



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

18 december 2014*

„Prejudiciële verwijzingen — Btw — Zesde richtlijn — Overgangsregeling voor het handelsverkeer tussen de lidstaten — Binnen de Gemeenschap verzonden of vervoerde goederen — Fraude gepleegd in de lidstaat van aankomst — Inaanmerkingneming van de fraude in de lidstaat van verzending — Weigering van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf — Ontbreken van bepalingen van nationaal recht”

In de gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arresten van 22 februari en 8 maart 2013, ingekomen bij het Hof op 18 maart en 2 april 2013, in de procedures

Staatssecretaris van Financiën,

tegen

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (C-131/13),

en

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13),

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, S. Rodin (rapporteur), A. Borg Barthet, E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 juni 2014,

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de opmerkingen van:

- Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof, vertegenwoordigd door A. de Ruiter,
- Turbu.com BV en Turbu.com Mobile Phone’s BV, vertegenwoordigd door J. Vetter, advocaat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman, C. Schillemans en B. Koopman als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Christie en S. Brighthouse als gemachtigden, bijgestaan door P. Moser, QC, en G. Peretz, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en A. Cordewener als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 september 2014,

het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, 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 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen de Staatssecretaris van Financiën (hierna: „Staatssecretaris”) en Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (hierna: „Italmoda”) in de eerstgenoemde zaak, en Turbu.com BV (hierna: „Turbu.com”) respectievelijk Turbu.com Mobile Phone’s BV (hierna: „TMP”) en de Staatssecretaris in de andere twee zaken over een weigering van vrijstelling, aftrek of teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) jegens deze vennootschappen wegens deelname aan btw-fraude.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

- 3 Artikel 17, leden 2, sub a en d, en 3, sub b, van de Zesde richtlijn in de versie die resulteert uit artikel 28 septies, punt 1, van deze richtlijn bepaalt:

„2. 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;

[...]

d) de [btw] welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigd is.

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

[...]

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig [...] artikel 28 quater, A [...] zijn vrijgesteld”.

4 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving’ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.

[...]”

5 Artikel 28 ter, A, van deze richtlijn, met het opschrift „Plaats van de intracommunautaire verwervingen van goederen”, luidt:

„1. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoonde dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

Indien echter op de verwerving op grond van lid 1 belasting wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.

Voor de toepassing van de eerste alinea wordt de intracommunautaire verwerving van goederen geacht overeenkomstig lid 1 aan de belasting te zijn onderworpen wanneer:

— de afnemer aantoonde deze intracommunautaire verwerving te hebben verricht met het oog op een volgende levering, binnen de in lid 1 bedoelde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 28 quater, E, lid 3, is aangewezen als tot voldoening van de belasting gehouden persoon,

— de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, bedoelde aangifteverplichtingen.”

6 Artikel 28 quater, A, van deze richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]”

Nederlands recht

7 De bovengenoemde bepalingen van de Zesde richtlijn zijn in Nederlands recht omgezet bij de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329), met name de artikelen 9, 15, 17 ter en 30 ervan, in de versie die van toepassing is op de hoofdgedingen.

8 Volgens de verwijzende rechter voorziet de Nederlandse wet er niet in aftrek, vrijstelling of teruggaaf van btw te weigeren ingeval vast komt te staan dat de belastingplichtige deelnam aan belastingfraude en hij wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-131/13

9 Italmoda, een vennootschap naar Nederlands recht, is actief in de schoenhandel. Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, dat wil zeggen in 1999 en 2000, heeft zij ook gehandeld in computerartikelen. Deze goederen, die Italmoda had gekocht in Nederland en in Duitsland, zijn verkocht en geleverd aan belastingplichtige afnemers in Italië. De goederen uit Duitsland waren door Italmoda gekocht onder haar Nederlandse btw-identificatienummer; het betreft een verwerving waarover belasting wordt geheven in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend in de zin van artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn. De goederen zijn echter rechtstreeks vanuit Duitsland naar Italië vervoerd.

