzetten tegen de belastingcorrectie en de teruggaaf van de in casu onverschuldigd betaalde belasting (C).

A. Belastingplichtige die tot voldoening van de btw is gehouden

23. Volgens artikel 193 van de btw-richtlijn is „[d]e btw [...] verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, *behalve in de gevallen waarin de belasting* uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 *door een andere persoon verschuldigd is*”.[5]

24. Roemenië was krachtens uitvoeringsbesluit 2011/363 gemachtigd om in de desbetreffende periode de verleggingsregeling toe te passen op de verkoop van koolzaad. Overeenkomstig artikel 199 bis, lid 1, van de btw-richtlijn moet in een dergelijk geval „de btw voldaan [...] worden door de *belastingplichtige voor wie de [goederenleveringen] [...] worden verricht*”.[6]

25. In dit verband heeft het Hof bevestigd dat krachtens de verleggingsregeling geen btw wordt betaald tussen de verrichter en de ontvanger van diensten, aangezien laatstgenoemde voor de verrichte handelingen is gehouden de voorbelasting te voldoen, waarbij hij die belasting in principe kan aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is.[7]

26. Aangezien tussen partijen (thans) vaststaat dat de verleggingsregeling van toepassing is op de betrokken handeling, was de ontvanger de btw verschuldigd en niet de leverancier. De omstandigheid dat de leverancier de btw heeft betaald op basis van de onjuiste veronderstelling dat de verleggingsregeling niet van toepassing was, kan niet rechtvaardigen dat de belastingdienst afwijkt van de verleggingsregeling door niet de ontvanger, maar de leverancier aan te merken als de tot voldoening van de btw gehouden persoon.[8]

27. Vervolgens moet dus worden onderzocht of de leverancier in beginsel het recht heeft om de ten onrechte gefactureerde belasting te herzien en teruggaaf van de onverschuldigd betaalde belasting te verkrijgen.

5 Cursivering van mij.

6 Cursivering van mij.

7 Zie in dat verband arresten van 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punt 23); 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 41), en 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punt 30).

8 Zie naar analogie arrest van 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 29).

B. Recht op herziening van ten onrechte gefactureerde belasting en op teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting

28. Volgens vaste rechtspraak staat het „aan de lidstaten [...] om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de *mogelijkheid op te nemen* om, wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is, *alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien*" [9].

29. Het is eveneens vaste rechtspraak dat het *recht op teruggaaf van belastingen* die in een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De lidstaten zijn dus in beginsel verplicht om in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen. [10]

30. Bij gebreke van een regeling van de Unie betreffende de wijze waarop deze opsteller van de factuur de ten onrechte gefactureerde btw [11] en de teruggaaf van belastingen [12] moet herzien, zijn de procesregels ter zake krachtens het beginsel van procedurele autonomie een zaak van het interne recht van elke lidstaat. Deze nationale regels moeten echter het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen: zij mogen niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en zij mogen evenmin van dien aard zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken.

31. Bijgevolg moet een belastingplichtige die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, een herziening kunnen toepassen en in voorkomend geval om teruggaaf kunnen verzoeken. De procedures waarmee de belastingplichtige de belasting kan herzien en om teruggaaf kan verzoeken zijn vastgelegd in nationaal recht.

32. In casu is niet gesteld dat de nationale procedures het gelijkwaardigheidsbeginsel niet in acht nemen. Terracult voert evenwel aan dat deze procedures onder meer het doeltreffendheidsbeginsel schenden, aangezien het daardoor voor haar onmogelijk wordt gemaakt om een herziening aan te brengen en om teruggaaf te verzoeken.

33. De Roemeense regering betwist dit standpunt. Deze regering betoogt dat de belastingdienst in casu de leverancier rechtmatig kon beletten een herziening aan te brengen en teruggaaf te vorderen. Daar zijn twee redenen voor. In de eerste plaats heeft de leverancier de eerste aanslag niet binnen de gestelde termijn betwist. In de tweede plaats lijkt de Roemeense regering te suggereren dat de leverancier niet te goeder trouw heeft gehandeld of misbruik heeft gemaakt van zijn rechten. Ik zal deze twee argumenten achtereenvolgens onderzoeken.

