



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

22 oktober 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn — Recht op aftrek — Weigering — Verkoop door een als niet-bestaande beschouwde entiteit”

In zaak C-277/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 6 maart 2014, ingekomen bij het Hof op 5 juni 2014, in de procedure

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, vertegenwoordigd door P. Szczerbiak en T. Szymański als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

* Procestaal: Pools.

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 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 (PB L 128, blz. 41; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (hierna: „PPUH Stehcemp”) en de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (directeur van de belastingkamer van Łódź) over diens weigering van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die PPUH Stehcemp als voorbelasting heeft voldaan over als verdacht aangemerkte handelingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de levering van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” onderworpen aan de btw.
- 4 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”
- 5 Onder „levering van een goed” wordt ingevolge artikel 5, lid 1, van deze richtlijn verstaan de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.
- 6 Artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1.

 - a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;
 - b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]"

7 Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

8 Artikel 17, lid 2, onder a), van deze richtlijn bepaalt in de uit artikel 28 septies, punt 1, ervan voortvloeiende versie:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten”.

9 Artikel 18, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn, in de uit artikel 28 septies, punt 2, ervan voortvloeiende versie, bepaalt dat om zijn in artikel 17, lid 2, onder a) van deze richtlijn bedoelde recht op aftrek te kunnen uitoefenen, de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur.

10 Dat artikel 22, dat behoort tot hoofdstuk XIII van deze richtlijn, „Verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting zijn gehouden”, bepaalt in lid 1, onder a), lid 3, onder b), lid 4, onder a), en lid 5, in de uit artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn voortvloeiende versie:

„1.

a) Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige. De lidstaten staan onder door hen vast te stellen voorwaarden toe dat de belastingplichtige hiervoor elektronische middelen gebruikt en mogen het gebruik van elektronische middelen ook verplicht stellen.

[...]

3. [...]

b) Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig punt a), eerste, tweede en derde alinea, uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

- de datum van uitreiking;
- een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- het in lid 1, onder c), bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht;
- het in lid 1, onder c), bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een goederenlevering als bedoeld in artikel 28 quater, onderdeel A, heeft afgenomen;
- de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in punt a), tweede alinea, bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, exclusief belasting, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- het toegepaste btw-tarief;
- het te betalen btw-bedrag, tenzij er een specifieke regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]

4.

- a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit tijdvak kan door de lidstaten worden vastgesteld op een, twee of drie maanden. De lidstaten kunnen evenwel andere tijdvakken vaststellen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn. De lidstaten staan onder door hen vast te stellen voorwaarden toe dat de belastingplichtige hiervoor elektronische middelen gebruikt en mogen het gebruik van elektronische middelen ook verplicht stellen.[...]

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de [btw] bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

Pools recht

- 11 Artikel 5, lid 1, punt 1, van de wet inzake de belasting over goederen en diensten (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535; hierna: „btw-wet”) bepaalt dat aan de belasting over goederen en diensten zijn onderworpen, de goederenleveringen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel worden verricht.
- 12 Ingevolge artikel 7, lid 1, van deze wet wordt onder „goederenlevering” in de zin van artikel 5, lid 1, punt 1 verstaan, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken.
- 13 Artikel 15, leden 1 en 2, van deze wet luidt:

„1. Belastingplichtig zijn rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de personen die natuurlijke rijkdommen winnen, en van de landbouwers, alsmede de werkzaamheden van personen die een vrij beroep uitoefenen, zelfs wanneer

de handeling eenmalig is verricht in omstandigheden die wijzen op het voornemen, de handeling herhaaldelijk te verrichten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd, de exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke zaken om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