10 Italmoda heeft voor de in Nederland verworven goederen alle nodige aangiften gedaan en in haar btw-aangiften de voorbelasting afgetrokken. Voor de uit Duitsland afkomstige goederen is echter noch aangifte gedaan van de intracommunautaire levering in deze lidstaat, noch van de intracommunautaire verwerving in Nederland, ofschoon deze handeling was vrijgesteld in Duitsland. De afnemers in Italië hebben geen enkele van deze intracommunautaire verwervingen aangegeven en geen btw betaald. De Italiaanse belastingdienst heeft deze afnemers recht op aftrek geweigerd en de verschuldigde btw nageheven.

11 De Nederlandse belastingdienst stelde zich op het standpunt dat Italmoda bewust betrokken was bij fraude die erop was gericht om in Italië btw te ontduiken, en heeft Italmoda derhalve de toepassing geweigerd van het recht op vrijstelling voor de intracommunautaire leveringen die voor die lidstaat

waren bestemd, van het recht op aftrek van voorbelasting, alsmede van het recht op teruggaaf van de btw die was betaald voor de goederen uit Duitsland. De belastingdienst heeft Italmoda derhalve drie naheffingsaanslagen opgelegd.

- 12 Het beroep van Italmoda tegen deze naheffingsaanslagen werd in eerste aanleg gegrond verklaard door de Rechtbank te Haarlem, die de belastingdienst heeft opgedragen opnieuw op de bezwaarschriften te beslissen.
- 13 Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat in zijn uitspraak van 12 mei 2011 de uitspraak van de Rechtbank te Haarlem en de naheffingsaanslagen heeft vernietigd. Volgens deze rechter waren een afwijking van de normale regeling van btw-heffing en de weigering de vrijstelling of het recht op aftrek van de btw toe te passen in dit geval niet gerechtvaardigd. Daarbij heeft het Gerechtshof te Amsterdam inzonderheid in aanmerking genomen dat de fraude niet in Nederland, maar in Italië had plaatsgevonden en dat Italmoda in Nederland aan alle formele voorwaarden had voldaan die de nationale wettelijke bepalingen aan de vrijstelling verbinden.
- 14 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Deze rechter merkt inzonderheid op dat gedurende het relevante tijdvak naar Nederlands recht niet als voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling of voor het recht op aftrek gold dat de belastingplichtige niet bewust was betrokken bij ontduiking van btw of btw-fraude. De vraag rijst dus of bewuste betrokkenheid bij btw-fraude in de weg staat aan het recht op teruggaaf van de btw, hoewel een nationale wettelijke grondslag hiervoor ontbreekt.
- 15 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering, van een recht op aftrek van btw ter zake van de aankoop van goederen die na de aankoop naar een andere lidstaat zijn verzonden, dan wel de uit de toepassing van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn voortvloeiende teruggaaf van btw, wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf te weigeren?
- 2) Dient, indien de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord, de hiervoor bedoelde vrijstelling, aftrek of teruggaaf ook geweigerd te worden indien de ontduiking van de btw zich in een andere lidstaat (dan de lidstaat van verzending van de goederen) heeft voorgedaan en de belastingplichtige zich van die btw-fraude bewust was, of had moeten zijn, terwijl die belastingplichtige in de lidstaat van verzending aan alle (formele) voorwaarden heeft voldaan die de nationale wettelijke bepalingen verbinden aan de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf en hij de belastingdienst in die lidstaat steeds van alle benodigde gegevens heeft voorzien met betrekking tot de goederen, de verzending en de afnemers in de lidstaat van aankomst van de goederen?
- 3) Wat moet, indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, in artikel 28 ter, A, lid 2, (slot van) eerste volzin, van de Zesde richtlijn worden verstaan onder „geheven”: het op de wettelijk voorgeschreven btw-aangifte verantwoorden van de ter zake van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst verschuldigde btw, of ook het – bij gebreke van een dergelijke verantwoording – door de belastingautoriteiten van de lidstaat van aankomst nemen van maatregelen om dit te regulariseren? Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de desbetreffende transactie deel uitmaakt van een keten van handelingen die is gericht op btw-fraude in het land van aankomst en de belastingplichtige zich daarvan bewust was of had moeten zijn?”

