



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

C'est arrivé près de chez vous! Het arrest Italmoda en het ontzeggen van rechten aan de particulier op grond van de EU-richtlijn

Vandamme, T.A.J.A.

DOI

[10.5553/NtER/138241202015005005003](https://doi.org/10.5553/NtER/138241202015005005003)

Publication date

2015

Document Version

Final published version

Published in

Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Vandamme, T. A. J. A. (2015). C'est arrivé près de chez vous! Het arrest Italmoda en het ontzeggen van rechten aan de particulier op grond van de EU-richtlijn. *Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht*, 21(5), 154-159.

<https://doi.org/10.5553/NtER/138241202015005005003>

General rights

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

UvA-DARE is a service provided by the library of the University of Amsterdam (<https://dare.uva.nl>)

C'est arrivé près de chez vous! Het arrest *Italmoda* en het ontzeggen van rechten aan de particulier op grond van de EU-richtlijn

Dr. T.A.J.A. Vandamme*

In deze bijdrage wordt stilgestaan bij de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak *Italmoda* waarin een nieuw aspect van directe werking van richtlijnen naar voren komt. Nationale overheden zijn verplicht rechten te weigeren als niet aan de materiële vereisten voor de verkrijging daarvan is voldaan. Dat is met name het geval als de begunstigde van btw-faciliteiten betrokken bleek te zijn geweest bij fraude of misbruik van recht. Deze zaak is voor fiscalisten van groot belang, temeer omdat hij vragen oproept ten aanzien van de relatie tussen fraudebestrijding en fiscale neutraliteit. Het arrest heeft echter ook een institutioneel belang dat het btw-recht overstijgt. In hoeverre wordt het verbod van omgekeerde verticale werking van richtlijnen, en daaraan gekoppeld het verbod tot het direct opleggen van verplichtingen aan de particulier, ingeperkt?

HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5440 en HvJ 18 december 2014, gevoegde zaken C-131/13 en C-163/13 en C-164/13, Staatssecretaris van Financiën/Schoenimport Italmoda Mariono Previti vof en Turbu.Com.BV en Turbu.Com Mobile Phone B.V./Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2014:2455.

Inleiding

Generaties juristen zijn inmiddels opgeleid met de wetenschap dat de EU-richtlijn geen directe verplichtingen aan de burger oplegt. Niettegenstaande kritiek vanuit diverse hoeken¹ blijft dit het uitgangspunt bij de bestudering van de EU-richtlijn. Richtlijnen, althans de

uit richtlijnen voortvloeiende plichten, blijven op 'veilige afstand' van de burger. Dat die veilige afstand al behoorlijk is verkleind moge duidelijk zijn aan de hand van diverse ontwikkelingen in de rechtspraak van het Hof van Justitie. Zo kan richtlijnconforme uitleg van nationaal recht wel degelijk plichten creëren voor de particulier.² Bovendien kunnen in zogenoemde 'driehoeksverhoudingen' particulieren negatieve consequenties voelen doordat een andere particulier zich met succes beroept op een richtlijn tegen de overheid (met bijvoorbeeld tot gevolg dat de 'buitenstaander' zijn vergunning verliest).³ Tot slot is er wel degelijk een vorm van directe werking van richtlijnen tussen particulieren mogelijk in dier voege dat deze tot niet-toepasselijkheid leidt van een nationale regel met onwelkome gevolgen voor een van de partijen in het geding.⁴ De 'veilige afstand' tussen de burger en de richtlijnverplichting is dus al behoorlijk verkleind. De vraag die nu rijst, is of recentelijk niet weer een nieuwe grens is beslecht die deze afstand tussen richtlijnverplichting en burger verder reduceert. Het blijkt dat nationale overheden rechtstreeks op grond van een EU-richtlijn bepaalde rechten moeten terugvorderen die hun grondslag vonden in die EU-richtlijn en die ten onrechte bleken te zijn verstrekt. *C'est arrivé près de chez vous...* althans indien u iets te verwijten valt.

Aanleiding tot deze overweging is de zaak *Italmoda*⁵ waarin de Hoge Raad aan het Hof van Justitie vragen heeft voorgelegd over het weigeren van eerder verstrekte 'btw-faciliteiten' (de vrijstelling voor intracommunau-

* Dr. T.A.J.A. (Thomas) Vandamme is docent/onderzoeker bij het Amsterdam Centre for European Law and Governance, Universiteit van Amsterdam.

1. Zie voor een vroege, nog steeds relevante, kritiek op de uitspraak van het Hof van Justitie in *Faccini Dori*, D. Kinley, 'Direct Effect of Directives: Stuck on Vertical Hold', *European Public Law* 1995, 1, p. 79.