- 14 Ingevolge artikel 19, lid 1, van de btw-wet ontstaat de belastingschuld op het tijdstip waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht.
- 15 Overeenkomstig artikel 86, lid 1, van deze wet heeft de in artikel 15 van deze wet bedoelde belastingplichtige het recht om van de door hem verschuldigde belasting het bedrag van de voorbelasting af te trekken, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor zijn belastbare activiteiten. Lid 2 van dat artikel 86 bepaalt dat het bedrag van de voorbelasting gelijk is aan de som van de btw-bedragen die zijn opgegeven in de facturen die de belastingplichtige heeft ontvangen voor de verwerving van goederen en diensten.
- 16 Artikel 14, lid 2, punt 1, onder a), van het besluit van de minister van Financiën van 27 april 2004 tot uitvoering van enkele bepalingen van de wet inzake de belasting over goederen en diensten (Dz. U. nr. 97, volgnummer 970), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „besluit van 27 april 2004”), bepaalt dat wanneer de verkoop van goederen of diensten wordt gestaafd met facturen of herstelfacturen die zijn opgesteld door een marktdeelnemer die niet bestaat of geen facturen of herstelfacturen mag opstellen (hierna: „niet-bestaande marktdeelnemer”), deze facturen en de douanedocumenten geen recht geven op een vermindering van de verschuldigde belasting of op teruggaaf van het verschil in belasting of van de voorbelasting.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 17 In de loop van 2004 heeft PPUH Stehcemp herhaaldelijk dieselbrandstof aangekocht voor verbruik in het kader van haar economische activiteit. De facturen voor die brandstofaankopen zijn opgesteld door Finnet sp. z o.o. (hierna: „Finnet”). PPUH Stehcemp heeft de over deze brandstofaankopen voldane btw afgetrokken.
- 18 Na een belastingcontrole heeft de belastingdienst bij besluit van 5 april 2012 PPUH Stehcemp het recht op aftrek van deze btw geweigerd op grond dat de facturen voor deze brandstofaankopen waren opgesteld door een niet-bestaande marktdeelnemer.
- 19 De directeur van de belastingkamer van Łódź heeft dat besluit bij besluit van 29 mei 2012 bevestigd aangezien Finnet gelet op de in het besluit van 27 april 2004 vastgestelde criteria moest worden beschouwd als een niet-bestaande marktdeelnemer die geen goederenleveringen kon verrichten. De vaststelling dat Finnet niet bestond, was gesteund op een geheel van elementen, waaronder het feit dat deze vennootschap niet voor btw-doeleinden was geregistreerd, geen belastingaangiften indiende en geen belasting betaalde. Bovendien publiceerde deze vennootschap haar jaarrekening niet en was zij niet in het bezit van een vergunning voor de verkoop van vloeibare brandstof. Het gebouw waarin volgens het handelsregister haar maatschappelijke zetel was gevestigd, was in verval, waardoor elke economische activiteit daar onmogelijk was. Ten slotte bleek elke poging om in contact te treden met Finnet of de persoon die in het handelsregister als haar directeur was vermeld, op niets uit te lopen.
- 20 PPUH Stehcemp heeft tegen het besluit van de directeur van de belastingkamer van Łódź van 29 mei 2012 beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (bestuursrechter van het woiwodschap Łódź), die het beroep heeft verworpen op grond dat Finnet ten tijde van de betrokken handelingen een niet-bestaande marktdeelnemer was en PPUH Stehcemp niet de vereiste zorgvuldigheid aan de dag had gelegd doordat zij had nagelaten te controleren of deze handelingen frauduleus waren.

- 21 PPUH Stehcemp heeft cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter) wegens schending van artikel 86, leden 1 en 2, punt 1, onder a), van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.
- 22 Ter onderbouwing van haar cassatieberoep stelt PPUH Stehcemp dat het in strijd met het beginsel van neutraliteit van de btw zou zijn om een belastingplichtige die te goeder trouw is, het recht op aftrek te weigeren. Van Finnet zou zij inschrijvingsdocumenten hebben ontvangen waaruit blijkt dat deze vennootschap legaal activiteiten uitoefent, te weten een uittreksel uit het handelsregister, de toekenning van een fiscaal identificatienummer en een attest van toekenning van een statistisch identificatienummer.
- 23 De verwijzende rechter heeft vragen bij het belang dat in de rechtspraak van het Hof wordt gehecht aan de goede trouw van de belastingplichtige binnen de context van het recht op aftrek van de btw (zie met name arresten *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16; *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, alsmede beschikkingen *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, en *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184). Volgens hem kan de goede trouw van de belastingplichtige geen recht op aftrek van de btw doen ontstaan wanneer niet is voldaan aan de materiële voorwaarden voor dat recht. Hij vraagt zich met name af of een verwerving van goederen als een goederenlevering kan worden gekwalificeerd wanneer in de facturen betreffende die handeling een niet-bestaande marktdeelnemer is vermeld en de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de betrokken goederen onmogelijk kan worden vastgesteld. Een niet-bestaande marktdeelnemer kan immers noch de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken overdragen, noch betaling in ontvangst nemen. In die omstandigheden beschikt de belastingdienst evenmin over een opeisbare belastingvordering, zodat geen belasting verschuldigd is.
- 24 Gelet op deze overwegingen heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Dienen artikel 2, punt 1, artikel 4, leden 1 en 2, artikel 5, lid 1, en artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat het bij een handeling die wordt verricht in omstandigheden als die welke in de zaak voor de nationale rechter aan de orde zijn, waarin noch de belastingplichtige noch de belastingdienst in staat is om de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen vast te stellen, gaat om een levering van goederen?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: dienen artikel 17, lid 2, onder a), artikel 18, lid 1, onder a), en artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale bepalingen, volgens welke – in omstandigheden als die welke in de zaak voor de nationale rechter aan de orde zijn – de belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van voorbelasting daar de factuur werd opgesteld door een persoon die niet de daadwerkelijke leverancier van het goed was en het niet mogelijk is om de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van het goed vast te stellen en deze te verplichten de belasting te voldoen, dan wel de persoon aan te wijzen die daartoe op grond van artikel 21, lid 1, onder c), van de Zesde richtlijn gehouden is wegens het opstellen van de factuur?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 25 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke een belastingplichtige het recht wordt geweigerd op aftrek van de btw die is verschuldigd of is voldaan over aan hem