Zaak C-163/13

- 16 Turbu.com, een vennootschap naar Nederlands recht, drijft een groothandel in computers, telefoons en software.
- 17 In het tijdvak van augustus tot december 2001 heeft Turbu.com een aantal intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht, onder toepassing van de vrijstelling en onder aftrek van de voorbelasting.
- 18 Na een onderzoek van de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst heeft de Nederlandse belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat Turbu.com ten onrechte heeft gemeend dat deze leveringen waren vrijgesteld en heeft hij deze vennootschap een naheffingsaanslag opgelegd. Voorts is ten aanzien van de directeur van Turbu.com strafrechtelijke vervolging ingesteld wegens btw-fraude, welke in 2005 is uitgelopen op een veroordeling van de directeur wegens het medeplegen van valsheid in geschrifte en het onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte.
- 19 De aan Turbu.com opgelegde naheffingsaanslag is bevestigd in de beroepen die door deze vennootschap zijn ingesteld, in eerste aanleg door de Rechtbank te Breda en vervolgens in hoger beroep door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in een arrest van 25 februari 2011. In dat arrest heeft het Gerechtshof geoordeeld dat aannemelijk is dat bij de betrokken leveringen in werkelijkheid geen sprake was van intracommunautaire leveringen en dat Turbu.com willens en wetens betrokken is geweest bij btw-fraude.
- 20 Turbu.com heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Deze rechterlijke instantie zet onder meer uiteen dat vragen van uitlegging van Unierecht rijzen indien na verwijzing naar het Gerechtshof komt vast te staan dat de bedoelde leveringen deel uitmaakten van een keten van handelingen die was gericht op btw-fraude en dat Turbu.com zich daarvan bewust was of had moeten zijn. De Hoge Raad vraagt zich met name af of het recht op vrijstelling van btw moet worden geweigerd in geval van btw-fraude, ook indien het nationale recht daarvoor geen rechtsgrondslag biedt.
- 21 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de btw-vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden de vrijstelling te weigeren?”

Zaak C-164/13

- 22 TMP, een vennootschap naar Nederlands recht, handelt in mobiele telefoons.
- 23 In juli 2003 heeft zij intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht onder toepassing van de vrijstelling en met verzoek om teruggaaf van de voorbelasting die was betaald voor de verwerving van deze telefoons van in Nederland gevestigde ondernemingen.
- 24 De Nederlandse belastingautoriteiten, die in de aangiften van TMP meerdere onregelmatigheden hadden vastgesteld, zowel ter zake van de handelingen in een eerder stadium als ter zake van de genoemde intracommunautaire leveringen, weigerden de teruggaaf. De beschikking houdende weigering van teruggaaf is door de Rechtbank te Breda vernietigd. De uitspraak van deze rechtbank is

vervolgens vernietigd bij arrest van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 25 februari 2011. In dat arrest heeft het Gerechtshof geoordeeld dat TMP de voorbelasting niet kon aftrekken op grond, zakelijk weergegeven, dat zij wist of had moeten weten dat sprake was van btw-fraude.

- 25 TMP heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Deze rechterlijke instantie zet onder meer uiteen dat vragen van uitlegging van Unierecht rijzen indien na verwijzing naar het Gerechtshof komt vast te staan dat de bedoelde leveringen deel uitmaakten van een keten van handelingen die was gericht op btw-fraude en dat TMP zich daarvan bewust was of had moeten zijn. De Hoge Raad merkt inzonderheid op dat gedurende het relevante tijdvak naar Nederlands recht niet als voorwaarde voor het recht op aftrek gold dat de belastingplichtige niet bewust was betrokken bij ontduiking van btw of btw-fraude.
- 26 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden het recht op aftrek te weigeren?”