C. Kan de belastingdienst zich tegen herziening en teruggaaf verzetten?

1. Termijnen

34. De Roemeense regering voert aan dat Terracult de eerste aanslag niet binnen de gestelde termijn heeft aangevochten. Hij is dus definitief geworden en kon niet meer worden betwist.

9 Zie arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak) (cursivering van mij).

10 Zie onder meer arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Zie onder meer arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 48 en 49).

12 Zie bijvoorbeeld arrest van 11 April 2019, PORR Építési Kft (C-691/17, EU:C:2019:327, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35. Mijns inziens verwart de Roemeense regering met haar redenering twee situaties met elkaar. Enerzijds is er sprake van een situatie waarin bepaalde feiten en/of de juridische beoordeling daarvan door een bestuurlijke instantie aan een inspectie zijn onderworpen. In figuurlijke zin is er een doos met bepaalde elementen geopend, geïnspecteerd en afgesloten. Anderzijds is er sprake van een heel andere situatie waarin er later nieuwe elementen bovenkomen die zich ten tijde van de inspectie niet in de doos bevonden. In die omstandigheid hadden deze specifieke gegevens nooit kunnen worden onderzocht om de enkele reden dat zij op het desbetreffende tijdstip niet aanwezig waren.

36. Wat de eerste situatie betreft, zou ik geneigd zijn toe te geven dat, indien de belastingaanslag onjuist was geweest op het moment dat hij werd opgelegd, Terracult deze beslist binnen de in het nationale recht gestelde termijn had moeten betwisten. Verzuim had tot gevolg kunnen hebben dat de aanslag definitief was geworden en niet meer door de belastingplichtige kon worden betwist, ongeacht de juistheid of de rechtmatigheid ervan.

37. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het met het Unierecht verenigbaar dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de belastingplichtige als de betrokken bestuursinstantie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering. [13]

38. Op grond van dit beginsel heeft het Hof in verband met de verleggingsregeling geoordeeld dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een belastingplichtige die niet voldoende voortvarendheid heeft betracht, wordt bestraft, niet onverenigbaar kan worden geacht met de regeling van de btw-richtlijn. [14] De mogelijkheid om zonder enige tijdsbeperking een verzoek om teruggaaf van een btw-overschot in te dienen, staat immers haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. [15]

39. De onderhavige zaak lijkt echter van een andere aard te zijn. Zij valt mijns inziens onder de tweede van de hierboven beschreven situaties. In casu was de belastingaanslag, voor zover uit het dossier blijkt, niet onjuist toen hij door de belastingdienst werd vastgesteld. Deze aanslag was een weergave van de gegevens op de facturen en van de resultaten van de door de belastingdienst verrichte controle. De invoergegevens zijn pas later, naar aanleiding van het verzoek van Almos aan Donauland, gewijzigd.

40. De situatie is dus pas gewijzigd *nadat* de belastingaanslag was vastgesteld en Terracult zich daarnaar had gevoegd. [16] Het verzoek van de ontvanger om zijn Roemeense btw-nummer te gebruiken vormde de aanleiding tot toepassing van een andere wettelijke regeling. In die omstandigheden kan Terracult moeilijk worden verweten dat zij heeft besloten gebruik te maken van de meest voor de hand liggende regeling voor herziening van ten onrechte gefactureerde btw, in plaats van de rechtmatigheid van de belastingaanslag te betwisten.

13 Zie onder meer arrest van 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

14 Zie in dat verband arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Zie arrest van 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 Derhalve kan moeilijk worden aangenomen dat Terracult onzorgvuldig heeft gehandeld toen zij, om aan de belastingaanslag te voldoen, de gevraagde belasting heeft betaald. Ongeacht de situatie die eraan ten grondslag lag, was zij daartoe verplicht krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn, dat bepaalt dat „[d]e btw [...] verschuldigd [is] door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt".

41. Ik begrijp dat Terracult de eerste aanslag naar nationaal recht waarschijnlijk had kunnen aanvechten, ook al was deze niet onrechtmatig, op basis van de nieuwe feiten die zich na de vaststelling van deze aanslag hebben voorgedaan.[17] Gelet op de Unierechtelijke en nationale regels zou dat voor Terracult niettemin een enigszins onorthodoxe weg zijn geweest.

