ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

10 juli 2008 *

In zaak C-25/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) bij beslissing van 11 december 2006, ingekomen bij het Hof op 25 januari 2007, in de procedure

Alicja Sosnowska

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Tizzano (rapporteur), A. Borg Barthet, M. Ilešič en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 november 2007,

gelet op de opmerkingen van:

— A. Sosnowska, vertegenwoordigd door M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door E. Ośniecka-Tamecka en H. Majszczyk, en door M. Jarosz als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Herrmann en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 februari 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft, enerzijds, de uitlegging van artikel 5, derde alinea, EG, gelezen in samenhang met artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), zoals gewijzigd bij 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; hierna: „Eerste btw-richtlijn"), en met artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005 (PB L 345, blz. 19; hierna: „Zesde btw-richtlijn"). Dit verzoek betreft, anderzijds, de uitlegging van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. Sosnowska (hierna: „verzoekster") en de Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directeur van de belastingdienst te Wrocław; hierna: „Dyrektor") over een verzoek tot teruggaaf van het door verzoekster betaalde overschot aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de Eerste btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

4 Artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in

mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[…]”

5 Artikel 18, lid 4, eerste alinea, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.”

6 Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.”

Nationaal recht

7 Artikel 87, leden 1 en 2, van de wet inzake de belasting over goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (Dz. U van 2004, nr. 54, rubriek 535; hierna: „btw-wet") bepaalt:

„1. Wanneer het bedrag van de aftrekbare voorbelasting […] hoger is dan de in een later stadium ontvangen belasting, heeft de belastingplichtige het recht de voor de daaropvolgende aangifteperiode verschuldigde belasting te verminderen met dat verschil of het recht van teruggaaf van dat verschil op zijn bankrekening.

2. […] wordt het belastingverschil binnen 60 dagen nadat de belastingplichtige de btw-aangifte heeft ingediend, teruggestort […]. Wanneer voor de geldigheid van de teruggaaf een bijkomend onderzoek nodig is, kan het hoofd van de belastingdienst die termijn verlengen totdat de verduidelijkingsprocedure is beëindigd. […]"

8 Artikel 97 van de btw-wet bepaalt:

„1. Vóór de eerste intracommunautaire levering of verwerving moet de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige die zich als actieve btw-plichtige dient te registreren, het hoofd van de belastingdienst in kennis stellen van zijn voornemen om deze activiteiten uit te oefenen door de in artikel 96 bedoelde registratieaanvraag in te dienen.

[…]

5. Voor belastingplichtigen die met de uitoefening van de in artikel 5 bedoelde activiteiten zijn begonnen, en voor belastingplichtigen die met de uitoefening van deze activiteiten zijn begonnen minder dan 12 maanden vóór indiening van de in lid 1 bedoelde aanvraag en die als EU btw-plichtigen zijn geregistreerd [hierna:‚nieuwe EU btw-plichtigen'], wordt de in artikel 87, leden 2 […] bedoelde termijn voor teruggaaf van het btw-verschil verlengd tot 180 dagen. […]

6. Voor de in lid 5 bedoelde belastingplichtigen zijn de in artikel 87, leden 2 tot en met 6, vastgestelde beginselen en termijnen voor de teruggaaf van toepassing vanaf de aangifte voor de periode na afloop van 12 maanden of van vier kwartalen, waarvoor de belastingplichtige aangifte heeft gedaan en tijdig belasting heeft betaald die de inkomsten van de staatsbegroting vormen, ook voor zover hij de van natuurlijke personen geheven inkomstenbelasting betaalt.

7. Lid 5 is niet van toepassing indien de belastingplichtige bij de belastingdienst een zekerheid stelt in de vorm van i) een geldelijke zekerheid, ii) een vermogenszekerheid of iii) een bankgarantie voor het bedrag van 250 000 PLN (hierna:‚zekerheid')."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Verzoekster heeft in haar btw-aangifte voor januari 2006 aangifte gedaan van een btw-overschot van 44 782 PLN. Met een beroep op artikel 18, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn heeft zij de belastingdienst te Świdnica verzocht om terugstorting van dat btw-overschot binnen 60 dagen na indiening van haar btw-aangifte.