Ontvankelijkheid van de verzoeken om een prejudiciële beslissing

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-131/13

- 27 Volgens Italmoda is de eerste vraag in zaak C-131/13 niet-ontvankelijk omdat zij ziet op de uitlegging van nationaal recht.
- 28 In dat verband moet worden vastgesteld dat deze vraag kennelijk niet ziet op de uitlegging van het nationale recht, maar op die van het recht van de Unie en inzonderheid de bepalingen van de Zesde richtlijn.
- 29 Derhalve moet de door Italmoda opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid met betrekking tot deze prejudiciële vraag worden afgewezen.
- 30 Voorts trekt de Commissie de ontvankelijkheid van de tweede prejudiciële vraag in deze zaak in twijfel. Van de daarin opgeworpen hypothese kan in het onderhavige geval geen sprake zijn, aangezien uit het verwijzingsarrest naar voren komt dat Italmoda de Nederlandse belastingdienst niet correct heeft geïnformeerd over de betrokken handelingen.
- 31 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, punt 63; Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, punt 15, en Melki en Abdeli, C-188/10 en C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27).

- 32 Hoewel de Commissie aanvoert dat in casu niet kan worden uitgegaan van de in de tweede vraag bedoelde situatie, aangezien Italmoda niet alle op haar rustende informatieverplichtingen jegens de belastingautoriteiten van de lidstaat van verzending van de betrokken goederen correct is nagekomen, moet er in de eerste plaats op worden gewezen dat uit het verwijzingsarrest niet voortvloeit dat deze informatieverplichtingen jegens de belastingautoriteiten uiteindelijk niet correct zijn nagekomen. De verwijzende rechter overweegt veeleer het middel gericht tegen de vaststelling van het Gerechtshof dat de belastingdienst de juiste informatie is verstrekt, te aanvaarden op de enkele grond van een motiveringsgebrek, aangezien zulks niet kon worden vastgesteld louter op basis van de omstandigheid dat de verklaringen van Italmoda onweersproken zijn gebleven.
- 33 In de tweede plaats en in die context moet worden onderstreept dat het er in deze prejudiciële vraag, onder meer, juist om gaat of de vraag of de informatieverplichtingen zijn vervuld, relevant is voor de beoordeling van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw. Derhalve blijkt niet duidelijk dat deze vraag hypothetisch is of geen enkel verband houdt met een reël geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding.
- 34 Ook de tweede vraag in zaak C-131/13 is dientengevolge ontvankelijk.

Ontvankelijkheid van de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken C-163/13 en C-164/13

- 35 De Commissie voert aan dat de vragen in de zaken C-163/13 en C-164/13 niet-ontvankelijk zijn, omdat zij als hypothetisch moeten worden beschouwd. Wezenlijke feitelijke en juridische gegevens zijn in de hoofdgedingen immers nog niet vast komen te staan.
- 36 Zoals in punt 31 van dit arrest is vastgesteld, is het Hof volgens vaste rechtspraak in beginsel gehouden uitspraak te doen op prejudiciële vragen over de uitlegging van het recht van de Unie, tenzij duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging geen enkel verband houdt met een reël geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.
- 37 Dit nu is het geval bij de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken C-163/13 en C-164/13.
- 38 In die zaken wordt het Hof verzocht nader aan te geven of en, in voorkomend geval, onder welke omstandigheden de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties gehouden zijn de rechten van vrijstelling en aftrek van de btw in een geval van btw-fraude te weigeren.
- 39 Uit de overwegingen van de verwijzingsarresten komt echter naar voren dat de Hoge Raad der Nederlanden niet heeft vastgesteld dat bij de handelingen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, sprake is van btw-fraude. Daar de prejudiciële vragen die in deze arresten worden gesteld, uitgaan van het bestaan van een dergelijke fraude, moeten zij met betrekking tot deze hoofdgedingen worden beschouwd als hypothetisch.
- 40 De prejudiciële vragen in de zaken C-163/13 en C-164/13 moeten dus niet-ontvankelijk worden verklaard.