42. Artikel 159 van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek voorziet immers uitdrukkelijk in een specifieke regeling voor de rectificatie van een situatie als aan de orde in het hoofdgeding. Wellicht is het belangrijk te benadrukken dat een dergelijke regeling op grond van het Unierecht moet bestaan. Het Hof heeft reeds gepreciseerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel *vereisen* dat de lidstaten de middelen en procedures bieden waarmee de belastingplichtigen alle ten onrechte gefactureerde belasting kunnen herzien en op grond waarvan zij recht hebben op teruggaaf van belastingen die in strijd met het Unierecht zijn geheven.[18]

43. De argumenten die de Roemeense regering tegen deze mogelijkheid voor Terracult aanvoert, overtuigen niet. Deze regering suggereert dat onderhavige zaak aanleiding geeft tot een mogelijk conflict tussen enerzijds het rechtszekerheidsbeginsel (voortvloeiend uit de noodzaak om de geldigheid van niet tijdig bestreden handelingen te handhaven) en anderzijds het beginsel van fiscale neutraliteit (voortvloeiend uit de noodzaak te waarborgen dat een belastingplichtige niet is onderworpen aan een belasting die hij niet verschuldigd was) en dat zij het eerstgenoemde beginsel rechtmatig voorrang kan geven ten nadele van het laatstgenoemde.

44. Dit geeft mijns inziens geen accuraat beeld van de onderhavige zaak. Zoals reeds is opgemerkt in punt 35 van deze conclusie, benadruk ik nogmaals dat de onderhavige zaak geen betrekking heeft op een beweerdelijk onjuiste of onrechtmatige belastingaanslag die niet tijdig is betwist. Het gaat om een handeling die, ten gevolge van nieuwe feiten, na de vaststelling van een belastingaanslag opnieuw is gekwalificeerd. De verplichting voor de belastingplichtige om in die omstandigheden een (vermoedelijk rechtmatige en geldige) belastingaanslag te betwisten, is niet alleen intuïtief onlogisch, maar doet ook twijfel rijzen vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit, gelijkheid en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.

45. In de eerste plaats behandelt het nationale recht, aldus uitgelegd, belastingplichtigen die zich volgens mij in een vergelijkbare situatie bevinden, zeer verschillend. De termijn waarbinnen een belastingplichtige de gegevens op de facturen mag corrigeren en een herziening mag verrichten, zou afhangen van de vraag of de belastingdienst al dan niet een controle heeft verricht en een belastingaanslag heeft vastgesteld. De aan een controle onderworpen belastingplichtigen zouden slechts 30 dagen hebben om de facturen te corrigeren door de rechtmatigheid van de belastingcontrole te betwisten. Voor degenen die niet zijn gecontroleerd zou de normale periode van vijf jaar gelden. Het vaststellen van een belastingaanslag betekent dus dat de normale periode van vijf jaar wordt vervangen door een periode van dertig dagen.

46. Dit verschil lijkt mij niet te rechtvaardigen, aangezien beide belastingplichtigen zich met betrekking tot nieuwe feiten die later aan het licht komen in precies dezelfde situatie zouden kunnen bevinden. In dit verband herinner ik eraan dat volgens vaste rechtspraak „het gelijkheidsbeginsel, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit de vertaling op btw-vlak vormt, [vereist] dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is”[19].

17 De Roemeense regering heeft aangevoerd dat dit inderdaad mogelijk is. Dat standpunt lijkt te worden bevestigd door de antwoorden van de verwijzende rechter op de vragen van het Hof. Ik merk echter op dat Terracult dat standpunt niet deelde en betoogde dat dit vraagstuk niet in het nationale recht is geregeld.

18 Zie in dat verband arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Zie bijvoorbeeld arrest van 13 maart 2014, Jetair en BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53).