2. HvJ 5 oktober 2004, gevoegde zaken C-397/01-403/01, *Pfeiffer e.a.*, ECLI:EU:C:2005:584.

3. HvJ 7 januari 2004, zaak C-201/02, *Delena Wells*, ECLI:EU:C:2004:12.

4. Zie voor deze 'invocabilité d'exclusion' HvJ 30 april 1996, zaak C-194/94, *CIA Securitel*, ECLI:EU:C:1996:172 (in een niet-contractuele relatie) en HvJ 26 september 2000, zaak C-443/98, *Unilever Italia*, ECLI:EU:C:2000:496 (in een contractuele relatie). Een andere term die wordt gebruikt is 'incidentele directe werking', zie P. Craig, 'The Legal Effect of Directives, Policy, Rules and Exceptions', *E.L.Rev.* 2009, p. 349 (364).

5. HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5440.

taire levering, de teruggaaf en de aftrek van voorbelasting) wanneer gebleken is dat de begunstigde onderneming betrokken was, al dan niet bewust, bij een btw-fraudeketen (of ‘carrouselfraude’) dan wel een ‘ploffraude’. De antwoorden van het Hof van Justitie zijn boeiend voor fiscalisten maar ook voor een breder publiek.⁶ Het deed uitspraken over de plicht voor nationale autoriteiten om over te gaan tot weigering van btw-faciliteiten zelfs al zou hiervoor het nationale recht geen expliciete bevoegdheid bevatten (dat laatste was overigens in deze zaak een punt van discussie). Het EU-recht vereist in een dergelijk geval dat de Belastinginspecteur toch overgaat tot terugvordering van eerder verstrekte voordelen, indien de begunstigde (de partij die een teruggaaf kreeg, een btw-vrijstelling voor intracommunautaire levering of een aftrek van voorbelasting) wist, of moest weten, dat ergens in de btw-keten fraude of misbruik van recht in het spel was.

Wat deze zaak voor ‘richtlijn watchers’ interessant maakt,⁷ is zijn relatie tot de regel dat richtlijnen niet direct verplichtingen op de burgers kunnen opleggen. In dat licht lijkt de uitspraak van het Hof van Justitie in *Italmoda* op een omkering van de *Kolpinghuis*-jurisprudentie waarin werd uitgemaakt dat nationale overheden een niet, of onvolledig, omgezette richtlijn niet tegen particulieren kunnen inroepen (het zogenoemde verbod op omgekeerde verticale werking).⁸ Waar het in *Kolpinghuis* ging om een officier van justitie die een café-uitbater wilde vervolgen wegens het als ‘bronwater’ verkopen van kraanwater, ging het in *Italmoda* als gezegd om de terugvordering van onterecht verstrekte btw-faciliteiten.⁹ Op het eerste gezicht zou men zeggen dat er voldoende parallellen zijn tussen deze twee zaken. In beide zaken ging het om een direct werkende richtlijn die werd ‘overtreden’ door de particulier waarop de nationale overheid tot correctieve actie wilde overgaan. Dat zou tot de conclusie leiden dat het Hof van Justitie dus ‘om’ is gegaan in *Italmoda*. Zoals hierna zal worden uiteengezet, vond het Hof van Justitie echter van niet. Het presenteerde de uitspraak veeleer als een verfijning van eerdere jurisprudentie.

Het arrest roept mijns inziens vragen op naar zijn theoretische onderbouwing en naar zijn mogelijke reikwijdte (dat wil zeggen ook buiten het terrein van het Europese btw-recht). Bovendien is de zaak interessant voor de balans tussen enerzijds de noodzaak tot effectieve fraudebestrijding en anderzijds het beginsel van fiscale neu-

traliteit. Vooraleer op deze punten verder wordt ingegaan volgt eerst een uiteenzetting van de zaak *Italmoda* zelf.

De zaak *Italmoda* en de intrekking van onterecht verstrekte btw-faciliteiten

De Nederlandse onderneming *Italmoda* heeft computerartikelen ingekocht in Nederland en in Duitsland en deze vervolgens doorverkocht aan een Italiaanse onderneming.¹⁰ Overeenkomstig de toenmalige Zesde richtlijn zoals omgezet in de Wet op de Omzetbelasting 1968¹¹ had *Italmoda* voor de in Nederland ingekochte goederen aftrek van btw gevraagd maar verzuimd de intracommunautaire verwerving van de in Duitsland gekochte goederen aan te geven, hoewel deze waren vrijgesteld van Duitse btw. Over dezelfde goederen is vervolgens door de Italiaanse contractspartij in Italië geen aangifte gedaan en is verder geen Italiaanse btw afgedragen. Het ‘btw-gat’ viel dus in Italië waar de importeur wel de vrijstelling genoot van de Nederlandse btw als gevolg van de intracommunautaire levering, maar geen Italiaanse btw afdroeg. Nadat de fraude aan het licht kwam, is de Italiaanse fiscus overgegaan tot naheffing van de misgelopen btw. Of deze btw ook daadwerkelijk geïnd is, blijkt niet uit de feiten van de zaak.

