ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

24 februari 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 en 168 – Recht op aftrek – Weigering – Belastingfraude – Bewijsvoering – Opschorting van de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij, in afwachting van de beëindiging van een strafprocedure, het recht op aftrek wordt geweigerd – Procedurele autonomie van de lidstaten – Beginsel van fiscale neutraliteit – Recht op behoorlijk bestuur – Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie”

In zaak C-582/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) bij beslissing van 23 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 5 november 2020, in de procedure

SC Cridar Cons SRL

tegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, I. Jarukaitis (rapporteur), M. Ilešič, D. Gratsias en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– SC Cridar Cons SRL, vertegenwoordigd door C. F. Costaș, S. I. Puț en A. Tomuța, avocați,

* Procestaal: Roemeens.

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane, R. I. Hațieganu en A. Rotăreanu als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Armenia 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 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; hierna: „btw-richtlijn") en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SC Cridar Cons SRL (hierna: „Cridar") enerzijds en de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (regionaal bestuur openbare financiën te Cluj, Roemenië; hierna: „AJFP Cluj") en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (belastingdienst, regionale hoofddirectie Cluj-Napoca, Roemenië; hierna: „DGRFP Cluj-Napoca") anderzijds over de beslissing om de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt geweigerd, op te schorten tot de beëindiging van een strafzaak.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

4 Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

Roemeens recht

Wetboek fiscaal procesrecht

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (wet nr. 207/2015 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht"), bepaalt in artikel 118, lid 3: „De belastingcontrole wordt per soort belastingvordering en per belastingtijdvak eenmaal verricht."

6 Artikel 128 („Nieuwe belastingcontrole") van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt in lid 1:

„In afwijking van artikel 118, lid 3, kan het hoofd van de belastingcontroledienst besluiten bepaalde soorten belastingverplichtingen voor een bepaald belastingtijdvak opnieuw te controleren, indien er aanvullende gegevens aan het licht komen waarvan deze instantie op het tijdstip van de belastingcontrole geen kennis had en die van invloed zijn op de resultaten van de belastingcontrole."

7 Artikel 131 („Resultaten van de belastingcontrole") van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„(1) De resultaten van de belastingcontrole worden schriftelijk vastgelegd in een belastingcontroleverslag waarin de feitelijke en juridische bevindingen van de belastingcontroledienst alsook de fiscale gevolgen van deze bevindingen worden opgenomen.

[...]

(4) Het belastingcontroleverslag vormt de grondslag voor de vaststelling van:

(a) de belastingaanslag, voor afwijkingen naar boven of naar beneden van de belangrijkste belastingverplichtingen die voortvloeien uit de verschillen in belastinggrondslag;

[...]"

8 Artikel 132 („Voorlegging aan de met strafvervolging belaste autoriteiten") van dat wetboek bepaalt in lid 1:

„De belastingcontroledienst dient zich tot de bevoegde rechterlijke instanties te wenden wanneer hij tijdens de belastingcontrole feiten ontdekt die volgens de strafwet strafbaar kunnen zijn."

9 Artikel 268 („Mogelijkheid om bezwaar in te dienen") van dit wetboek bepaalt in lid 1:

„Overeenkomstig deze titel kan bezwaar worden gemaakt tegen de belastingvordering en tegen alle fiscale bestuurshandelingen. Een dergelijk bezwaar is een bestuursinterne voorziening en ontneemt de persoon die zich door een fiscale bestuurshandeling benadeeld acht, niet het recht op beroep bij de rechter."

10 Artikel 277 („Opschorting van de administratieve bezwaarprocedure”) van het wetboek fiscaal procesrecht luidt als volgt:

„(1) Het orgaan dat belast is met de behandeling van het bezwaar kan de behandeling bij gemotiveerde beslissing opschorten wanneer:

(a) het controleorgaan zich tot de bevoegde instanties heeft gewend omdat er aanwijzingen zijn dat met betrekking tot het bewijsmateriaal dat voor de vaststelling van de maatstaf van heffing is gebruikt, een strafbaar feit is gepleegd, waarvan de vaststelling een beslissende invloed heeft op de oplossing die in het kader van de administratieve procedure zal worden gegeven;

[...]

(4) De definitieve beslissing van de strafrechter die uitspraak doet over de civiele vordering kan worden tegengeworpen aan de organen die met de behandeling van de bezwaren zijn belast met betrekking tot de bedragen waarvoor de staat zich civiele partij heeft gesteld.”

11 Artikel 278 („Opschorting van de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling”) luidt:

„(1) Het instellen van bestuurlijk bezwaar leidt niet tot opschorting van de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling.