47. In de tweede plaats kan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte worden uitgehold indien de belastingplichtige wordt verplicht om binnen een termijn van dertig dagen op te komen tegen een belastingaanslag, zelfs wanneer de gegevens die aanleiding kunnen geven tot een herziening aan het licht komen nadat die aanslag is vastgesteld: afhankelijk van het tijdstip waarop deze gegevens worden ontdekt, kan het zo zijn dat de belastingplichtige binnen zeer korte tijd de belastingaanslag moet betwisten of kan dat recht zelfs zijn vervallen. Zo zou Terracult in casu slechts enkele dagen hebben gehad om op te komen tegen de eerste aanslag (opgelegd op 4 maart 2014) nadat de nieuwe feiten aan het licht waren gekomen (28 maart 2014). Zonder inspectie en belastingaanslag had Terracult de facturen wel kunnen corrigeren en de belasting binnen een langere termijn van vijf jaar kunnen herzien.

48. In de derde en laatste plaats benadrukken deze tamelijk vreemde gevolgen het problematische uitgangspunt. Ik wil beklemtonen dat in het algemeen een nationale regel volgens welke hetgeen dat reeds (administratief of gerechtelijk) is getoetst niet behoeft te worden heropend, behoorlijk en juist is. Dit beginsel kan evenwel logischerwijs slechts worden toegepast op de punten, feitelijk of rechtens, die inderdaad zijn getoetst. Het verval van recht kan zich daarentegen niet uitstrekken tot nieuwe gegevens die niet zijn getoetst en niet hadden kunnen worden getoetst, aangezien deze ten tijde van de feiten niet aanwezig waren.[20]

49. Gelet op het voorgaande kom ik tot de slotsom dat het bepaalde in richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel zich verzetten tegen een bepaling of een praktijk van een lidstaat die geen correctie toestaat van facturen voor handelingen die zijn verricht in een tijdvak waarover een belastingcontrole is uitgevoerd, na afloop waarvan de belastingdienst een definitief geworden belastingaanslag heeft opgelegd, wanneer na het opleggen van de belastingaanslag aanvullende inlichtingen zijn ontdekt die aanleiding zouden geven tot de toepassing van een andere belastingregeling (de verleggingsregeling).

2. Goede trouw, misbruik van recht en fraude

50. De Roemeense regering voert tevens aan dat het recht om te herzien en teruggaaf te vorderen, waarin de nationale wettelijke regeling normaliter voorziet, in omstandigheden als die van het hoofdgeding kan worden beperkt, omdat de leverancier niet te goeder trouw heeft gehandeld of in elk geval zijn rechten heeft misbruikt. In dit verband benadrukt de Roemeense regering dat de correctie van de facturen in werkelijkheid de resultaten van de eerste aanslag teniet heeft gedaan. Bovendien benadrukt deze regering dat de door Terracult aan Almos verkochte goederen na deze verkoop het voorwerp zijn geweest van bepaalde verdachte handelingen tussen Almos en een derde.

a) Goede trouw

51. Vooraf zij eraan herinnerd dat het recht op herziening van ten onrechte gefactureerde belasting weliswaar moet worden toegekend wanneer een belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld, maar dat de goede trouw geen noodzakelijke voorwaarde is voor het recht op herziening. Het Hof heeft immers geoordeeld dat wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van

20 Een bredere vergelijking kan worden gemaakt door dezelfde redenering toe te passen in het kader van de rechterlijke toetsing. In deze context is de noodzaak dat rechtsbetrekkingen stabiel en onherroepelijk zijn des te groter wanneer zij worden vastgesteld door een definitieve rechterlijke beslissing, hetgeen in dat geval des te meer opgaat dan bij een bestuurlijke of fiscale beslissing. Zelfs in deze context staat het feit dat een zaak voorwerp is geweest van een beroep, of zelfs een tweede beroep, evenwel niet in de weg aan de heropening ervan, indien later is gebleken van nieuwe feiten die een dergelijke buitengewone maatregel rechtvaardigen. Het gaat slechts om verschillende gegevens en om verschillende rechtsmiddelen. Eenzelfde redenering moet dus a fortiori gelden voor het btw-stelsel, dat reeds een veel grotere mate van flexibiliteit achteraf en de mogelijkheid van een herziening in het belang van de fiscale neutraliteit biedt en aanvaardt.

belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het beginsel van de neutraliteit van de btw verlangt dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat de lidstaten deze herziening afhankelijk mogen stellen van de goede trouw van de opsteller van de factuur. De herziening kan niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingdienst. [21]