Beantwoording van de prejudiciële vragen in zaak C-131/13

Eerste vraag

- 41 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij in het kader van intracommunautaire leveringen deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, het recht op aftrek van de voorbelasting uit hoofde van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn, het recht op vrijstelling neergelegd in artikel 28 quater, A, sub a, van deze richtlijn, en het recht op teruggaaf van de btw uit hoofde van artikel 28 ter, A, lid 2, van deze richtlijn te weigeren indien de nationale wet niet in een dergelijke weigering voorziet.
- 42 Ter beantwoording van deze vraag moet er om te beginnen aan worden herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71; Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54, en Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 41).
- 43 In deze context heeft het Hof herhaalde malen onderstreept dat justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (zie met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punt 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32, en Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26).
- 44 Het Hof heeft hieruit in vaste rechtspraak over het in de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek van de btw ten eerste afgeleid dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om dat recht te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punt 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 37, en Maks Pen, EU:C:2014:69, punt 26).
- 45 Ten tweede blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat deze consequentie van misbruik of fraude in beginsel ook aan het recht op vrijstelling uit hoofde van een intracommunautaire levering kleeft (zie in die zin arresten R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 55, en Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54).
- 46 Ten derde vormt een eventuele weigering van een recht ontleend aan de Zesde richtlijn, zoals de advocaat-generaal in de punten 50 tot en met 52 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de afspiegeling van het in punt 43 van dit arrest genoemde algemene beginsel dat niemand in geval van misbruik of bedrog aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het rechtsstelsel van de Unie, zodat het in algemene zin aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een dergelijk recht te weigeren, om welk btw-recht het bij de betrokken fraude ook gaat, met inbegrip van het recht op teruggaaf van de btw.
- 47 Anders dan de Commissie betoogt, kan deze gevolgtrekking niet worden ontkracht door het gegeven dat laatstgenoemd recht van bijzondere aard is doordat het een correctiemechanisme vormt waarmee de belastingneutraliteit bij bepaalde intracommunautaire leveringen kan worden gewaarborgd.
- 48 In dat verband moet worden opgemerkt dat uit de in punt 44 van dit arrest aangehaalde rechtspraak volgt dat de kernfunctie die het in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek in het btw-stelsel heeft met het oog op de waarborg van volkomen belastingneutraliteit er niet aan in de weg staat dat dat recht wordt geweigerd aan een belastingplichtige in geval van deelname aan fraude (zie in die zin met name arresten Bonik, EU:C:2012:774, punten 25-27 en 37, en Maks Pen,

EU:C:2014:69, punten 24-26). Evenmin kan de specifieke functie van het recht op teruggaaf van de btw met het oog op de waarborg van de neutraliteit van de btw eraan in de weg staan dat dat recht in een dergelijk geval aan een belastingplichtige wordt geweigerd.

- 49 Gelet op de voorgaande overwegingen staat het in beginsel aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om in de Zesde richtlijn neergelegde rechten waarop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik te weigeren, ongeacht of het gaat om een recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw in verband met een intracommunautaire levering, zoals de rechten in het hoofdgeding.
- 50 Daarnaast moet worden opgemerkt dat dit volgens vaste rechtspraak niet alleen geldt wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam, onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punten 45, 46, 56 en 60, en Bonik, EU:C:2012:774, punten 38-40).
- 51 Met betrekking tot de vraag of de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties deze rechten ook moeten weigeren indien specifieke bepalingen in die zin in de nationale rechtsorde ontbreken, moet worden opgemerkt, ten eerste, dat de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft benadrukt dat de Zesde richtlijn zonder lacunes in het Nederlandse recht is omgezet en dat het beginsel van voorkoming van fraude als algemeen rechtsbeginsel van toepassing is op de uitvoering van de nationale bepalingen waarbij die richtlijn is omgezet.
- 52 Uit dien hoofde staat het aan de nationale rechter het nationale recht zo veel mogelijk in het licht van de bewoordingen en de doelstelling van de betrokken richtlijn uit te leggen teneinde de daarmee beoogde resultaten te bereiken, hetgeen vergt dat hij binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet, het gehele interne recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden (zie in die zin arresten Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, punt 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punt 45, en Maks Pen, EU:C:2014:69, punt 36).
- 53 Dientengevolge is het aan de verwijzende rechter vast te stellen of het Nederlandse recht, zoals de Nederlandse regering suggereert, een bepaling of algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik is verboden, dan wel andere bepalingen inzake belastingfraude of -ontwijking die kunnen worden uitgelegd in overeenstemming met de vereisten van het recht van de Unie op het vlak van de bestrijding van belastingfraude, die in de punten 49 en 50 van dit arrest in herinnering zijn geroepen (zie in die zin arresten Kofoed, EU:C:2007:408, punt 46, en Maks Pen, EU:C:2014:69, punt 36).
- 54 Mocht, ten tweede, vast komen te staan dat het nationale recht in casu geen regels behelst die in overeenstemming daarmee kunnen worden uitgelegd, dan mag daaruit echter niet worden afgeleid dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties in omstandigheden als in het hoofdgeding belet worden deze vereisten in acht te nemen en het voordeel ontleend aan een in de Zesde richtlijn neergelegd recht in geval van fraude te weigeren.
- 55 Zelfs al kan een richtlijn volgens vaste rechtspraak uit zichzelf aan particulieren geen verplichtingen opleggen en kan zij als zodanig niet door een lidstaat tegenover een particulier worden ingeroepen (zie met name arresten Pfeiffer e.a., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 108, en Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punt 46), zoals Italmoda heeft aangevoerd, de weigering van een recht naar aanleiding van fraude, zoals in casu, wordt niet bestreken door de situatie waarop deze rechtspraak ziet.