De Nederlandse fiscus was van oordeel dat *Italmoda* bewust had deelgenomen aan deze btw-fraude (die op zichzelf dus in Italië plaatsvond, niet in Nederland) en weigerde om die reden (1) het recht op aftrek van voorbelasting, (2) het recht op vrijstelling van de intracommunautaire leveringen en (3) het recht op teruggaaf van (Duitse) btw. Dit leidde tot drie naheffingsaanslagen aan het adres van *Italmoda* die deze betwistte op grond van het feit dat *Italmoda* aan alle formaliteiten van het Nederlandse belastingrecht had voldaan. Het gerechtshof volgde deze redenering waartegen de staatssecretaris van Financiën cassatie aantekende. De Hoge Raad merkte op dat ten tijde van de feiten het Nederlandse recht niet vereiste dat de begunstigde van btw-faciliteiten (recht op aftrek en op vrijstelling) niet bewust was betrokken bij ontduiking van btw of btw-fraude waardoor de wettelijke grondslag voor het weer ontnemen van deze faciliteiten ontbrak, althans in het Nederlandse recht. Daarop besloot de Hoge Raad drie prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie voor te leggen waarvan de volgende twee uiteindelijk werden behandeld:

1. Moeten nationale autoriteiten en de rechters op grond van het EU-recht deze btw-faciliteiten weigeren wanneer er sprake is van btw-fraude en de begunstigde van deze faciliteiten wist of moest weten dat hij

6. HvJ 18 december 2014, gevoegde zaken C-131/13 en C-163/13 en C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën/Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof en Turbu.Com.BV en Turbu.Com Mobile Phone B.V./Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2014:2455.

7. Het is overigens opmerkelijk dat deze zaak werd afgedaan door een gewone kamer bestaande uit vijf rechters.

8. HvJ 8 oktober 1987, zaak 80/86, *Kolpinghuis*, ECLI:EU:C:1987:431, punt 9.

9. De zaak had eigenlijk betrekking op drie zaken: (1) teruggaaf van btw, (2) het recht op aftrek van voorbelasting met btw en (3) het recht op vrijstelling van btw. Dit onderscheid is voor de kern van de zaak verder niet van groot belang. Zie wat dat betreft ook punt 51 van A-G Szpunar: het beginsel van goede trouw is op alle drie de rechten ontleend aan het btw-stelsel ingesteld door de EU (ECLI:EU:C:2014:2217).

10. Het ging daarbij om zogenoemde ‘nummervervaring’, verwerving onder het Nederlandse btw-identificatienummer, tegenwoordig neergelegd in art. 41 Richtlijn 2006/112/EG, *PbEU* 2006, L 347/1.

11. Zie resp. Richtlijn 77/388/EEG, *PbEG* 1977, L 145/1, zoals gewijzigd en de Wet op de Omzetbelasting 1968, *Stb.* 1968, 329.

aan deze fraude deelnam, *zelfs indien de nationale wet niet voorziet in een dergelijke weigering?*

2. Is het antwoord op de eerste vraag ook bevestigend indien de btw-ontduiking zich in een andere lidstaat dan Nederland voerde en de Nederlandse begunstigde van btw-faciliteiten in Nederland aan alle formele voorwaarden ter verkrijging van deze faciliteiten had voldaan?

Het had overigens niet veel gescheeld of deze vragen waren niet door het Hof van Justitie beantwoord. De eerste vraag was ook aan de orde gekomen in de met *Italmoda* gevoegde zaken C-163/13, *Turbu* en C-164/13, *TMP*. Het Hof van Justitie verklaarde in deze twee zaken de vragen niet-ontvankelijk aangezien daar het bestaan van btw-fraude als zodanig nog betwist was, terwijl in *Italmoda* deze onomstotelijk vaststond (wel was er onenigheid over de kwestie of de fraude al dan niet gedeeltelijk formeel in Nederland had plaatsgevonden dan wel enkel in Italië).¹² Hierdoor zouden de gestelde vragen in *Turbu* en *TMP* een hypothetisch karakter hebben.

Het Hof van Justitie begint de beantwoording van de eerste vraag met vast te stellen dat bestrijding van fraude en van misbruik van recht als uitgangspunt besloten ligt in de Zesde richtlijn zelf. Het gaat vervolgens uitvoerig in op het ‘algemeen beginsel’ dat niemand in geval van misbruik of bedrog aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het rechtstelsel van de Unie.¹³ De verplichting tot weigering van btw-faciliteiten in geval de begunstigde wist of moest weten van misbruik en/of bedrog is daarmee de ‘afspiegeling’ van dit algemene beginsel. In dit licht is de plicht voor nationale autoriteiten en rechters om btw-faciliteiten te weigeren absoluut.¹⁴ Aan deze verplichting doet met name niet af dat het recht op teruggaaf van btw de fiscale neutraliteit van het Europese btw-stelsel garandeert.¹⁵ Dan volgt het institutioneel interessante punt dat het Nederlandse recht geen specifieke bepalingen zou bevatten om deze btw-faciliteiten te weigeren in geval van fraude en misbruik. De opmerking van de Nederlandse regering dat het nationale recht, zeker als dit richtlijnconform wordt uitgelegd, wel degelijk hiervoor een grondslag biedt, maakt weinig indruk. Ook als dit namelijk *niet* het geval zou zijn (en zelfs conforme uitleg vruchteloos zou blijken) moet toch worden overgegaan tot terugvordering van onterecht uitbetaalde btw-terug-