52. In dit verband merk ik op dat de verwijzende rechter in zijn antwoord op de vragen van het Hof aangeeft dat uit het dossier blijkt dat de belastingdienst nooit heeft verzocht om betaling van de belasting die de ontvanger (Almos) verschuldigd was. Het valt niet in te zien waarom de belastingdienst niet heeft getracht na te gaan of de belasting door de ontvanger kon worden betaald, zodat het door de leverancier (Terracult) onverschuldigd betaalde bedrag zonder verlies voor de schatkist zou kunnen worden terugbetaald. Op een vraag over de reden daarvoor ter terechtzitting kon de Roemeense regering daar geen uitleg over geven.

53. Los van dit aspect ben ik vooral niet overtuigd door de gegevens die de Roemeense regering in het kader van de onderhavige procedure heeft aangevoerd en waarmee zij suggereert dat Terracult niet te goeder trouw was.

54. In het bijzonder begrijp ik niet welke redenering ten grondslag ligt aan het argument dat het feit dat de correctie van de facturen tot gevolg heeft dat de conclusies van de uit de belastingcontrole voortvloeiende belastingaanslag teniet worden gedaan, op zich een aanwijzing vormt dat de belastingplichtige niet te goeder trouw is.

55. De correctie van de facturen heeft immers tot doel een eerdere situatie te wijzigen die op basis van gegevens die later aan het licht zijn gekomen, als onjuist wordt beschouwd. Het enkele feit dat de gecorrigeerde facturen de gevolgen van de eerste aanslag hebben tenietgedaan kan bijgevolg niet dienen als bewijs en is onvoldoende om aan te tonen dat de belastingplichtige niet te goeder trouw was. Hiervoor is meer nodig. In dit verband zij eraan herinnerd dat het begrip „goede trouw" impliceert dat de belastingplichtige met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk gaat. [22]

56. De belastingdienst kan zich dus slechts op een gebrek aan goede trouw beroepen wanneer hij uitdrukkelijk aanvoert dat de belastingplichtige nalatig is geweest, indien hij de juridische en feitelijke gronden tot staving van deze stelling uiteenzet en, in voorkomend geval, gegevens aanvoert die deze beweringen kunnen staven. [23] Zeker wat de aan het Hof voorgelegde feiten en verklaringen betreft, lijkt er in casu echter geen enkele duidelijke en onderbouwde bewering dienaangaande te bestaan.

57. Hierbij moet worden opgemerkt dat het niet van belang is dat de eerste aanslag daadwerkelijk teniet is gedaan na een belastingcontrole. In de recente zaak Zabrus Siret [24], die ook betrekking had op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling, heeft het Hof immers ondubbelzinnig aangegeven dat „[de bepalingen] van de btw-richtlijn alsook het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in afwijking van de verjaringstermijn van vijf jaar die in het nationale recht is vastgesteld voor de verbetering van btw-aangiften, in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige niet toestaat een dergelijke verbetering uit te voeren om zijn recht op aftrek uit te oefenen, enkel omdat die verbetering betrekking heeft op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd" [25].

21 Zie in dat verband arresten van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 58 en 68); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 37 en 38), en 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 27).

22 Arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26).

23 Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, in het bijzonder punten 33-36).

24 Arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Ibidem, punt 56 en dictum.

58. De verwijzende rechter verwijst in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing in wezen naar dat arrest, omdat hij van oordeel is dat de uit dat arrest voortvloeiende beginselen moeten worden toegepast op de situatie in het hoofdgeding.

59. Dit standpunt deel ik. Gelet op de argumenten die de Roemeense regering in haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen heeft aangevoerd, lijkt het hoofdprobleem in casu te zijn gelegen in het feit dat de belastingdienst de betrokken handeling reeds had gecontroleerd en dus niet aanvaardt dat de belastingplichtige de resultaten van hun beoordeling later ter discussie kan stellen zonder de „standaardwegen" te bewandelen: bezwaar en daarna, in voorkomend geval, een gerechtelijke procedure. In de punten 34 tot en met 49 hierboven heb ik echter uitgelegd waarom dit standpunt in casu niet kan slagen.

b) Misbruik van recht

60. Dezelfde overwegingen gelden voor de suggesties van de Roemeense regering dat Terracult misbruik heeft gemaakt van haar rechten.