- 56 Integendeel, zoals in de punten 43 en 46 van dit arrest is opgemerkt, strookt die weigering met het beginsel dat niemand in geval van misbruik of bedrog een beroep kan doen op het Unierecht, daar de Unieregeling niet zo ruim mag worden toegepast dat zij gevallen van misbruik dan wel bedrog dekt (zie in die zin arresten Halifax e.a., EU:C:2006:121, punten 68 en 69, en Collée, C-146/05, EU:2007:549, punt 38).
- 57 Voor zover misbruik of fraude geen grondslag kunnen bieden voor een recht dat is neergelegd in de rechtsorde van de Unie, betekent de weigering van een voordeel ontleend aan, in casu, de Zesde richtlijn dus niet dat een verplichting wordt opgelegd aan de betrokken particulier uit hoofde van die richtlijn, maar deze weigering is louter de consequentie van de vaststelling dat in werkelijkheid niet is voldaan aan de objectieve voorwaarden die in deze richtlijn met betrekking tot dat recht zijn neergelegd om het gewenste voordeel te verkrijgen (zie in die zin met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punt 53, en FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 41).
- 58 Derhalve gaat het er in een dergelijk geval eerder om dat de belastingplichtige geen aanspraak kan maken op een recht dat is neergelegd in de Zesde richtlijn en waarvoor niet is voldaan aan de objectieve criteria voor de verlening ervan vanwege fraude bij de handeling die door de belastingplichtige zelf is verricht of vanwege de frauduleuze aard van een keten van handelingen waaraan hij deelnam als geheel, zoals in punt 50 van dit arrest is uiteengezet.
- 59 In een dergelijk geval is geen uitdrukkelijke autorisatie voor de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties vereist om een voordeel uit hoofde van het gemeenschappelijke btw-stelsel te weigeren, aangezien deze consequentie moet worden gezien als inherent aan het stelsel.
- 60 Voorts kan een belastingplichtige die de voorwaarden voor een recht heeft geschapen louter door deel te nemen aan frauduleuze handelingen, anders dan Italmoda heeft gesteld, kennelijk niet op goede gronden een beroep doen op het vertrouwens- of rechtszekerheidsbeginsel om zich te verzetten tegen de weigering van toekenning van het betrokken recht (zie in die zin arresten Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 38, en Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 84).
- 61 Aangezien, tot slot, de weigering van een recht dat voortvloeit uit het gemeenschappelijke btw-stelsel in geval van betrokkenheid van de belastingplichtige bij fraude louter de consequentie is van het ontbreken van de daarvoor in de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn vereiste voorwaarden, vormt die weigering, zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie opmerkt, geen straf of sanctie in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, of van artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (zie in die zin arresten Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 56; Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 93, en Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punt 43).
- 62 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een belastingplichtige in het kader van een intracommunautaire levering de toepassing te weigeren van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw, ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking, indien aan de hand van objectieve gegevens vast komt te staan dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het betrokken recht wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

Tweede vraag

- 63 Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheden dat de btw-fraude is gepleegd in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt gemaakt en dat de betrokken

belastingplichtige in die laatste lidstaat aan de formele voorwaarden heeft voldaan die de nationale wet aan deze rechten verbindt, relevant zijn voor de eventuele, in de eerste vraag bedoelde verplichting om deze rechten te weigeren.