(2) Het bepaalde in dit artikel doet geen afbreuk aan het recht van de klager om krachtens [legea contenciosul administrativ nr. 554/2004 (wet nr. 554/2004 inzake bestuursgeschillen)] om de opschorting van de tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling te verzoeken [...]

[...]”

12 Artikel 281 („Mededeling van de beslissing en rechtsmiddel”) van dat wetboek bepaalt in lid 2:

„De klager of de personen die bij de bezwaarprocedure betrokken zijn, kunnen bij de bevoegde administratieve rechter opkomen tegen de beslissingen op bezwaar en tegen de fiscale bestuurshandelingen waarnaar in die beslissingen wordt verwezen, [...].”

13 Artikel 350 („Samenwerking met de autoriteiten die belast zijn met strafvervolging”) van datzelfde wetboek, bepaalt in de leden 2 en 3:

„(2) In naar behoren gemotiveerde gevallen kan het [Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (nationaal bureau van de belastingdienst)], nadat er strafvervolging is ingesteld en op advies van de openbaar aanklager, worden belast met het uitvoeren van fiscale controles overeenkomstig de vastgestelde doelstellingen.

(3) Het resultaat van de in de leden 1 en 2 bedoelde controles wordt vastgelegd in processen-verbaal, die bewijsmiddelen vormen. De processen-verbaal vormen geen fiscale schuldvordering in de zin van dit wetboek.”

14 Bij arrest nr. 72 van 29 januari 2019 heeft de Curte Constituțională (grondwettelijk hof, Roemenië) artikel 350, lid 3, van het wetboek fiscaal procesrecht ongrondwettig verklaard voor zover daarin de uitdrukking „die bewijsmiddelen vormen” voorkomt.

Wet inzake bestuurlijke geschillen

15 Wet nr. 554/2004 inzake bestuurlijke geschillen, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet inzake bestuurlijke geschillen"), bevat een artikel 2, lid 1, waarin de volgende definities zijn opgenomen:

„Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

[...]

ș) ‚dreigende schade': toekomstige en voorzienbare materiële schade of, in voorkomend geval, de te verwachten ernstige verstoring van het functioneren van een openbare instantie of een openbare dienst;

t) ‚naar behoren gemotiveerde gevallen': feitelijke en juridische omstandigheden die ernstige twijfel kunnen doen rijzen over de wettigheid van de bestuurshandeling;

[…]"

16 Artikel 14 („Opschorting van de tenuitvoerlegging van de handeling") van de wet inzake bestuurlijke geschillen bepaalt in lid 1:

„In naar behoren gemotiveerde gevallen en ter voorkoming van dreigende schade kan de benadeelde, na zich te hebben gewend tot [...] de overheidsinstantie die de handeling heeft vastgesteld of de hiërarchisch hogere autoriteit, de bevoegde rechter verzoeken de opschorting van de tenuitvoerlegging van de eenzijdige bestuurshandeling te bevelen totdat de bodemrechter uitspraak doet. Indien de benadeelde zijn beroep tot nietigverklaring van de handeling niet binnen een termijn van 60 dagen instelt, eindigt de opschorting van de tenuitvoerlegging van rechtswege en zonder enige formaliteit."

17 Artikel 15 („Verzoek tot opschorting van de tenuitvoerlegging in het hoofdberoep") van deze wet bepaalt:

„(1) De verzoekende partij kan eveneens om opschorting van de tenuitvoerlegging van de eenzijdige bestuurshandeling verzoeken op grond van de in artikel 14 genoemde gronden door middel van een verzoek gericht aan de rechter die bevoegd is om de bestreden handeling gedeeltelijk of in haar geheel nietig te verklaren. In dat geval kan de rechter de bestreden bestuurshandeling opschorten totdat de zaak definitief en onherroepelijk is beslecht. Het opschortingsverzoek kan met de hoofdvordering of via een afzonderlijke vordering worden ingediend, totdat de zaak ten gronde is beslecht.

[...]

(4) Indien het beroep ten gronde wordt toegewezen, wordt de overeenkomstig artikel 14 bevolen maatregel tot opschorting van de tenuitvoerlegging van rechtswege verlengd totdat de zaak definitief en onherroepelijk wordt beslecht, ook al heeft de verzoeker niet om opschorting van de tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling in de zin van lid 1 verzocht."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 Cridar, een onderneming die zich bezighoudt met de aanleg van wegen en autosnelwegen, werd onderworpen aan een btw-controle over de periode van 1 januari 2011 tot en met 30 april 2014. Bij die controle heeft de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (regionaal bestuur openbare financiën Bistrița-Năsăud, Roemenië) haar een recht op aftrek van de btw toegekend voor de in haar boekhouding opgenomen handelingen.