gaven en dergelijke op grond van de Zesde richtlijn zelf.¹⁶ Dit doet geen afbreuk aan het algemene uitgangspunt dat richtlijnen niet rechtstreeks verplichtingen op burgers kunnen opleggen. Het weigeren van een voordeel vanwege fraude kan immers volgens het Hof van Justitie niet worden beschouwd als het opleggen van een verplichting. Door de betrokkenheid bij fraude of misbruik voldoet de begunstigde van de faciliteiten immers niet aan de objectieve criteria voor de verlening van deze rechten. Weigering van deze rechten is dan ‘inherent aan het stelsel in welk geval uitdrukkelijke autorisatie voor de nationale autoriteiten en rechters niet is vereist’.¹⁷ Omdat er een recht wordt geweigerd dat niet had mogen zijn verstrekt, kan het alsnog ontnemen hiervan bovendien niet als een sanctie worden beschouwd in de zin van artikel 7 EVRM of artikel 49 Handvest van de Grondrechten (hierna: Handvest) noch als een inbreuk op het vertrouwens- of rechtszekerheidsbeginsel.¹⁸

Ten aanzien van de tweede vraag, aangaande het feit dat de fraude zelf zich voerde in een andere lidstaat (Italië) dan de lidstaat die de btw-faciliteiten weigert (Nederland), is het antwoord van het Hof van Justitie zeer stellig. Fraude met btw doet zich vaak voor in het kader van een keten van handelingen die zich over meerdere lidstaten uitstrekt. Er kan wat dat betreft geen onderscheid worden gemaakt tussen nationale en internationale ketens van handelingen.¹⁹ Dat in Nederland aan alle formele eisen voor het verkrijgen van de btw-faciliteiten is voldaan, doet daar niet aan af. De bewuste betrokkenheid bij de fraude gepleegd in een eerder of later stadium van de keten doet deze rechten tenietgaan, ook als dat feitelijk in een andere lidstaat was.²⁰

De theoretische onderbouwing van de plicht tot weigeren van faciliteiten bij betrokkenheid bij fraude of misbruik

De plicht voor nationale autoriteiten om ten nadele van een particulier btw-faciliteiten te weigeren op grond van de richtlijn zelf rust op twee bouwstenen. Enerzijds is er het algemeen beginsel (waarvan niet geheel duidelijk is hoe ‘algemeen’ het nu precies is, laat staan of het een algemeen beginsel van Unierecht is) dat rechten kunnen worden geweigerd of alsnog ontnomen die door toedoen van fraude of misbruik zijn ontstaan en anderzijds is er het door het Hof van Justitie gemaakte onderscheid tussen ‘rechten ontnemen’ (als aan de materiële voorwaar-

12. Er zou onduidelijkheid zijn of er, feitelijk, inderdaad aan alle formaliteiten was voldaan waardoor ook deze vraag hypothetisch zou zijn. Het Hof van Justitie ging daar niet in mee: de vraag was of het feit dat *eventueel* aan alle *Nederlandsrechtelijke* verplichtingen voldaan was (terwijl de fraude in een andere lidstaat plaatsvond) überhaupt relevant was. Bij een dergelijke vraagstelling maakt het niet uit of er feitelijk op Nederlandse bodem fraude is gepleegd is. In dat geval is de verwijzing niet langer louter hypothetisch.
13. Zie punten 42-46 van *Italmoda*.
14. Overigens niet enkel in geval van bewuste fraude bij een intracommunautaire levering (punt 49), maar ook wanneer de btw-plichtige had moeten weten dat hij bij een btw-carrouselfraude e.d. betrokken was, zie *Italmoda*, punt 50.
15. Zie *Italmoda*, punten 47 en 48. Dit naar aanleiding van een bezwaar dat de Commissie naar voren bracht.

16. Zie *Italmoda*, punt 54.
17. Zie punt 59 van *Italmoda*. Zie voor een mooi, tegengesteld, Nederlands arrest HR 20 februari 1985, *BNB* 1985/128, m.nt. L.F. Ploeger. Zie ook J.H. Jans e.a., *Inleiding tot het Europees Bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2010, p. 117.
18. Zie *Italmoda*, punt 60 en 61.
19. Zie *Italmoda*, punt 65.
20. Zie punten 66 tot 68 van *Italmoda*.

den als neergelegd in de richtlijn niet is voldaan) en ‘verplichtingen opleggen’ (wat een richtlijn traditioneel niet kan).