- 64 Zoals in punt 50 van dit arrest al is opgemerkt, wordt in dat verband volgens vaste rechtspraak niet alleen de situatie waarin de belastingplichtige zich rechtstreeks zelf, als eenling, schuldig maakt aan belastingfraude beschouwd als een fraudeleuze handeling die aanleiding kan zijn tot weigering van een recht dat in de Zesde richtlijn is neergelegd, maar ook de situatie waarin een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de verwerving of levering die door hem is verricht, onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van dezelfde toeleveringsketen actief was (zie met name arrest Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punten 45, 46 en 56; Mahagében en Dávid, EU:C:2012:373, punt 46, en Bonik, EU:C:2012:774, punt 40).
- 65 Er is geen enkele objectieve reden om aan te nemen dat zulks anders zou zijn door het enkele feit dat de frauduleuze keten van leveringen zich uitstrekt over twee of meer lidstaten of dat de handeling die btw-fraude oplevert, plaats heeft gevonden in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de belastingplichtige die betrokken is bij de frauduleuze verwezenlijking van de betrokken handelingen ongerechtvaardigd aanspraak maakt op een recht dat aan de Zesde richtlijn is ontleend.
- 66 Met betrekking tot de weigering van een in de Zesde richtlijn neergelegd recht is het op zich evenmin van belang dat de voorwaarden voor toekenning van dat recht voor de rechtsorde, op zichzelf beschouwd, van de lidstaat die geroepen is te beslissen over die toekenning, vervuld lijken, nu de betrokkenheid bij btw-fraude, zoals zojuist is opgemerkt, kan bestaan in bewuste deelname, of deelname die bewust had moeten zijn, aan een keten van handelingen waarin een andere ondernemer door middel van een latere handeling die plaatsvindt in een andere lidstaat de frauduleuze handeling voltrekt.
- 67 Bovendien wordt de btw-fraude die in het hoofdgeding aan de orde is – carrouselfraude in het kader van intracommunautaire leveringen – zoals de Nederlandse regering terecht opmerkt, vaak gekenmerkt doordat de voorwaarden om een btw-recht in te roepen uit oogpunt van een lidstaat op zichzelf beschouwd vervuld lijken. Het is immers juist de specifieke combinatie van handelingen in verschillende lidstaten die maakt dat deze handelingen als geheel genomen fraude opleveren.
- 68 Daarnaast zou elke andere uitlegging niet in overeenstemming zijn met het doel van bestrijding van belastingfraude, dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name arrest Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punt 50).
- 69 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen, deze rechten kunnen worden geweigerd, ondanks dat de fraude is gepleegd in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin aanspraak op deze rechten wordt gemaakt en de belastingplichtige in deze laatste lidstaat heeft voldaan aan de formele voorwaarden die de nationale wet aan deze rechten verbindt.

Derde vraag

- 70 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft niet te worden geantwoord op de derde vraag, die slechts is gesteld voor het geval de eerste vraag ontkennend zou worden beantwoord.

Kosten

- 71 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De door de Hoge Raad der Nederlanden in de zaken C-163/13 en C-164/13 gestelde vragen zijn niet-ontvankelijk.**
- 2) **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 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een belastingplichtige in het kader van een intracommunautaire levering de toepassing te weigeren van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde, ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking, indien aan de hand van objectieve gegevens vast komt te staan dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het betrokken recht wordt gemaakt, deelnam aan fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen.**
- 3) **De Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde wordt gemaakt, deelnam aan fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen, deze rechten kunnen worden geweigerd, ondanks dat de fraude is gepleegd in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin aanspraak op deze rechten wordt gemaakt en de belastingplichtige in deze laatste lidstaat heeft voldaan aan de formele voorwaarden die de nationale wet aan deze rechten verbindt.**

ondertekeningen