10 De belastingdienst te Świdnica heeft haar verzoek afgewezen op grond van de artikelen 87, leden 1 en 2, en 97, leden 5 en 7, van de btw-wet. Volgens deze dienst kon verzoekster immers geen teruggaaf van het btw-overschot binnen de termijn van 60

dagen krijgen, omdat zij haar activiteiten sinds minder dan 12 maanden uitoefende en de belastingdienst geen „zekerheid" als bedoeld in artikel 97, lid 7, had verstrekt, zodat zij niet voldeed aan de in deze wet gestelde voorwaarden voor de teruggaaf waarom zij had verzocht.

11 Verzoekster heeft tegen deze beslissing bezwaar gemaakt bij de Dyrektor, die de weigering van teruggaaf heeft bevestigd.

12 Daarop heeft verzoekster, die met dit standpunt geen genoegen kon nemen, beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, die betwijfelt of de betrokken nationale bepalingen in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht. Daarom heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hierna volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

„1) Geeft artikel 5, [derde alinea,] EG, junctis artikel 2 van [de Eerste btw-richtlijn] en artikel 18, lid 4, van [de Zesde btw-richtlijn], een lidstaat het recht in de nationale regeling inzake de belasting over goederen en diensten de regels als neergelegd in artikel 97, leden 5 en 7, van de [btw-wet] op te nemen?

2) Behoren de regels als neergelegd in artikel 97, leden 5 en 7, van de [btw-wet] tot de bijzondere maatregelen tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de [Zesde btw-richtlijn]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

13 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 18, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarbij, teneinde de tot voorkoming van belastingfraude en -ontwijking noodzakelijke controles mogelijk te maken, de termijn waarover de nationale belastingadministratie beschikt voor de teruggaaf van het btw-overschot aan een categorie van belastingplichtigen, wordt verlengd van 60 tot 180 dagen vanaf de indiening van de btw-aangifte door de belastingplichtige, tenzij deze een zekerheid van 250 000 PLN stelt.

14 Volgens vaste rechtspraak is het door artikel 17 van de Zesde btw-richtlijn gewaarborgde recht van de belastingplichtigen om op de btw die zij verschuldigd zijn, de btw in aftrek te brengen die is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij de gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie in die zin met name arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47, en 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 28).

15 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, volgt hieruit dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en 18 december 2007, Cedilac, C-368/06, Jurispr. blz. I-12327, punt 31).

16 Bovendien bepaalt artikel 18, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn dat, indien voor een aangifteperiode het bedrag van de aftrekbare belasting groter is dan het bedrag van de verschuldigde belasting, en de belastingplichtige het dus niet overeenkomstig het bepaalde in artikel 18, lid 2, ervan in mindering kan brengen, de lidstaten hetzij het overschot kunnen doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot kunnen teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

17 Aangaande deze laatste mogelijkheid, die in het hoofdgeding aan de orde is, heeft het Hof gepreciseerd dat, hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in elk geval voor de belastingplichtige geen enkel financieel risico mag meebrengen (zie arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punten 32-34).

18 Derhalve dient de vraag van de verwijzende rechter te worden getoetst aan deze in bovenstaande punten uiteengezette fundamentele beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

19 Blijkens de verwijzingsbeslissing bepaalt de btw-wet, met name de daarin vervatte nadere regels voor de teruggaaf van het btw-overschot aan de belastingplichtige, dat de belastingadministratie over een termijn van 60 dagen beschikt, te beginnen vanaf de indiening van de btw-aangifte door de belastingplichtige, om dat overschot terug te geven, maar dat deze termijn tot 180 dagen wordt verlengd voor nieuwe belastingplichtigen die geen „zekerheid" in de zin van artikel 97, lid 7, van deze wet hebben gesteld, hetgeen het geval is voor verzoekster in het hoofdgeding.

20 Er dient dus te worden vastgesteld dat voor de nieuwe belastingplichtigen een regeling voor de teruggaaf van het betaalde btw-overschot geldt die bezwarender is dan

de regeling die geldt voor de andere belastingplichtigen. Zij moeten aldus, althans voor het bedrag van het terug te geven btw-overschot, de financiële last van de btw dragen gedurende een bijzonder lange periode.

21 Volgens de Republiek Polen is deze termijnverlenging gerechtvaardigd doordat het gaat om nieuwe btw-plichtigen die de belastingadministratie niet kent en jegens wie uitgebreidere controles moeten worden verricht teneinde elke mogelijke vorm van belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

22 Zoals het Hof reeds heeft kunnen preciseren, hebben de lidstaten er rechtmatig belang bij, passende maatregelen te nemen om hun financiële belangen te beschermen en is de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel dat door de Zesde btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie in die zin arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 47; arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 71, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 54).

23 Zoals de advocaat-generaal in punt 20 van zijn conclusie in herinnering heeft gebracht, moeten de lidstaten niettemin in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen aanwenden waarmee dat doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van de btw, zo min mogelijk aantasten (zie arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punten 46 en 47; arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punten 52 en 53, en 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punten 19 en 20).

24 Uit de rechtspraak volgt evenwel dat een nationale wettelijke regeling tot vaststelling van de nadere regels voor de teruggaaf van het btw-overschot die voor een categorie van belastingplichtigen wegens een vermoeden van belastingfraude bezwarender is,

zonder dat de belastingplichtige, om toch onder minder beperkende voorwaarden te vallen, over de mogelijkheid beschikt het bewijs te leveren dat er geen sprake is van belastingfraude of -ontwijking, geen evenredig middel is ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en op buitensporige wijze afbreuk doet aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde btw-richtlijn (zie, mutatis mutandis, betreffende de uitsluiting van de aftrek, arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 62, en betreffende het bewarend beslag, arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 51).

25 Zoals in punt 20 van het onderhavige arrest is vastgesteld, is dat precies het geval voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling.

26 Blijkens de verwijzingsbeslissing geldt artikel 97, leden 5 en 7, van de btw-wet immers op algemene en preventieve wijze voor de nieuwe belastingplichtigen, zonder dat zij over de mogelijkheid beschikken om aan te tonen dat er geen risico van belastingfraude of ontwijking bestaat.

27 Bovendien lijken de betrokken nationale bepalingen niet te voldoen aan de door de rechtspraak gestelde voorwaarde — die in punt 17 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht — dat de teruggaaf van het btw-overschot binnen een redelijke termijn moet geschieden. Zoals in de verwijzingsbeslissing is verduidelijkt, is de termijn voor teruggaaf van 180 dagen voor de nieuwe belastingplichtigen immers zesmaal langer dan de termijn van één maand voor de indiening van de btw-aangifte en driemaal langer dan de voor de andere belastingplichtigen geldende termijn, zonder dat de Poolse autoriteiten elementen hebben aangevoerd die kunnen verklaren waarom het noodzakelijk was een dergelijk groot verschil in behandeling in te voeren teneinde belastingfraude en -ontwijking te bestrijden.

28 Overigens lijkt zo een lange termijn des te minder noodzakelijk daar de belastingadministratie in elk geval krachtens artikel 87, lid 2, van de btw-wet, wanneer voor de geldigheid van de teruggaaf een bijkomend onderzoek nodig is, die termijn voor de teruggaaf van 60 dagen kan verlengen totdat de verduidelijkingsprocedure is beëindigd.

29 De in de vorige punten uiteengezette overwegingen worden ten slotte niet ontkracht door de mogelijkheid waarover de nieuwe belastingplichtigen ingevolge artikel 97,

lid 7, van de btw-wet beschikken om een zekerheid te stellen teneinde in aanmerking te komen voor de normale termijn van 60 dagen voor de teruggaaf van het btw-overschot.

30 Zoals de Commissie aanvoert, is deze zekerheid immers evenredig noch aan het bedrag van het terug te geven btw-overschot, noch aan de grootte van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.

31 Met name kunnen ondernemingen die recent hun activiteiten hebben opgestart, als gevolg van een dergelijke zekerheidstelling een noemenswaardig financieel risico lopen en bijgevolg niet over aanzienlijke middelen beschikken, hetgeen in strijd is met het vereiste zoals gesteld in de in punt 17 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

32 De verplichting tot deze zekerheidstelling teneinde op de normale termijn aanspraak te kunnen maken heeft in werkelijkheid alleen tot gevolg dat de financiële last als gevolg van de niet-beschikbaarheid van het bedrag van het btw-overschot gedurende 180 dagen wordt vervangen door de financiële last als gevolg van de niet-beschikbaarheid van het bedrag van de zekerheid. Dat is des te minder gerechtvaardigd daar laatstgenoemd bedrag — zoals in het hoofdgeding — hoger kan zijn dan het bedrag van het btw-overschot en daar de zekerheid bovendien gedurende een langere periode niet-beschikbaar is dan de termijn voor de teruggaaf van het btw-overschot voor de nieuwe belastingplichtigen. Krachtens artikel 97, lid 6, van de btw-wet kan de zekerheid immers pas worden vrijgegeven na afloop van een termijn van 12 maanden, op voorwaarde dat de belastingplichtige alle voor die periode aan de Staat verschuldigde belastingen heeft voldaan.

33 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 18, lid 4, van de Zesde btw-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarbij, teneinde de tot voorkoming van belastingfraude en -ontwijking noodzakelijke controles mogelijk te maken, de termijn waarover de nationale belastingadministratie beschikt voor de teruggaaf van het btw-overschot aan een categorie van belastingplichtigen, wordt verlengd van 60 tot 180 dagen vanaf de indiening van de btw-aangifte door de belastingplichtige, tenzij deze een zekerheid van 250 000 PLN stelt.

Tweede vraag

34 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van artikel 97, leden 5 en 7, van de btw-wet kunnen worden beschouwd als „bijzondere […] afwijkende maatregelen" tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

35 Artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn maakt de mogelijkheid voor een lidstaat om dergelijke afwijkende maatregelen te treffen afhankelijk van de voorwaarde dat een specifieke procedure wordt gevolgd, waarbij met name het akkoord van de Raad, die beslist met eenparigheid van stemmen, moet worden verkregen.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt en de Commissie terecht heeft aangevoerd, blijkt uit het dossier echter niet dat de betrokken maatregelen, in overeenstemming met deze bepaling, zijn toegestaan door de Raad als bijzondere maatregelen die afwijken van de Zesde btw-richtlijn.

37 Daarom kan het bepaalde in artikel 97, leden 5 en 7, van de btw-wet niet binnen de werkingssfeer van voornoemd artikel 27, lid 1, vallen.

38 Derhalve dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat bepalingen als die in het hoofdgeding geen „bijzondere […] afwijkende maatregelen" tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn vormen.

Kosten

39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 18, lid 4, van 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005, en het evenredigheidsbeginsel verzetten zich tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarbij, teneinde de tot voorkoming van belastingfraude en -ontwijking noodzakelijke controles mogelijk te maken, de termijn waarover de nationale belastingadministratie beschikt voor de teruggaaf van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde aan een categorie van belastingplichtigen, wordt verlengd van 60 tot 180 dagen vanaf de indiening van de aangifte in de belasting over de toegevoegde waarde door de belastingplichtige, tenzij deze een zekerheid van 250 000 PLN stelt.**

2) **Bepalingen als die in het hoofdgeding vormen geen „bijzondere […] afwijkende maatregelen" tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92.**

ondertekeningen