In welke mate is de *Kolpinghuis*-jurisprudentie van het Hof van Justitie nu herzien? Deze vraag hangt samen met die naar de beargumentering die aan de zaak *Italmoda* ten grondslag ligt. Over de juiste lezing hiervan zou men echter kunnen twisten. Er lijken twee mogelijke interpretaties te zijn: (1) dat het arrest een soort voortzetting is van de *Mangold/Kücükdeveci*-jurisprudentie of (2) dat het een op zichzelf staande nieuwe regel introduceert.

Een voortzetting van de Mangold/Kücükdeveci-jurisprudentie?

Het Hof van Justitie maakt duidelijk dat er een nauwe band is tussen het beginsel dat niemand mag profiteren van door hemzelf gepleegd misbruik of bedrog en de Zesde richtlijn. Het weigeren van een voordeel ontleend aan de richtlijn is immers ‘inherent aan het [btw-, red.] stelsel’.²¹ Er wordt dus een koppeling gemaakt tussen de richtlijn en dit rechtsbeginsel (wellicht een algemeen beginsel van Unierecht)²² dat in ieder geval in de btw-context stevig is verankerd in de EU-rechtsorde.²³

Daarmee vertoont de zaak een parallel met eerdere arresten waarin het Hof van Justitie accepteerde dat richtlijnen direct verplichtingen konden opleggen aan particulieren wanneer deze een nadere concretisering vormen van een algemeen beginsel van Unierecht dan wel van een van de rechten in het Handvest van de Grondrechten (hierna ‘Handvest’). Het onderliggende algemene beginsel van Unierecht in *Mangold* en de Handvestbepaling in *Kücükdeveci* betrof een recht van de particulier (in beide zaken het verbod op leeftijdsdiscriminatie in particuliere arbeidsrelaties), terwijl *Italmoda* betrekking heeft op het weigeren/ontnemen van een recht van de burger (wegens betrokkenheid bij fraude of misbruik). Anders gezegd: het beginsel dat ten grondslag lag aan *Italmoda* beschermt niet de particulier maar de (nationale en Europese) overheid. Dit verschil hoeft echter mijns inziens niet leidend te zijn. Een recht heeft immers ook de keerzijde van de plicht, en zoals we zagen in *Mangold* en *Kücükdeveci* kan die plicht ook komen te liggen op een particulier (in beide gevallen de werkgever die zijn werknemer discriminerend behandelde op grond van leeftijd).

21. Zie punt 59 van *Italmoda*.

22. Zie op dit punt ook HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99, *Emsland-Stärke*, ECLI:EU:C:2000:695, punt 38, waarin de Commissie argumenteerde dat er een algemeen beginsel inzake rechtsmisbruik bestaat in de EU-rechtsorde maar dat dit nog niet als algemeen communautair beginsel is erkend.

23. Dit blijkt helder uit eerdere btw-zaken zoals HvJ 27 september 2007, zaak C-146/05, *Collée*, EU:C:2007/549, HvJ 21 februari 2006, zaak C-454/98, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121 en HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Kittel en Recolta*, ECLI:EU:C:2006/446.

Of een nieuwe, op zichzelf staande, regel?

Er zijn ook argumenten naar voren te brengen om de bovenstaande *Mangold*-constructie af te wijzen en *Italmoda* veeleer te duiden als de introductie van een nieuwe, op zichzelf staande regel. Ten eerste is er het feit dat de Zesde richtlijn geen concretisering vormt van een algemeen rechtsbeginsel als in *Mangold/Kücükdeveci*. Eerder is het andersom: de richtlijn noemt bestrijding van btw-fraude wel, maar concretiseert deze in het geheel niet. In het bijzonder staat nergens concreet in de richtlijn vermeld dat iemand geen recht heeft op teruggaaf en dergelijke van btw in geval van fraude, zelfs als hij niet bewust participeerde in wat later een frauduleuze btw-carrousel bleek te zijn. Het beginsel dat iemand niet mag profiteren van fraude mag dan ‘inherent’ zijn aan de Zesde richtlijn, deze laatste is er geen verdere uitwerking van. Zo beperkte artikel 28quater, A, Zesde richtlijn zich ertoe te stellen dat de lidstaten btw-vrijstelling verlenen ‘onder de voorwaarden die zij vaststellen om (...) fraude te voorkomen’.²⁴

Ten tweede lijkt de *Mangold/Kücükdeveci*-leer sowieso achterhaald. In recente zaken waar deze samenhang voor de hand lag, zoals de zaken *Römer* en *Dominguez*, werd deze lijn al niet meer gevolgd.²⁵ Belangrijker nog, de *AMS*-uitspraak van het Hof van Justitie kan worden uitgelegd als een definitief van de hand wijzen van de ‘*Mangold*-constructie’. In deze zaak eisten werknemers van hun werkgever dat deze alsnog een ondernemingsraad zou oprichten omdat het Franse recht ten onrechte bepaalde werknemers uitsloot bij de berekening van de minimumomvang van een onderneming met verplichte ondernemingsraad.²⁶ Dat deze wet in strijd was met Richtlijn 2002/14/EG inzake informatie en raadpleging van werknemers stond buiten kijf. Ondanks een overtuigend betoog van advocaat-generaal Cruz Villalón dat in deze horizontale situatie de richtlijn kon worden toegepast in samenhang met het onderliggende artikel 27 Handvest (het recht op informatie en raadpleging voor werknemers) oordeelde het Hof van Justitie dat directe toepassing van deze regel enkel zou kunnen plaatsvinden op grond van het Handvest zelf (waarvoor deze te onduidelijk en voorwaardelijk was geformuleerd). De

24. Waarbij een begrip als ‘fraude’ bijvoorbeeld niet nader wordt gedefinieerd. Deze bepaling is momenteel te vinden in art. 131 van Richtlijn 2006/112/EG die de Zesde richtlijn heeft vervangen, *PbEU* 2006, L 347/1.

25. Zie hierover nader Pech, L., *Between Judicial Minimalism and Avoidance: The Court of Justice’s Sidestepping of Fundamental Constitutional Issues in Römer and Dominguez*, *CMLRev.* 49, 2012, p. 184. Zo zou in HvJ 24 januari 2012, zaak C-282/10, *Dominguez*, ECLI:EU:C:2012:33, de samenhang kunnen worden onderzocht tussen Richtlijn 2003/88/EG inzake o.a. het recht op jaarlijkse betaalde vakantie en het daarmee corresponderende art. 31 lid 2 Hv, hetgeen het Hof van Justitie niet deed. Zie ook HvJ 10 mei 2011, zaak C-147/08, *Römer*, ECLI:EU:C:2011:286, waar het beginsel van non-discriminatie wegens seksuele geaardheid de werking van Richtlijn 2000/78/EG niet kon versterken omdat de implementatiedeadline van deze richtlijn nog liep.

26. HvJ 15 januari 2014, zaak C-176/12, *AMS*, ECLI:EU:C:2014:2.

Waele leest deze uitspraak als een terugbrengen van 'Mangold' tot situaties waar de richtlijn een 'rechtstreekse vertolking' is van de richtlijn (wat in *Italmoda* niet gezegd kan worden).²⁷ Naar mijn mening gaat *AMS* echter verder en sneed het Hof van Justitie de link tussen beginsel/handvestbepaling en de richtlijn definitief door. Directe werking van de bepalingen van het Handvest of van algemene beginselen van EU-recht moeten dan altijd op hun eigen merites worden beoordeeld, niet op grond van hun samenhang met secundair Unierecht.²⁸ Welke van deze twee lezingen men ook aanhoudt, uit *AMS* volgt dat de *Mangold/Küçükdeveci*-lijn buiten spel staat voor nadere duiding van *Italmoda*. Concluderend kan dus gesteld worden dat het Hof van Justitie in *Italmoda* een nieuwe regel heeft geïntroduceerd waaruit blijkt dat het ontnemen van ten onrechte verleende rechten die voortvloeien uit een EU-richtlijn niet gelijk is aan het opleggen van plichten op grond van diezelfde richtlijn. Dit uitgangspunt wordt door het Hof van Justitie bovendien als 'Uniebreed' gepresenteerd, dat wil zeggen niet noodzakelijk beperkt tot de context van het btw-recht,²⁹ niettegenstaande het feit dat de in *Italmoda* aangehaalde rechtspraak bijna uitsluitend btw-zaken betreft.³⁰ Omdat dit niet moet worden gezien als een samenspel tussen een beginsel en, specifiek, de Zesde richtlijn is deze regel op allerhande EU-wetgeving van toepassing. Indien niet aan de objectieve vereisten voor verkrijging van een recht, zoals neergelegd in de richtlijn, is voldaan, kunnen en moeten nationale autoriteiten deze rechten weigeren of alsnog ontnemen ongeacht wat het nationale recht daarover bepaalt. De potentiële reikwijdte van *Italmoda* is daarmee niet te onderschatten.

De implicaties van de nieuwe 'Italmoda-regel'

De 'Italmoda-regel' roept nieuwe vragen op wat betreft zijn toepassingsbereik. Dit kan wellicht het beste worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld geheel

27. Zie H.C.F.J.A. De Waele, 'Horizontale Werking van het EU-Grondrechtenhandvest, de kogel is door de kerk', *NTER* 2014/5, p. 158.
28. Zie punt 47 van de uitspraak van het Hof van Justitie in *AMS*: 'In *Küçükdeveci* volstond het beginsel van non-discriminatie op grond van leeftijd, neergelegd in artikel 21, lid 1, van het Handvest, op zich om aan particulieren een subjectief recht te verlenen waarop als zodanig een beroep kan worden gedaan.'
29. Zie punten 43 en 56 van *Italmoda*: justitiabelen kunnen in geval van misbruik geen beroep doen op 'Unierecht'. Zie ook punt 51 van de opinie van A-G Szpunar waarin deze spreekt over een 'algemeen beginsel van goede trouw'.
30. HvJ 27 september 2007, zaak C-146/05, *Collée*, EU:C:2007/549; HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Kittel en Recolta*, ECLI:EU:C:2006/446; HvJ 13 februari 2014, zaak C-18/13, *Maks Pen*, ECLI:EU:C:2014/69; HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, *Fini H*, EU:C:2005:128; HvJ 21 juni 2012, zaak C-80/11, *Mahagében*, ECLI:EU:C:2012:373; en HvJ 28 juli 2011, zaak C-400/09, *Breitsohl*, ECLI:EU:C:2000:304. Er wordt echter ook verwezen naar HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99, *Emsland-Stärke*, ECLI:EU:C:2000:695, punt 51 dat betrekking had op uitvoerrestituties in een landbouwverordening.

buiten de btw-sfeer. Neem de *droit de suite* ('volgrecht')-richtlijn die aan kunstenaars het recht geeft op een vergoeding voor iedere latere transactie van hun kunstwerk tussen opeenvolgende eigenaren.³¹ Gesteld dat een kunstenaar over een kunstwerk dit volgrecht had ontvangen, terwijl later blijkt dat hij zich ten onrechte had uitgegeven als de auteur van het kunstwerk? Kan hem in dat geval het *droit de suite* worden ontnomen ook als de uitvoeringswet van de *droit de suite*-richtlijn hierin niet voorziet? Dit gebrek aan sanctionering zou een onjuiste implementatie van de richtlijn inhouden, maar dit gebrek aan de kant van de lidstaat zou een terugeisen van een ten onrechte uitbetaalde *droit de suite*-vergoeding niet in de weg staan in een civiel geschil. De richtlijn (althans de materiële voorwaarden voor het verkrijgen van het *droit de suite* die deze behelst) zou dan volstaan.

Een vergelijkbaar punt is de vraag of het strafrecht immuun is voor de 'Italmoda-regel'. Het principe dat omgekeerde verticale werking bij richtlijnen niet mogelijk is, is immers oorspronkelijk ontwikkeld in een strafrechtelijke context (de zaak *Kolpinghuis*). De gevoeligheid van de strafrechtelijke context is keer op keer erkend door het Hof van Justitie. Zo bleek in *Berlusconi*³² dat de richtlijnconforme uitleg van nationaal recht niet tot gevolg mag hebben dat met terugwerkende kracht zwaardere sancties zouden worden opgelegd aan een individu (in casu Berlusconi e.a.). Maar het betrof dan ook de oplegging van een sanctie, of, in de bredere termen van de 'Italmoda-regel', een verplichting. In *Italmoda* zelf maakte het Hof van Justitie dan ook het punt dat het weigeren van (btw-)faciliteiten wegens betrokkenheid bij fraude niet gelijk staat aan het opleggen van een 'sanctie' in de zin van artikel 49 Hv en 7 EVRM.³³ Hieruit zou dan kunnen worden afgeleid dat het 'ontnemen van een recht' dat ten onrechte is verkregen ook kan worden afgenomen op grond van een (RVVR-)richtlijn in een strafrechtelijke context. Daarmee is een verdere inperking van de *Kolpinghuis*- (of beter de *Berlusconi*-)regel een feit.³⁴

De balans tussen effectieve fraudebestrijding en fiscale neutraliteit

De tweede vraag die in *Italmoda* aan het Hof van Justitie werd voorgelegd raakt aan een fiscaal aspect van de zaak

31. Richtlijn 2001/84/EG van de Raad en het Europees Parlement betreffende het volgrecht ten behoeve van een auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, *PbEU* 2001, L 272/32.
32. HvJ 3 mei 2005, gevoegde zaken C-387/02, C-391/02 en C-403/02, *Berlusconi e.a.*, ECLI:EU:C:2005:270. Zie ook HvJ 18 juni 2005, zaak C-105/03, *Maria Pupino*, ECLI:EU:C:2005:386, punt 45.
33. Zie punt 61 van *Italmoda*.
34. Neem bijvoorbeeld Kaderbesluit 2002/475/JBZ inzake terrorismebestrijding, *PbEU* 2002, L 164/3. Art. 8 onder a bepaalt dat een onderneming die betrokken was bij een terroristische aanslag door de lidstaat bepaalde rechten op uitkeringen of subsidies kan worden ontnomen.