61. In dit verband zij eraan herinnerd dat voor de vaststelling van het bestaan van misbruik aan twee voorwaarden moet zijn voldaan. Ten eerste moeten de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handeling erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.[26]

62. Op basis van de gegevens van het dossier zie ik echter niet in dat de belastingdienst een eventueel misbruik heeft aangetoond.

63. In de eerste plaats is het niet duidelijk welk belastingvoordeel, waarvan de toekenning in strijd zou zijn met het doel van deze btw-bepalingen, Terracult met haar gedrag zou kunnen trachten te verkrijgen. Zoals in de punten 23 tot en met 26 hierboven in herinnering is gebracht, is Terracult niet gehouden tot voldoening van de door haar voldane belasting. Na de eerste belastingcontrole heeft zij de belasting echter naar behoren voldaan. Zoals Terracult tijdens de terechtzitting heeft opgemerkt, viel zij daardoor tussen wal en schip: enerzijds heeft zij aan de staat btw betaald die weliswaar onverschuldigd was, maar niet kan worden teruggegeven; anderzijds weigert de ontvanger deze belasting aan Terracult terug te betalen, aangezien de betrokken handeling niet onder de algemene belastingregeling valt, maar onder de verleggingsregeling. In wezen blijft Terracult achter met de betaling van een belasting die zij niet verschuldigd was.

64. Op grond daarvan lijkt het mij dat Terracult niet tracht om onrechtmatig voordeel te verkrijgen. Zij probeert enkel de neutraliteit van de betrokken handeling te herstellen.

65. In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat de belastingdienst, om misbruik vast te stellen, concrete elementen moet aanvoeren op grond waarvan hij kan oordelen dat partijen een beroep hebben gedaan op een kunstmatige constructie om de toepassing van de toepasselijke btw-regels te omzeilen, om een anders ongerechtvaardigd voordeel te verkrijgen.[27] Niets in het dossier – en zeker niets in de

26 Zie in dat verband arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75), en 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 49).

27 Zie voor meer details op dit punt mijn conclusie in de zaak Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:648, punten 23-31 en 58-107).

verwijzingsbeslissing – doet echter twijfels rijzen over de waarachtige aard van de correcties die in de facturen betreffende de betrokken handelingen zijn aangebracht. Het enkele feit dat de tweede correctie van de facturen tot gevolg heeft gehad dat de resultaten van de eerdere belastingaanslag teniet zijn gedaan, kan, zoals reeds is uiteengezet, niet het bewijs van een fictieve handeling vormen.

66. Gelet op deze overwegingen is het in een situatie als die in het hoofdgeding van werkelijk belang of de correctie van de facturen wordt gerechtvaardigd door de door Terracult aangevoerde nieuwe elementen dan wel, omgekeerd, of zij met frauduleus oogmerk heeft plaatsgevonden. Dat brengt mij tot het volgende door de Roemeense regering in deze context aangevoerde element.

c) Fraude

67. De Roemeense regering verwijst in haar opmerkingen naar het feit dat het door Terracult aan Almos verkochte koolzaad na deze verkoop het voorwerp is geweest van bepaalde verdachte handelingen tussen Almos en een derde.

68. In dit verband herinner ik eraan dat volgens vaste rechtspraak een belastingplichtige zijn recht op aftrek verliest wanneer hij wist of had moeten weten dat hij door zijn optreden deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude. Het is de taak van de belastingdienst die fraude of onregelmatigheden door een ondernemer heeft vastgesteld, om aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de andere ondernemer te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat deze laatste wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude. [28]

69. Wanneer is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek, is het daarentegen niet verenigbaar met de btw-richtlijn om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude die was gepleegd door zijn of haar zakenpartner of door een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was. [29]

70. Om de door de Roemeense regering aangevoerde feiten ten aanzien van Terracult als relevant te kunnen beschouwen, had de belastingdienst in deze context moeten vaststellen dat Terracult deel uitmaakte van een frauduleus systeem of althans daarvan op de hoogte was of had moeten zijn. Op zijn minst in het kader van de onderhavige procedure heeft de Roemeense regering echter niet meer gesteld dat er sprake is van fraude of van enige andere onrechtmatige gedraging. Bovendien heeft zij geen enkel element aangevoerd ter onderbouwing van de insinuatie dat Terracult wist of had moeten weten van de verdachte handelingen met de betrokken goederen nadat de verkoop aan Almos had plaatsgevonden.