geleverde goederen, op grond dat de factuur is opgesteld door een marktdeelnemer die, gelet op de in deze regeling vastgestelde criteria, moet worden beschouwd als een niet-bestaande marktdeelnemer en de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen onmogelijk kan worden vastgesteld.

- 26 Volgens vaste rechtspraak vormt het in de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn bedoelde recht op aftrek een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat, in beginsel, niet kan worden beperkt en dat onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie in die zin arresten Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 25 en 26, en Petroma Transports e.a., C-271/12, EU:C:2013:297, punt 22).
- 27 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arresten Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punt 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 25, alsmede beschikkingen Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punt 27, en Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punt 25).
- 28 Met betrekking tot de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het recht op aftrek ontstaat, blijkt uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht (zie in die zin arresten Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punt 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 26, en Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 29, alsmede beschikking Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punt 27).
- 29 Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, bepaalt artikel 18, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur. Ingevolge dat artikel 22, lid 3, onder b), moet de factuur met name het btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederen heeft geleverd, zijn volledige naam en zijn volledig adres, alsmede de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen afzonderlijk vermelden.
- 30 In het hoofdgeding blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat PPUH Stehcemp, die het recht op aftrek wenst uit te oefenen, een belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn is, de op de door Finnet opgestelde facturen vermelde goederen, te weten brandstof, daadwerkelijk heeft ontvangen en betaald en deze goederen in een later stadium heeft gebruikt voor haar belaste handelingen.
- 31 De verwijzende rechter gaat evenwel ervan uit dat de op de betrokken factuur vermelde handeling geen recht op aftrek van de voorbelasting kan doen ontstaan omdat Finnet, ook al zou deze vennootschap in het handelsregister zijn ingeschreven, moet worden beschouwd, gelet op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, als een niet-bestaande marktdeelnemer ten tijde van deze brandstofleveringen. Dat deze marktdeelnemer niet bestaat, blijkt volgens de verwijzende rechter met name uit het feit dat Finnet niet voor btw-doeleinden was geregistreerd, geen belastingaangiften indiende, geen belasting betaalde en niet in het bezit was van een vergunning voor de verkoop van vloeibare brandstof. Bovendien was het onmogelijk om in het gebouw, waarin haar maatschappelijke zetel naar verluidt was gevestigd, enige economische activiteit uit te oefenen wegens de vervallen staat ervan.