19 Begin 2015 heeft de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (openbaar ministerie bij de rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië; hierna: „openbaar ministerie") strafdossier nr. 363/P/2015 ingeleid waarin verschillende personen, waaronder de bestuurder van Cridar, werden beschuldigd van belastingfraude. Op een niet nader genoemde datum in 2016 heeft het openbaar ministerie de DGRFP Cluj-Napoca verzocht om een nieuwe belastingcontrole bij Cridar, omdat er volgens het openbaar ministerie bewijs was dat die onderneming in de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015 bij verschillende andere ondernemingen fictieve aankopen had gedaan. De DGRFP Cluj-Napoca heeft de AJFP Cluj belast met deze nieuwe controle, die van 4 tot en met 17 oktober 2016 heeft plaatsgevonden en enkel betrekking had op de periode van de in het vorige punt genoemde btw-controle.

20 In zijn belastingcontroleverslag van 3 november 2016 en zijn belastingaanslag van dezelfde dag heeft de AJFP Cluj, anders dan in 2014, het recht op btw-aftrek geweigerd voor alle aankopen van Cridar bij de vijf door het openbaar ministerie aangewezen ondernemingen (hierna: „betrokken aankopen") en Cridar aanvullende fiscale verplichtingen opgelegd ten belope van 2 103 272 Roemeense leu (RON) (ongeveer 425 000 EUR) aan btw en vennootschapsbelasting. De AJFP Cluj heeft overeenkomstig artikel 128 van het wetboek fiscaal procesrecht ook de belastingaanslag voor 2014 ingetrokken en is teruggekomen op alle resultaten van de eerdere btw-controle. Deze nieuwe belastingaanslag berustte op een reeks onregelmatigheden die in een eerder stadium waren vastgesteld bij vijf leveranciers van Cridar of hun leveranciers, op grond waarvan de AJFP Cluj tot de slotsom was gekomen dat er een redelijk vermoeden bestond dat er een kunstmatige situatie was gecreëerd om de uitgaven van Cridar fictief te verhogen en de desbetreffende btw in mindering te kunnen brengen, zonder dat er in feite een economische transactie had plaatsgevonden.

21 Onmiddellijk na de vaststelling van deze fiscale handelingen heeft de belastingdienst het onderzoeksdossier betreffende deze belastingfraude die verband houdt met de gecontroleerde transacties aan het openbaar ministerie toegezonden. Voor deze feiten was overigens reeds een strafrechtelijk onderzoek ingeleid (strafvervolgingsdossier nr. 363/P/2015).

22 Op 11 november 2016 heeft Cridar bij de DGRFP Cluj-Napoca bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag van 3 november 2016. Op dezelfde dag heeft Cridar op grond van artikel 14 van de wet inzake bestuurlijke geschillen een verzoek tot opschorting van de tenuitvoerlegging van deze belastingaanslag ingediend. De Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië) heeft dit verzoek, in afwachting van een uitspraak van de bodemrechter, in 2016 ingewilligd. Die beslissing is definitief geworden.

23 Bij beslissing van 16 maart 2017 op het in het vorige punt bedoelde bezwaar heeft de DGRFP Cluj-Napoca de door Cridar aangevoerde procedurele grieven afgewezen, maar de behandeling van de gegrondheid van het fiscaal bezwaar opgeschort krachtens artikel 277, lid 1, onder a), van de wet inzake bestuurlijke geschillen. In zijn motivering heeft de DGRFP Cluj-Napoca opgemerkt

dat, zolang de strafprocedure niet is beëindigd met een beslissing die de door de controleorganen geuite vermoedens omtrent het bestaan van de betrokken aankopen bevestigt of weerlegt, het orgaan dat zich over het bezwaar moet uitspreken, ten gronde geen uitspraak kan doen.

24 Op 29 juni 2017 heeft Cridar beroep ingesteld bij de Curte de Apel Cluj. Zij verzocht primair om deze beslissing van 16 maart 2017 nietig te verklaren wegens procedurele redenen en, subsidiair, om die beslissing nietig te verklaren en de DGRFP Cluj-Napoca te gelasten om haar bezwaar ten gronde te behandelen. Cridar heeft krachtens artikel 15 van de wet inzake bestuurlijke geschillen ook verzocht dat de tenuitvoerlegging van de belastingaanslag wordt opgeschort totdat de strafzaak definitief beslecht is.