71. Ter terechtzitting is de Roemeense regering verzocht om duidelijker uit te leggen waarom Terracult volgens haar met betrekking tot deze handelingen niet met de nodige zorgvuldigheid had gehandeld, en op basis van welke bepalingen van nationaal recht of van Unierecht een hogere mate van zorgvuldigheid van deze vennootschap kon worden vereist. De Roemeense regering had echter moeite om deze vraag duidelijk te beantwoorden. Zij heeft enkel verwezen naar de traagheid van Terracult bij het zoeken naar documenten betreffende de plaats van levering van de aan Almos verkochte goederen en, meer in het algemeen, naar (niet nader gespecificeerde) boekhoudkundige tekortkomingen.

28 Zie in dat verband arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punten 48 en 50), en 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punten 30 en 31).

29 Zie in dat verband arresten van 6 juli 2006, Kittel (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 45 en 46), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 49).

72. Ik vond dit antwoord verbijsterend, temeer daar Terracult (en vervolgens Almos) het eens was met de conclusies van de belastingcontroleurs met betrekking tot de herindeling van de verkoop als nationale levering, en er vóór de terechtzitting niet was aangevoerd dat de boekhouding van Terracult tekortkomingen vertoonde. Hoe dan ook ben ik er niet van overtuigd dat een dergelijke tekortkoming – die, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, waarschijnlijk gering en louter formeel is – een volledig verlies van het recht op teruggaaf door Terracult kan rechtvaardigen.

73. Volgens vaste rechtspraak kunnen de lidstaten maatregelen nemen om de juiste heffing van de btw te waarborgen en om fraude te voorkomen. Deze maatregelen mogen evenwel niet verder gaan dan nodig is om de aldus nagestreefde doelstellingen te bereiken en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw.[30] Het Hof heeft met name verklaard dat een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek onevenredig is in een geval waarin geen fraude en nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld.[31] Een soortgelijk beginsel moet ongetwijfeld gelden ten aanzien van een absolute weigering om een belastingplichtige de mogelijkheid te bieden de ten onrechte gefactureerde belasting te herzien en teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting te verkrijgen.

74. Een lidstaat kan de door een belastingplichtige gevraagde herziening en teruggaaf dus slechts weigeren wanneer de belastingdienst op basis van objectieve gegevens rechtens genoegzaam kan aantonen dat de correctie van de facturen op grond waarvan de verleggingsregeling van toepassing wordt te kwader trouw is verricht, rechtsmisbruik vormde of verband hield met belastingfraude waarvan de leverancier op de hoogte was of had moeten zijn.

75. Het staat uiteraard aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.

V. Conclusie

76. Ik geef het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Curte de Apel Timișoara te beantwoorden als volgt:

„– Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel staan in de weg aan een bepaling of een praktijk van een lidstaat die geen correctie toestaat van facturen voor handelingen die zijn verricht in een tijdvak waarover een belastingcontrole heeft plaatsgevonden, na afloop waarvan de belastingdienst een definitief geworden aanslag heeft opgelegd, wanneer na het opleggen van de belastingaanslag aanvullende inlichtingen zijn ontdekt die aanleiding zouden geven tot toepassing van de verleggingsregeling.

– Een lidstaat kan herziening van de belasting en teruggaaf van door de leverancier onverschuldigd betaalde belasting slechts weigeren wanneer de belastingdienst op basis van objectieve gegevens rechtens genoegzaam kan aantonen dat de correctie van de facturen op grond waarvan de verleggingsregeling van toepassing wordt te kwader trouw is verricht, rechtsmisbruik vormde of verband hield met belastingfraude waarvan de leverancier op de hoogte was of had moeten zijn. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.”

30 Zie in dat verband arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punten 28 en 29).

31 Zie in dat verband arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 68 en 70).