- 32 Van oordeel dat een dergelijke niet-bestaande marktdeelnemer, volgens de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, noch goederen kan leveren noch voor een dergelijke goederenlevering een factuur kan opstellen, komt de verwijzende rechter tot de slotsom dat er geen sprake is van een goederenlevering in de zin van deze richtlijn aangezien de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van deze goederen evenmin kon worden vastgesteld.
- 33 Diengaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het criterium dat de leverancier van de goederen bestaat of het recht heeft facturen op te stellen, zoals dat blijkt uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling zoals uitgelegd door de verwijzende rechter, niet behoort tot de in de punten 28 en 29 van dit arrest vermelde voorwaarden voor het recht op aftrek. Integendeel, artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn bepaalt dat deze leverancier een belastingplichtige in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn moet zijn. De criteria op basis waarvan volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling zoals uitgelegd door de verwijzende rechter, moet worden beoordeeld of de leverancier bestaat of het recht heeft om facturen op te stellen, mogen dus niet ingaan tegen de vereisten die voortvloeien uit de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van die bepalingen.
- 34 Volgens artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig economische activiteiten als fabrikant, handelaar of dienstverrichter verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten. Daaruit volgt dat het begrip „belastingplichtige” ruim wordt gedefinieerd aan de hand van de feitelijke omstandigheden (zie arrest Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 30).
- 35 Wat Finnet betreft, blijkt een dergelijke economische activiteit niet uitgesloten te zijn gelet op de omstandigheden waarin de betrokken brandstofleveringen hebben plaatsgevonden. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de omstandigheid, die de verwijzende rechter onder de aandacht brengt, dat in het gebouw waarin de maatschappelijke zetel van Finnet is gevestigd, onmogelijk enige economische activiteit kan worden uitgeoefend wegens de vervallen staat ervan, aangezien een dergelijke vaststelling niet uitsluit dat deze activiteit op een andere plaats dan op de maatschappelijke zetel kan worden uitgeoefend. Met name wanneer de betrokken economische activiteit bestaat in goederenleveringen als deel van meerdere opeenvolgende verkopen, kan de eerste koper en de wederverkoper van deze goederen zich ertoe beperken de eerste verkoper opdracht te geven de betrokken goederen rechtstreeks naar de tweede koper te vervoeren (zie beschikkingen Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punt 34, en Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punt 32), zonder noodzakelijkerwijs zelf te beschikken over de opslagruimte en vervoermiddelen die onontbeerlijk zijn om de betrokken goederen te leveren.
- 36 Evenmin kan automatisch worden geconcludeerd dat ten tijde van de betrokken leveringen geen economische activiteit bestond op basis van de eventuele onmogelijkheid om in een administratieve procedure in contact te treden met Finnet of de persoon die in het handelsregister als haar directeur is opgegeven, aangezien deze pogingen om contact te leggen zijn ondernomen tijdens een periode vóór of na die leveringen.
- 37 Uit artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn blijkt bovendien niet dat de hoedanigheid van belastingplichtige afhangt van een machtiging of vergunning die de administratie moet verlenen voor de uitoefening van een economische activiteit (zie in die zin arrest Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 30).
- 38 Artikel 22, lid 1, onder a), van deze richtlijn bepaalt weliswaar dat iedere belastingplichtige opgave moet doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige, maar, hoewel deze opgave belangrijk is voor de goede werking van het btw-stelsel, kan zij geen bijkomende voorwaarde vormen waaraan moet zijn voldaan opdat een persoon als belastingplichtige in de zin van

artikel 4 van deze richtlijn wordt beschouwd, aangezien dat artikel 22 deel uitmaakt van hoofdstuk XIII, „Verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting zijn gehouden”, van deze richtlijn (zie in die zin arrest Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 31).

- 39 Bijgevolg kan deze hoedanigheid evenmin ervan afhangen of is voldaan aan de uit de leden 4 en 5 van dat artikel 22 voortvloeiende verplichtingen van de belastingplichtige om een belastingaangifte in te dienen en btw te betalen. A fortiori kan de erkenning van de hoedanigheid van belastingplichtige niet ervan afhangen of de verplichting om de jaarrekening te publiceren of om over een vergunning voor de verkoop van brandstof te beschikken is nagekomen aangezien deze verplichtingen niet door de Zesde richtlijn in het leven zijn geroepen.
- 40 In deze context heeft het Hof ook geoordeeld dat een eventuele niet-nakoming door de goederenleverancier van de verplichting opgave te doen van het begin van zijn belastbare activiteit geen afbreuk kan doen aan het recht van de afnemer van de geleverde goederen om de erover voldane btw in aftrek te brengen. Deze afnemer heeft dus het recht op aftrek, ook al is de leverancier van de goederen een belastingplichtige die niet voor btw-doeleinden is geregistreerd, wanneer de voor deze goederen uitgereikte facturen alle door artikel 22, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de opsteller van deze facturen en van de aard van deze goederen (zie in die zin arresten Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punten 33, 36 en 38, en Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 32).
- 41 Naar het oordeel van het Hof volgt daaruit dat de belastingdienst het recht op aftrek niet kan weigeren op grond dat de opsteller van de factuur niet langer een vergunning van eenmansondernemer heeft en dus niet langer gerechtigd is zijn btw-identificatienummer te gebruiken, wanneer deze factuur alle door dat artikel 22, lid 3, onder b), vereiste gegevens bevat (zie in die zin arrest Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 33).
- 42 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de facturen voor de betrokken handelingen overeenkomstig deze bepaling melding maken van met name de aard van de geleverde goederen en het bedrag van de verschuldigde btw, alsook van de naam, het btw-identificatienummer en het adres van de maatschappelijke zetel van Finnet. Bijgevolg kan op grond van de omstandigheden waarop de verwijzende rechter de aandacht heeft gevestigd en die in punt 31 van dit arrest zijn samengevat, niet worden geconcludeerd dat Finnet niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft en kan bijgevolg PPUH Stehcemp niet het recht op aftrek worden geweigerd.
- 43 Daaraan dient in de tweede plaats te worden toegevoegd dat met betrekking tot de betrokken brandstofleveringen ook was voldaan aan de in punt 28 van dit arrest genoemde andere materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, ook al was Finnet gelet op het besluit van 27 april 2004 eventueel een niet-bestaande marktdeelnemer.
- 44 Aangezien het in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „levering van een goed” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar naar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie met name arresten Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7, en Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak), kan op basis van feit dat Finnet eventueel niet de macht heeft om juridisch te beschikken over de betrokken goederen, immers niet worden uitgesloten dat er sprake is van een levering van deze goederen in de zin van deze bepaling, aangezien deze goederen daadwerkelijk zijn overhandigd aan PPUH Stehcemp, die ze heeft gebruikt voor haar belaste handelingen.
- 45 Bovendien was de btw die PPUH Stehcemp daadwerkelijk heeft betaald over de betrokken brandstofleveringen, volgens de gegevens in het aan het Hof overgelegde dossier ook „verschuldigd of voldaan” in de zin van artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn. Volgens vaste rechtspraak is