25 Deze rechter heeft dat beroep bij arrest van 29 september 2017 verworpen. Hij heeft met name geoordeeld dat de DGRFP Cluj-Napoca over een discretionaire bevoegdheid beschikt met betrekking tot de vraag of het opportuun is om de behandeling van het fiscaal bezwaar op te schorten, teneinde te voorkomen dat over dezelfde rechtssituatie tegenstrijdige beslissingen worden genomen. Hij heeft daaruit afgeleid dat de beslissing van deze dienst om de behandeling van het fiscaal bezwaar op te schorten totdat in de strafprocedure uitspraak is gedaan over de vraag of de betrokken aankopen werkelijk hebben plaatsgevonden, rechtmatig was. Ook het verzoek om de tenuitvoerlegging van de belastingaanslag op te schorten totdat de strafzaak definitief is beslecht, is door de Curte de Apel Cluj afgewezen, op grond dat uit de aangevoerde onrechtmatigheidsgronden geen schijn van onrechtmatigheid van de handeling voortvloeide en evenmin was aangetoond dat er sprake was van een dreiging van schade. In dit verband heeft deze rechter opgemerkt dat de in punt 22 van het onderhavige arrest genoemde beslissing om het krachtens artikel 14 van de wet inzake bestuurlijke geschillen ingediende verzoek om opschorting van de tenuitvoerlegging in te willigen, geen kracht van gewijsde heeft ten aanzien van de beslechting van een soortgelijk verzoek op grond van artikel 15 van die wet, aangezien de twee betrokken procedures een verschillende temporele werking hebben.

26 Op 11 oktober 2017 heeft Cridar tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië), de verwijzende rechter. In het kader van dat cassatieberoep voert deze onderneming met name aan dat de DGRFP Cluj-Napoca in de beslissing van 16 maart 2017 op haar fiscaal bezwaar, anders dan in het kader van de tweede belastingcontrole was vastgesteld, heeft opgemerkt dat enkel aanwijzingen waren gevonden dat de betrokken aankopen mogelijk fictief waren en dat de vraag of deze aankopen al dan niet fictief waren pas zou worden beantwoord bij de definitieve beslechting van de strafzaak. Zij betoogt dat de belastingplichtige, gelet op deze tegenstrijdige uitleggingen van de verstrekte bewijzen, de juridische waarde ervan en de autoriteit die kan vaststellen of die handelingen fictief dan wel reëel zijn, in een lastig parket zit en geen enkele mogelijkheid heeft om zijn recht op aftrek uit te oefenen. De nationale wettelijke regeling lijkt zodoende een aanvullende voorwaarde te hebben gesteld voor de erkenning van het recht op btw-aftrek, namelijk dat in een strafrechtelijke procedure wordt bevestigd dat de betrokken transacties werkelijk hebben plaatsgevonden. Een dergelijke voorwaarde volgt noch uit de toepasselijke bepalingen van Unierecht, noch uit de rechtspraak van het Hof.

27 De verwijzende rechter verduidelijkt dat, aangezien het bij hem aanhangige geding geen betrekking heeft op de materiële rechtmatigheid van de belastingaanslag van 3 november 2016, hij niet kan vaststellen of de daarin vermelde elementen, gelet op de rechtspraak van het Hof, volstaan om het recht op btw-aftrek te weigeren.

28 De verwijzende rechter merkt voorts op dat Cridar thans geen gerechtelijke uitspraak ten gronde over haar bezwaar kan krijgen, aangezien volgens de nationale rechtspraak artikel 281 van het wetboek inzake bestuurlijke geschillen bepaalt dat een belastingaanslag enkel in rechte kan worden aangevochten indien de beslissing ten gronde over het bezwaar samen met die aanslag wordt aangevochten. In casu heeft de belastingdienst die de beslissing van 16 maart 2017 heeft vastgesteld evenwel alleen de behandeling van het bezwaar opgeschort. De verwijzende rechter voegt hieraan toe dat volgens artikel 278, lid 1, van dit wetboek de indiening van een bestuurlijk bezwaar niet leidt tot opschorting van de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling, zelfs niet in de periode waarin de behandeling van het bezwaar tegen die handeling wordt opgeschort. Voorts stelt hij vast dat een belastingaanslag altijd tot gevolg heeft dat de belastingdruk wordt verschoven naar de belastingplichtige.

29 Gelet op een en ander vraagt de verwijzende rechter zich af of het in de btw-richtlijn verankerde beginsel van fiscale neutraliteit kan worden geschonden door het feit dat de belastingdienst in eerste instantie een belastingaanslag vaststelt die onmiddellijk gevolgen sorteert waarbij het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, terwijl zij op dat moment niet beschikt over alle objectieve gegevens betreffende de betrokkenheid van de belastingplichtige bij btw-fraude, en dat in tweede instantie de behandeling van het bezwaar dat de belastingplichtige tegen deze aanslag heeft ingediend, wordt opgeschort totdat de feiten zijn opgehelderd in het kader van een strafrechtelijk onderzoek dat ertoe strekt de betrokkenheid van de belastingplichtige bij deze fraude vast te stellen. Hij vraagt zich tevens af of een dergelijke handelwijze verenigbaar is met het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een eerlijk proces, aangezien de aanslag uitvoerbaar blijft tijdens de opschorting van de behandeling van het daartegen gerichte bezwaar, zonder dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om die aanslag voor een rechter te betwisten, aangezien dit slechts mogelijk is wanneer ten gronde uitspraak over het bezwaar wordt gedaan. Volgens hem kan de analyse verschillen naargelang de tenuitvoerlegging van de bestreden handelingen wordt opgeschort onder de voorwaarden van de artikelen 14 en 15 van de wet inzake bestuurlijke geschillen, waardoor de weigering van het recht op btw-aftrek voorlopig geen effect kan sorteren.

30 Daarop heeft de Înaltă Curte de Casație și Justiție de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten [de btw-richtlijn] en artikel 47 van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die de belastingdienst toestaat dat zij na het opleggen van een aanslag houdende weigering van aftrek van de voorbelasting, de behandeling van het administratief bezwaar [dat tegen die aanslag is ingesteld] opschort tot uitspraak is gedaan in een strafzaak die aanvullende objectieve elementen kan verschaffen betreffende de betrokkenheid van de belastingplichtige bij belastingfraude?

2) Zou het antwoord van het [Hof] op de vorige vraag anders luiden indien ten aanzien van de belastingplichtige tijdens de opschorting van de administratieve bezwaarprocedure voorlopige maatregelen tot opschorting van de gevolgen van de weigering van de btw-aftrek zouden gelden?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

31 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de nationale belastingdienst de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd omdat hij bij belastingfraude betrokken is, mag opschorten tot de beëindiging van een strafprocedure die aanvullend objectief bewijs van die betrokkenheid kan opleveren, en of het in dat verband van belang is dat die belastingplichtige opschorting van de tenuitvoerlegging van die aanslag kan verkrijgen gedurende de periode waarin de behandeling van het bezwaar is opgeschort.

32 In dit verband zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en voor hen verrichte diensten die zij voor hun belastbare handelingen gebruiken, een fundamenteel beginsel vormt 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 de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 31).

33 De bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijk misbruik is een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het Hof heeft meermaals geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45).

34 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan btw-fraude, 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 een dergelijke fraude. De belastingplichtige kan het recht op aftrek slechts worden geweigerd op voorwaarde dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat deze belastingplichtige, aan wie de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, zijn geleverd of verricht, hetzij zelf de fraude heeft gepleegd, hetzij 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 van deze leveringen of diensten actief was (zie in die zin arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 46).

35 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingautoriteiten om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was

van een dergelijke fraude (arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 50).

36 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, gewaarborgde rechten te eerbiedigen [zie in die zin arresten van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 4 juni 2020, C. F. (Belastingcontrole), C-430/19, EU:C:2020:429, punt 45].

37 Aldus en onder deze voorwaarden heeft het Hof in punt 68 van zijn arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), geoordeeld dat het Unierecht zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst, teneinde vast te stellen dat er sprake is van btw-misbruik, in een administratieve procedure gebruikmaakt van bewijzen die zijn verkregen in een parallelle, nog niet afgesloten strafprocedure met betrekking tot de belastingplichtige, mits de door het Unierecht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten worden geëerbiedigd. Evenzo heeft het Hof in punt 38 van zijn arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), in wezen geoordeeld dat, onder datzelfde voorbehoud, de nationale belastingdienst zich met het oog op de vaststelling van btw-fraude moet kunnen baseren op bewijzen die zijn verkregen in het kader van nog niet afgesloten strafprocedures die de belastingplichtige niet betreffen, of die zijn verzameld in het kader van gerelateerde administratieve procedures waarbij de belastingplichtige geen partij was.

38 Mits de door het Unierecht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten worden geëerbiedigd, kan het Unierecht er zich in beginsel dus evenmin tegen verzetten dat de belastingdienst in het kader van het onderzoek van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, de behandeling van dat bezwaar kan opschorten teneinde aanvullende objectieve gegevens te verkrijgen waaruit blijkt dat de belastingplichtige betrokken is bij de belastingfraude, op grond waarvan het recht op aftrek is geweigerd. Aangezien het Unierecht er zich onder dit voorbehoud niet tegen verzet dat de belastingdienst gebruikmaakt van in een strafprocedure verkregen bewijsmateriaal om in het kader van een administratieve procedure btw-fraude of -misbruik vast te stellen, kan het Unierecht onder hetzelfde voorbehoud er zich in beginsel evenmin tegen verzetten dat een dergelijke administratieve procedure wordt opgeschort – ook niet in het stadium van het onderzoek van het bezwaar tegen de belastingaanslag waarbij het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd, met name om te voorkomen dat tegenstrijdige beslissingen worden vastgesteld die afbreuk kunnen doen aan de rechtszekerheid of, zoals in het hoofdgeding, om het mogelijk te maken aanvullend bewijsmateriaal te verzamelen dat vervolgens bij de behandeling van dat bezwaar kan worden gebruikt.

39 Aangezien in een dergelijke situatie reeds een belastingaanslag is vastgesteld waarbij de belastingplichtige het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, en gelet op het feit dat dit recht een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, dient er evenwel aan te worden herinnerd dat de beginselen inzake de toepassing door de lidstaten van de gemeenschappelijke btw-regeling, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel, zich ertegen verzetten dat ingeval de nationale belastingdienst 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 [zie in die zin arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50, en 4 juni 2020, C. F. (Belastingcontrole), C-430/19, EU:C:2020:429, punten 44 en 49]. Het recht op aftrek kan evenmin op basis van veronderstellingen worden geweigerd (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 In casu geeft de verwijzende rechter in zijn eerste vraag uitdrukkelijk aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opschorting van de behandeling is bevolen omdat de uitkomst van de strafzaak, in afwachting waarvan die opschorting is bevolen, „aanvullende" objectieve gegevens kan verschaffen met betrekking tot de betrokkenheid van de belastingplichtige bij de belastingfraude, op grond waarvan het recht op aftrek in die belastingaanslag is geweigerd.

41 Aangezien de gestelde vragen zijn gebaseerd op deze feitelijke veronderstelling, die de verwijzende rechter evenwel dient te toetsen, en het Hof, gelet op de duidelijke taakverdeling tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, deze veronderstelling niet in twijfel kan trekken (zie in die zin arresten van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 19, en 9 september 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak), moet om een volledig antwoord te geven aan de verwijzende rechter, worden aangenomen dat deze veronderstelling juist is en moet het onderzoek worden verdergezet.

42 Aangezien het hoofdgeding niet alleen betrekking heeft op de door de nationale belastingdienst in acht te nemen regels inzake bewijsvoering, maar ook op een beslissing die de behandeling van een administratief bezwaar opschort, dient er, gelet op de autonomie waarover de lidstaten beschikken bij de organisatie van hun administratieve procedures, in de tweede plaats aan te worden herinnerd dat bij ontbreken van Unievoorschriften ter zake, het een zaak van de rechtsorde van elke lidstaat is om de procedures vast te leggen die de bescherming van de rechten die de belastingplichtige aan het Unierecht ontleent moeten waarborgen, op voorwaarde evenwel dat die procedures niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke interne situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Wat in casu het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, blijkt uit niets in het aan het Hof voorgelegde dossier dat artikel 277, lid 1, onder a), van het wetboek fiscaal procesrecht, op grond waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opschorting van de behandeling is bevolen, specifiek betrekking heeft op controles van de btw-verplichtingen, zodat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, schending van dit beginsel kan worden uitgesloten (zie naar analogie arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 30).

44 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, wijst ook niets erop dat de opschorting van de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, het de justitiabelen op zich onmogelijk of uiterst moeilijk zou maken om in de administratieve procedure de rechten uit te oefenen die zij aan de rechtsorde van de Unie ontlenen.

45 In de derde plaats moet er, gelet op de overwegingen in punt 38 van het onderhavige arrest, evenwel aan worden herinnerd dat, ten eerste, de vereisten die voortvloeien uit het recht op behoorlijk bestuur – dat een afspiegeling vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht en met name van het recht van eenieder om zijn zaken onpartijdig en binnen een redelijke termijn te behandelen – toepassing vinden op een belastingcontrole waarbij een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt (zie in die zin arresten van 14 mei 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punten 43 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punt 48).

46 Wanneer een geding, zoals het hoofdgeding, uiteindelijk betrekking heeft op de uitoefening door de belastingdienst van zijn controlebevoegdheden ter nakoming van de uit de toepassing van het Unierecht voortvloeiende verplichting van de lidstaten om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de op zijn grondgebied verschuldigde btw volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, vormt de procedure voor het onderzoek van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij een recht op aftrek van de btw wordt geweigerd, een uitvoering door de lidstaat van het Unierecht, zodat deze procedure moet worden gevoerd met inachtneming van het recht op behoorlijk bestuur (zie naar analogie arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Opdat het Unierecht zich niet verzet tegen de opschorting van de behandeling van een administratief bezwaar als dat in het hoofdgeding, is het dus ook noodzakelijk dat een dergelijke opschorting geen afbreuk doet aan het recht op behoorlijk bestuur en met name die administratieve bezwaarprocedure niet onredelijk lang vertraagt.

48 Ten tweede moet worden vastgesteld dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten ook toepassing vinden op een geschil als dat van het hoofdgeding, aangezien de voor de verwijzende rechter bestreden opschorting van de behandeling deel uitmaakt van een administratieve procedure waarbij aan een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting is geweigerd op grond dat hij betrokken was bij belastingfraude, hetgeen in strijd is met de beginselen die gelden voor het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel en dus een uitvoering van het Unierecht vormt in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest (zie naar analogie arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 In dit verband moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter zich vragen stelt over de uitlegging van artikel 47 van het Handvest, volgens hetwelk eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dat artikel gestelde voorwaarden, aangezien Cridar, zolang die opschorting duurt, niet in staat is beroep in rechte in te stellen tegen de aanslag waarbij haar het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, en volgens het toepasselijke nationale recht een dergelijk beroep pas kan worden ingesteld nadat ten gronde uitspraak is gedaan over het bezwaar.

50 Het is juist dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat het in die bepaling neergelegde beginsel van effectieve rechterlijke bescherming uit diverse onderdelen bestaat, met name het recht op toegang tot de rechter (arrest van 30 juni 2016, Toma en Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Uit de rechtspraak van het Hof volgt evenwel ook dat het recht op toegang tot de rechter geen absoluut recht is en derhalve kan worden onderworpen aan evenredige beperkingen waarmee

een legitiem doel wordt nagestreefd en die dat recht niet in zijn kern aantasten (arrest van 30 juni 2016, Toma en Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 In casu volstaat het op te merken dat Cridar, zolang deze opschorting duurt, inderdaad de mogelijkheid wordt ontnomen om beroep in rechte in te stellen tegen een belastingaanslag waarbij haar het recht op btw-aftrek wordt geweigerd. Zoals hierboven uiteengezet, blijkt evenwel dat met een dergelijke opschorting een legitiem doel wordt nagestreefd (punt 38), en dat die mogelijkheid Cridar niet langer dan een redelijke termijn mag worden ontnomen (punten 45 tot en met 47). Bovendien blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat in het hoofdgeding niet wordt betwist dat deze onderneming een beroep in rechte zal kunnen instellen tegen de beslissing ten gronde op haar bezwaar. In die omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat een dergelijke opschorting van de behandeling van een administratief bezwaar voor een belastingplichtige als Cridar een onevenredige belemmering vormt van het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op toegang tot de rechter.

52 Voorts volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de belanghebbende kennis kan nemen van de gronden waarop de tegen hem genomen beslissing is gebaseerd, hetzij door lezing van de beslissing zelf, hetzij doordat de redenen hem op zijn verzoek worden meegedeeld, onverminderd het recht van de bevoegde rechter om te eisen dat de betrokken autoriteit hem die redenen meedeelt, teneinde die belanghebbende de mogelijkheid te bieden zijn rechten onder de best mogelijke omstandigheden te verdedigen en met volledige kennis van zaken te beslissen of hij er baat bij heeft om zich tot de bevoegde rechter te wenden, en teneinde deze laatste ten volle in staat te stellen om de rechtmatigheid van het betrokken nationale besluit te toetsen (arrest van 24 november 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 en C-226/19, EU:C:2020:951, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Om overeenkomstig artikel 47 van het Handvest de opschorting te bevelen van de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, is het bijgevolg ook noodzakelijk dat de beslissing waarbij die opschorting wordt bevolen feitelijk en rechtens wordt gemotiveerd, niet alleen om de belastingplichtige in staat te stellen kennis te nemen van de redenen waarom die opschorting noodzakelijk wordt geacht, teneinde op zinvolle wijze uitspraak te kunnen doen over zijn bezwaar en zijn rechten te kunnen verdedigen in de best mogelijke omstandigheden, maar ook om de rechter bij wie beroep wordt ingesteld tegen deze opschortingsbeslissing in staat te stellen om de rechtmatigheid ervan ten volle te toetsen.

54 De verplichting voor de administratie om bij de uitvoering van het Unierecht haar beslissingen met redenen te omkleden vloeit overigens reeds voort uit het recht op behoorlijk bestuur (zie in die zin arrest van 24 november 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 en C-226/19, EU:C:2020:951, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 In de vierde plaats moet nog in herinnering worden gebracht dat, aangezien niet kan worden uitgesloten dat uiteindelijk blijkt dat het recht op aftrek in strijd met het Unierecht aan de belastingplichtige is geweigerd, 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 in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen. Het verzoek om teruggaaf van te veel betaalde btw valt onder het recht op terugvordering van het

onverschuldigd betaalde bedrag, dat volgens vaste rechtspraak ertoe strekt de gevolgen op te heffen van de onverenigbaarheid van de heffing met het recht van de Unie, door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de uiteindelijke marktdeelnemer die deze btw heeft betaald, te neutraliseren (arresten van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punten 29 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 24).

56 In die context moet worden benadrukt dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 In dit verband heeft het Hof reeds verduidelijkt dat, hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor teruggaaf van btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van deze belasting te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen om op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in geen geval enig financieel risico mag meebrengen voor de belastingplichtige (arresten van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 mei 2021, technoRent International e.a., C-844/19, EU:C:2021:378, punten 37 en 38).

58 Het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel verlangt dat wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het financiële verlies dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente (zie in die zin arresten van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 mei 2021, technoRent International e.a., C-844/19, EU:C:2021:378, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Deze overwegingen gelden naar analogie ook in een situatie als die in het hoofdgeding, aangezien een onrechtmatige weigering van het recht op aftrek van voorbelasting, die is vastgesteld middels een onmiddellijk uitvoerbare belastingaanslag, tevens tot gevolg heeft dat de belastingplichtige niet kan beschikken over het geldbedrag dat overeenkomt met het btw-bedrag waarvan wordt aangenomen dat de aftrek in strijd met het Unierecht is geweigerd.

60 Opdat een opschorting van de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag waarbij, zoals in het hoofdgeding, het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd, dus in overeenstemming met het Unierecht wordt bevolen, is het tevens noodzakelijk dat, voor het geval dat deze weigering uiteindelijk in strijd met het Unierecht blijkt te zijn, de toepasselijke nationale regeling bepaalt dat de belastingplichtige binnen een redelijke termijn teruggaaf van het betrokken geldbedrag en in voorkomend geval vertragingsrente kan verkrijgen.

61 In de vijfde en laatste plaats moet worden opgemerkt dat, voor zover aan de uit de voorgaande overwegingen voortvloeiende voorwaarden is voldaan, niet is vereist dat tijdens de periode van opschorting van de behandeling van het bezwaar ook de tenuitvoerlegging van de aanslag waartegen voormeld bezwaar is ingesteld zonder meer wordt opgeschort. Het volstaat dat de toepasselijke nationale regeling voorziet in de mogelijkheid om bij wege van voorlopige maatregel een dergelijke opschorting te verlenen in geval van ernstige twijfel over de rechtmatigheid van de belastingaanslag, wanneer dit noodzakelijk is om ernstige en onherstelbare schade aan de belangen van de belastingplichtige te voorkomen.

62 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat de btw-richtlijn en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die de nationale belastingdienst toestaat de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag – waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd omdat hij bij belastingfraude betrokken is – op te schorten teneinde aanvullende objectieve gegevens inzake deze betrokkenheid te verkrijgen, op voorwaarde dat, ten eerste, een dergelijke opschorting die administratieve bezwaarprocedure niet onredelijk lang vertraagt, ten tweede, de beslissing waarbij die opschorting wordt bevolen feitelijk en rechtens wordt gemotiveerd en aan rechterlijke toetsing kan worden onderworpen en, ten derde, indien uiteindelijk blijkt dat het recht op aftrek in strijd met het Unierecht is geweigerd, de belastingplichtige binnen een redelijke termijn de teruggaaf van het desbetreffende bedrag en in voorkomend geval de bijbehorende vertragingsrente kan verkrijgen. In die omstandigheden is niet vereist dat tijdens die opschorting van de behandeling, de tenuitvoerlegging van de belastingaanslag wordt opgeschort, tenzij dit in geval van ernstige twijfel over de rechtmatigheid van die aanslag noodzakelijk is om ernstige en onherstelbare schade aan de belangen van de belastingplichtige te voorkomen.

Kosten

63 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die de nationale belastingdienst toestaat de behandeling van een administratief bezwaar tegen een belastingaanslag – waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd omdat hij bij belastingfraude betrokken is – op te schorten teneinde aanvullende objectieve gegevens inzake deze betrokkenheid te verkrijgen, op voorwaarde dat, ten eerste, een dergelijke opschorting die administratieve bezwaarprocedure niet onredelijk lang vertraagt, ten tweede, de beslissing waarbij die opschorting wordt bevolen feitelijk en rechtens wordt gemotiveerd en aan rechterlijke toetsing kan worden onderworpen en, ten derde, indien uiteindelijk blijkt dat het recht op aftrek in strijd met het Unierecht is geweigerd, de belastingplichtige binnen een redelijke termijn de teruggaaf van het desbetreffende bedrag en in voorkomend geval de bijbehorende vertragingsrente kan verkrijgen. In die

omstandigheden is niet vereist dat tijdens die opschorting van de behandeling, de tenuitvoerlegging van de belastingaanslag wordt opgeschort, tenzij dit in geval van ernstige twijfel over de rechtmatigheid van die aanslag noodzakelijk is om ernstige en onherstelbare schade aan de belangen van de belastingplichtige te voorkomen.

ondertekeningen