dat niet onbesproken mag blijven. Het betreft de fiscale neutraliteit van het Europese btw-stelsel waaruit voortvloeit dat een goed niet dubbel belast wordt. Als gezegd, het 'btw-gat' viel in Italië waar de Italiaanse afnemer over de geïmporteerde computerartikelen geen Italiaanse btw afdroeg. Doordat Italmoda dit wist of had moeten weten moest de vrijstelling van Nederlandse btw over deze intracommunautaire levering worden geweigerd met een naheffing als gevolg. Echter, de Italiaanse autoriteiten hebben ook alsnog Italiaanse btw gevorderd van de Italiaanse contractspartij. De beantwoording van de tweede vraag leende zich goed om hierover nader uit te weiden, maar dat doet het Hof van Justitie niet, althans niet uitputtend. Het begint met de stelling dat 'de belastingneutraliteit er niet aan in de weg staat dat dit recht [*in casu* op aftrek, *red.*] niet wordt geweigerd aan een belastingplichtige in geval van fraude'.³⁵ Of fraudebestrijding echter in alle omstandigheden de fiscale neutraliteit *overrulet*, is hiermee niet gezegd. Wel valt op dat het Hof van Justitie zich niet imperatief uitsprekt. Als de fraude in een andere lidstaat is gepleegd, *kunnen* aftrek, vrijstelling en teruggaaf worden geweigerd in de staat waar de betrokkene bij de fraude is gevestigd en waar deze verder aan alle formaliteiten heeft voldaan.³⁶ Het is spijtig dat het Hof van Justitie hier niet meer over zegt.³⁷ De concrete vraag is immers of de btw-vrijstelling wederom kan worden toegekend als later blijkt dat de Italiaanse btw alsnog is geïnd.

Als het arrest toch zo moet worden uitgelegd dat dubbele heffing verplicht zou zijn ongeacht de (latere) recuperatie van de misgelopen btw, zou het een opmerkelijk contrast vertonen met andere recente uitspraken van het Hof van Justitie over de verhouding tussen effectieve fraudebestrijding en fiscale neutraliteit. Zo bleek in *Prankl*,³⁸ een accijnszaak over intracommunautair verkeer van tabaksartikelen die illegaal de EU waren binnengesmokkeld, dat waar twee lidstaten de fraude hadden opgespoord, ze niet beide de accijns konden heffen. Het beginsel van voorkoming van dubbele belasting dat ten grondslag ligt aan de EU-regels inzake accijns verzet zich daartegen.³⁹ Meer bepaald oordeelde het Hof van Justitie dat 'niet op goede gronden kan worden standgehouden dat de Uniewetgever meer belang heeft willen hechten aan de preventie van fraude door algemeen toe te staan dat bij illegaal vervoer van accijnsproducten alle lidstaten van doorvoer accijns heffen'. Ook het arrest *Macikowski* dat dateert van ná de zaak *Italmoda* lijkt niet te rijmen met een al te makkelijke acceptatie van dubbele heffing.⁴⁰ Toen het Hof van Justitie zich moest uitspreken over een Poolse maatregel die verlies aan btw-inkomsten moest tegengaan stelde het nog maar eens dat

'waarborgen voor de juiste inning van de belasting en voorkoming van fraude niet verder mogen gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is noch afbreuk doen aan de btw-neutraliteit'.⁴¹

De twee beginselen die het Hof van Justitie in *Macikowski* aanhaalt, proportionaliteit en fiscale neutraliteit, zouden toch geweld worden aangedaan als dubbele btw-inning de hoofdregel moet zijn, ook als later alsnog geïnd wordt bij de primaire btw-fraudeur. Gezien het praktische belang van deze vraag is het jammer dat het Hof van Justitie niet meer duidelijkheid verschaftte op dit punt.

35. Zie punten 47 en 48 van *Italmoda*.

36. Zie punt 69 van *Italmoda*.

37. Zie M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, 'Italmoda, wat past klopt niet', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2015/655, die eveneens aannemen dat een dubbele heffing van btw in geval van fraude mogelijk is.

38. Zie HvJ 5 maart 2015, zaak C-175/14, *Prankl*, ECLI:EU:C:2015:142.

39. Zie Richtlijn 92/12/EEG; inmiddels geïncorporeerd in Richtlijn 2008/118/EG, *PbEU* 2009, L 9/1.

40. Zie HvJ 26 maart 2015, zaak C-499/13, *Macikowski*, ECLI:EU:C:2015:201.

41. Zie *Macikowski*, punt 37. De Poolse wet schreef voor dat bij openbare verkoop niet de btw-plichtige/eigenaar de btw af moest dragen maar de deurwaarder. Dit werd uiteindelijk niet in strijd bevonden met Richtlijn 2006/112/EG.