immers bij elke transactie inzake productie of distributie btw verschuldigd, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie met name arresten *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 54; *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 49, en *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 28). Of de leverancier van de betrokken goederen de over deze verkopen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist heeft betaald, is derhalve niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting (zie in die zin arresten *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 54, en *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punt 25).

- 46 Blijkens de verwijzingsbeslissing is de verwijzende rechter gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding evenwel van oordeel dat de betrokken handelingen niet door Finnet zijn verricht, maar door een andere marktdeelnemer wiens identiteit niet kon worden vastgesteld, zodat de belastingdienst de belasting over deze handelingen niet heeft kunnen invorderen.
- 47 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Derhalve 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 (zie arresten *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 35 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26).
- 48 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar dit geldt ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude. In dergelijke omstandigheden moet de betrokken belastingplichtige voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen (zie arresten *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27).
- 49 Wanneer is voldaan aan de in de Zesde richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek, is het daarentegen niet verenigbaar met de in deze richtlijn vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was (zie in die zin arresten *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punten 51, 52 en 55; *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 44-46 en 60, en *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 44, 45 en 47).
- 50 Het is de taak van de belastingdienst, na fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de factuur te hebben vastgesteld, om aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van de factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan (zie in die zin arresten *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 45, en *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, punt 64).
- 51 Het hangt voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval af welke maatregelen in dat geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder stadium (zie arrest *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 59, en beschikking *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, punt 37).

- 52 Hoewel een dergelijke belastingplichtige, wanneer hij beschikt over aanwijzingen op basis waarvan onregelmatigheden of fraude kunnen worden vermoed, ertoe verplicht kan worden om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen te kopen of diensten te betrekken, teneinde zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid, kan de belastingdienst echter niet op algemene wijze vereisen dat deze belastingplichtige nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, de betrokken goederen in bezit had en kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling is nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt (zie in die zin arresten Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 60 en 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 49, alsmede beschikking Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punten 38 en 39).
- 53 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke een belastingplichtige het recht wordt geweigerd op aftrek van de btw die is verschuldigd of is voldaan over aan hem geleverde goederen, op grond dat de factuur is opgesteld door een marktdeelnemer die, gelet op de in deze regeling vastgestelde criteria, moet worden beschouwd als een niet-bestaande marktdeelnemer en de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen onmogelijk kan worden vastgesteld, tenzij aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de belastingplichtige wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, is aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat deze levering deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

- 54 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:

De bepalingen 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 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke een belastingplichtige het recht wordt geweigerd op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die is verschuldigd of is voldaan over aan hem geleverde goederen, op grond dat de factuur is opgesteld door een marktdeelnemer die, gelet op de in deze regeling vastgestelde criteria, moet worden beschouwd als een niet-bestaande marktdeelnemer en de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen onmogelijk kan worden vastgesteld, tenzij aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de belastingplichtige wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, is aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat deze levering deel uitmaakte van fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen