



Datum van inontvangstneming : 26/06/2018

Zaak C-329/18**Samenvatting van een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof****Datum van indiening:**

17 mei 2018

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 mei 2018

Verzoekster tot cassatie:

Valsts ieņēmumu dienests

Verweerder in cassatie:

SIA „Altic”

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tot nietigverklaring van het besluit van de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst) waarbij het verzoekster in eerste aanleg [(hierna; „verzoekster”)] niet werd toegestaan om uit hoofde van voorbelasting betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in aftrek te brengen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

De verwijzende rechter verzoekt krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van de volgende regels van het Unierecht:

- artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG, opdat wordt vastgesteld of het verbod op aftrek van voorbelasting wanneer de bij de voedselketen betrokken belastingplichtige zijn medecontractanten niet zorgvuldiger heeft gekozen, in overeenstemming is met die bepaling.
- artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en artikel 31 van verordening nr. 882/2004, opdat wordt vastgesteld of het relevant is om de registratie van de

medecontractant van een onderneming te controleren bij het onderzoek in het kader van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG of die onderneming wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een transactie met een fictieve onderneming.

Prejudiciële vragen

- 1) Dient artikel 168, onder a), van richtlijn [2006/112/EG], gelet op het doel van verordening (EG) nr. 178/2002, namelijk het waarborgen van de voedselveiligheid (dat onder meer wordt bereikt door de traceerbaarheid van levensmiddelen te garanderen), aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de weigering van aftrek van voorbelasting wanneer een belastingplichtige die deel uitmaakt van de voedselketen, bij de keuze van zijn medecontractant geen grotere zorgvuldigheid (dan in de handelspraktijk gebruikelijk is) aan de dag heeft gelegd – wat er in wezen op neerkomt dat hij controles had moeten verrichten ten aanzien van die contractant –, maar wel de kwaliteit van de levensmiddelen heeft gecontroleerd en in die zin voldoet aan het doel van verordening nr. 178/2002?
- 2) Verplicht het vereiste dat is neergelegd in artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en in artikel 31 van verordening nr. 882/2004, inzake de registratie van een levensmiddelenbedrijf, wanneer dit wordt uitgelegd in het licht van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG, ertoe dat de met dit bedrijf contracterende partij controleert of dat bedrijf is geregistreerd, en is die controle relevant om te bepalen of die partij, rekening gehouden met de bijzonderheden van de transactie, wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een transactie met een fictieve onderneming?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn 2006/112”). Artikelen 2, lid 1, onder a) (onderwerping van leveringen van goederen aan de btw), 167 (ontstaan van het recht op aftrek), 168, eerste alinea, onder a) (recht op aftrek van de btw), en 179, eerste alinea (aftrekprocedure).

Verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB 2002, L 31, blz. 1; hierna: „verordening nr. 178/2002”). Overwegingen 28 en 29 (instelling van een alomvattend traceerbaarheidssysteem bij levensmiddelenbedrijven), artikelen 2 (definitie van „levensmiddel”), 3 (definities van „levensmiddelenbedrijf”, „stadia van de

productie, verwerking en distributie” en „traceerbaarheid”) en 18 (traceerbaarheid).

Verordening (EG) nr. 852/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne (PB 2004, L 139, blz. 1; [met rectificaties in PB 2004, L 226, blz. 3;] hierna: „verordening nr. 852/2004”). Artikel 6, lid 2 (verplichting die exploitant van levensmiddelenbedrijven heeft om de bevoegde autoriteit op de hoogte te stellen van elke inrichting onder zijn beheer).

Verordening (EG) nr. 882/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake officiële controles op de naleving van de wetgeving inzake diervoeders en levensmiddelen en de voorschriften inzake diergezondheid en dierenwelzijn (PB 2004, L 165, blz. 1; [met rectificaties in PB 2004, L 191, blz 1;] hierna: „verordening nr. 882/2004”). Artikel 31 (registratie/erkenning van diervoeder- en levensmiddelenbedrijven).

Rechtspraak van het Hof

Arrest van het Hof van 6 juli 2016, ██████████ (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 45, 47, 51, 56 en 59).

Beschikking van het Hof van 28 februari 2013, ██████████ (C-563/11, EU:C:2013:125, punten 35, 42 en 43).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (in de versie die van kracht was ten tijde van de transacties), artikelen 1, punt 9 (definitie van voorbelasting), 2, tweede alinea (aan de btw onderworpen handelingen), 10, eerste alinea, punt 1 (recht op aftrek van voorbelasting), en 10, eerste alinea² (aftrekprocedure).

Pārtikas aprites uzraudzības likums (wet inzake toezicht op de voedselketen) (in de versie die van kracht was ten tijde van de transacties), artikel 5, punten 1, 3 en 5 (betrokkenheid van het levensmiddelenbedrijf bij de voedselketen), en artikel 7, lid 1 (verantwoordelijkheid van het levensmiddelenbedrijf).

Ministru kabineta 2010. gada 2. februāra noteikumi Nr. 104 „Pārtikas uzņēmumu atzīšanas un reģistrācijas kārtība” (reglement nr. 104 van de ministerraad van 2 februari 2010, „Erkennings- en registratieprocedure voor levensmiddelenbedrijven”) (in de versie die van kracht was ten tijde van de transacties), artikelen 23 (levensmiddelenbedrijven die geen erkenning of registratie vereisen), 24 en 25, eerste volzin (registratieprocedure voor levensmiddelenbedrijven).

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, SIA „Altic”, kocht bij SIA „Sakorex” (in juli en augustus 2011) en bij SIA „Ulmar” (in oktober 2011) koolzaad, dat zij heeft ontvangen en opgeslagen in een opslagplaats (silo) van de onderneming SIA „Vendo”. Verzoekster bracht de voorbelasting met betrekking tot genoemde transacties in aftrek.
- 2 De Valsts ieņēmumu dienests (Letse nationale belastingdienst; hierna: „VID”) was in het kader van een btw-inspectie die hij bij verzoekster uitvoerde, van mening dat genoemde transacties niet hadden plaatsgevonden en bij besluit van 14 september 2012 beval hij verzoekster de btw, een boete en vertragingsrente te betalen.
- 3 Verzoekster stelde administratief beroep in met het oog op de nietigverklaring van dat bestuursbesluit, welk beroep in eerste aanleg werd toegewezen. De Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter), waarbij hoger beroep was ingesteld, wees bij uitspraak van 21 oktober 2015 de vorderingen van verzoekster eveneens toe. De uitspraak van de Administratīvā apgabaltiesa bekrachtigde niet alleen de rechtsoverweging van het vonnis in eerste aanleg, maar was ook gebaseerd op de volgende overwegingen.
- 4 In de onderhavige zaak bestaat er geen twijfel over dat het betrokken product in de silo van SIA „Vendo” was opgeslagen in de hoeveelheid en op de data die in de begeleidende documenten zijn vermeld. Uit het dossier van de zaak en de uitleg van verzoekster blijkt dat verzoekster te goeder trouw heeft gehandeld en volledig vertrouwd op de capaciteit van de betrokken ondernemingen om het in de overeenkomst bepaalde product te leveren. In de onderhavige zaak was het gezien de aard van de handeling niet nodig te controleren of de medecontractanten in staat waren de dienst te verrichten, aangezien de verkoper de goederen heeft geleverd op de in de overeenkomst bepaalde plaats. De vervoerder van de goederen ontkent niet dat hij het vervoer heeft verricht en in casu blijkt uit documenten dat het vervoer heeft plaatsgevonden. Bovendien is SIA „Vendo”, volgens de overeenkomst tussen haar en verzoekster, verantwoordelijk voor de juistheid van de op de vrachtbrief vermelde gegevens en voor de gevolgen daarvan.
- 5 De VID heeft niet aangegeven welke specifieke, rechtstreeks uit de regeling voortvloeiende handelingen verzoekster had moeten verrichten en niet heeft verricht om te controleren of de medecontractanten in staat waren de goederen te leveren. Uit het in casu overgelegde bewijsmateriaal blijkt derhalve niet dat verzoekster opzettelijk een handeling heeft gesteld om een voordeel te verkrijgen in de vorm van aftrek van voorbelasting.
- 6 De VID heeft bij de verwijzende rechter beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van de Apgabaltiesa.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 De VID voert in zijn cassatieberoep bij de verwijzende rechter aan dat de Apgabaltiesa ten onrechte heeft geoordeeld dat geen enkele wettelijke regeling verlangt dat de oorsprong van de aangekochte goederen wordt verduidelijkt. Krachtens verordening (EG) nr. 178/2002 moeten exploitanten van levensmiddelenbedrijven iedere stof die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt, of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin wordt verwerkt, kunnen identificeren. Hiertoe dienden deze exploitanten te beschikken over systemen en procedures met behulp waarvan deze informatie op verzoek aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt. De VID voert aan dat verzoekster in de onderhavige zaak krachtens verordening nr. 178/2002 verplicht was de medecontractanten nauwkeurig te controleren, gelet op hun betrokkenheid bij de voedselketen. Hij wijst erop dat verzoekster in casu niet heeft gecontroleerd of de medecontractanten bij de Pärtikas un veterinārais dienests (voedsel- en veterinaire autoriteit; hierna: „bevoegde autoriteit”) waren geregistreerd, zodat verzoekster haar medecontractanten niet aan de minste controle heeft onderworpen, wat aantoont dat verzoekster wist of had moeten weten dat deze transacties deel uitmaakten van btw-fraude.
- 8 Verzoekster is daarentegen van mening dat de door de VID ingeroepen regels niet van toepassing zijn, aangezien het aangekochte zaad bestemd was voor de productie van brandstoffen en geen verband hield met enig soort levensmiddelen. Dientengevolge kan de regeling die geldt voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven, niet op haar worden toegepast.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 9 De verwijzende rechter merkt op dat in casu moet worden nagegaan of een belastingplichtige terecht het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd, waarover hij krachtens de toepasselijke Unie- en nationale regelingen beschikt.
- 10 In dit verband herinnert hij eraan dat het Hof bij de uitlegging van de voorheen toepasselijke richtlijn, richtlijn 77/388/EEG van de Raad (die in beginsel niet afwijkt van de in casu toepasselijke bepalingen), met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting heeft geoordeeld dat dit recht een integrerend deel is van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest van het Hof van 6 juli 2016, [REDACTED] C-439/04 en C-440/04, EU:C:2005:74, punt 47). Handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, moeten kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen (ibid., punt 51). Het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht, op aftrek van de

voorbelaasting kan evenmin worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd. Daarentegen is een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn handeling deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, een deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit die transactie. In dergelijke gevallen dient het recht op aftrek te worden geweigerd (ibid. punt 59).

- 11 Hetzelfde beginsel is bevestigd in de recentere rechtspraak van het Hof, waarin het heeft geoordeeld dat „indien de belastingdienst echter uit het feit dat de opsteller van de factuur fraude heeft gepleegd of onregelmatigheden heeft begaan, afleidt dat de gefactureerde, als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling niet daadwerkelijk is verricht, die dienst om het recht op aftrek te kunnen weigeren, aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de ontvanger van de factuur wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, moet aantonen dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan” (beschikking van het Hof van 28 februari 2013, [REDACTED] C-563/11, EU:C:2013:125, punt 35).
- 12 Dit betekent derhalve dat de inzake btw bevoegde dienst er niet mee kan volstaan te verklaren dat de medecontractant de handeling in feite niet kon verrichten bij gebrek aan middelen of omdat de handeling fictief was en dat de rechter zich evenmin kan beperken tot het formuleren van deze stelling in zijn rechtsoverwegingen.
- 13 In casu staat vast dat de betrokken goederen effectief zijn geleverd. Eveneens wordt niet betwist dat de medecontractanten van verzoekster kenmerken van fictieve ondernemingen vertonen en dat de oorsprong van de goederen niet kan worden achterhaald. Derhalve moet in de onderhavige zaak worden vastgesteld dat verzoekster wist of had moeten weten dat die transacties deel uitmaakten van btw-fraude.
- 14 Het Hof heeft geoordeeld dat het aan de nationale rechter staat om erop toe te zien dat de beoordeling van de bewijzen niet ertoe leidt dat de ontvanger van de factuur indirect wordt verplicht bij zijn medecontractant controles te verrichten waartoe hij in beginsel niet gehouden is. Indien de door de ontvanger van de litigieuze facturen overgelegde documenten echter ook onregelmatigheden vertoonden, dienen die in aanmerking te worden genomen bij de globale beoordeling die de nationale rechter moet verrichten (beschikking van het Hof van 28 februari 2013, [REDACTED] C-563/11, EU:C:2013:125, punten 42 en 43).
- 15 Dit veronderstelt in feite dat het mogelijk is een belastingplichtige te verplichten bijkomende controles uit te voeren, indien deze belastingplichtige in de concrete omstandigheden objectieve twijfels moest hebben over zijn medecontractanten en

indien daardoor terecht kon worden verwacht dat deze belastingplichtige de relevante informatie verzamelde om deze twijfels weg te nemen.

- 16 Om vast te stellen of verzoekster wist of had moeten weten dat de belastingregeling werd misbruikt, is het van fundamenteel belang om de kenmerken van de transactie en de wijze waarop zij daadwerkelijk is uitgevoerd te onderzoeken, dit wil zeggen na te gaan of in de concrete omstandigheden van de onderhavige zaak, redelijkerwijs kon worden verwacht dat verzoekster ten aanzien van haar medecontractanten controles moest verrichten die niet in de regeling waren bepaald.
- 17 Vast staat dat verzoekster in het kader van de transacties niet op zoek ging naar de medecontractanten – handelaren in koolzaad –, maar dat laatstgenoemden verzoekster vonden op basis van advertenties van verzoekster in de media en op het internet. Derhalve is in casu niet bevestigd dat verzoekster mogelijk vooraf een overeenkomst had gesloten over de keuze van haar medecontractanten. De handelaren stonden in voor de goederenlevering op de in de overeenkomst aangegeven plaats van levering – silo –, waar de kwaliteit en het gewicht werden gecontroleerd en daarna de betaling werd verricht. Uit de documenten met betrekking tot de levering van de goederen blijkt dat deze in feite werd verricht door identificeerbare personen, de vervoerders, van wie de namen op de begeleidende vervoersdocumenten waren vermeld.
- 18 In met de onderhavige zaak vergelijkbare zaken wat het soort en de kenmerken van de transactie betreft, waarin het mogelijk is de transacties te sluiten zonder wederzijds contact of uitwisseling van aanvullende informatie, heeft de nationale rechtspraak duidelijk gemaakt dat deze aard van transacties niet vereist dat de capaciteit van de medecontractanten om de diensten te verrichten wordt gecontroleerd en dat het aannemelijk moet worden geacht dat de onderneming het niet nodig vindt een grondig onderzoek te voeren met betrekking tot de medecontractant. In deze omstandigheden moet in het bijzonder worden gerechtvaardigd waarom de onderneming meer belangstelling zou moeten tonen voor de medecontractant, om niet te worden beschuldigd van welbewuste deelname aan onrechtmatige transacties.
- 19 In de onderhavige zaak heeft verzoekster haar bewering dat het zaad is gebruikt voor de productie van brandstof niet bewezen. De betrokken koopovereenkomsten bevatten een bepaling volgens welke de goederen moeten voldoen aan de door de bevoegde autoriteit gestelde vereisten. Evenmin zijn de door verzoekster opgegeven ondernemingen, waaraan het door haar gekochte zaad hoofdzakelijk werd verkocht, bij de productie van brandstof betrokken. Aangezien er in de onderhavige zaak geen objectief bewijs is dat het aangekochte graan voor de productie van brandstof was bestemd, of minstens dat de zekerheid bestond dat het niet in de voedselketen zou terechtkomen, dient in het licht van het beginsel van de proceseconomie te worden aangenomen dat verordening nr. 178/2002 wat de betrokken transacties betreft op verzoekster van toepassing is.

- 20 Een van de grondbeginselen van verordening nr. 178/2002 is dat de exploitanten van levensmiddelenbedrijven de leverancier of ontvanger van de goederen moeten kunnen identificeren. In verordening (EG) nr. 178/2002 wordt echter niet uitgelegd hoe de garantie van traceerbaarheid van levensmiddelen in concreto moet worden gerealiseerd, namelijk wat handelaren moeten doen of welke gegevens zij moeten controleren om de doelstelling van traceerbaarheid van levensmiddelen te bereiken. De verordening bevat evenmin verduidelijking over de mate van gedetailleerdheid of de middelen waarmee handelaars de leverancier of de ontvanger van de goederen moeten identificeren.
- 21 Het Permanent Comité voor de voedselketen en de diergezondheid van de Europese Commissie heeft het beginsel van de traceerbaarheid meer in detail uitgelegd in zijn conclusies van 26 januari 2010, „richtsnoeren voor de tenuitvoerlegging van de artikelen 11, 12, 14, 17, 18, 19 en 20 van verordening (EG) nr. 178/2002 betreffende de algemene levensmiddelenwetgeving”. Volgens deze conclusies berust het voorschrift van de traceerbaarheid op de „één stap terug, één stap vooruit”-aanpak. Deze houdt in dat de exploitanten van levensmiddelenbedrijven moeten beschikken over een systeem waarmee zij de directe leverancier(s) en de directe afnemer(s) van hun producten kunnen identificeren, dat er een verband „leverancier-product” moet worden gelegd (welke producten zijn door welke leveranciers geleverd), alsook dat er een verband „afnemer-product” moet worden gelegd (welke producten zijn aan welke afnemers geleverd). Verder moeten, om de doelstelling van artikel 18 van verordening nr. 178/2002 te verwezenlijken, ten minste de volgende gegevens worden bijgehouden: naam en adres van de leverancier en identificatie van de geleverde producten; naam en adres van de afnemer en identificatie van de geleverde producten; de datum en zo nodig de tijd van de transactie/levering; de hoeveelheid of, waar van toepassing, het volume.
- 22 Volgens de verduidelijkingen van de Europese Commissie schrijft verordening nr. 178/2002 dus voor dat bedrijven gegevens moeten bijhouden waaronder de naam en het adres van de leverancier en de identificatie van het product. De bevestiging van deze verduidelijkingen van de Europese Commissie en een meer gedetailleerde rechtvaardiging van de traceerbaarheidsvoorschriften zijn terug te vinden in uitvoeringsverordening (EU) nr. 931/2011 van de Commissie van 19 september 2011 inzake de traceerbaarheidsvoorschriften die bij verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad voor levensmiddelen van dierlijke oorsprong zijn vastgesteld (PB 2011, L 242, blz. 2; hierna: „verordening nr. 931/2011”), die bepalingen vaststelt ter uitvoering van de traceerbaarheidsvoorschriften die krachtens verordening nr. 178/2002 van toepassing zijn op de exploitanten van levensmiddelenbedrijven wat levensmiddelen van dierlijke oorsprong betreft. De bepalingen van verordening nr. 931/2011 zijn dus niet rechtstreeks van toepassing op het levensmiddel dat in casu aan de orde is, dat van plantaardige oorsprong is (zaad); in deze verordening worden echter voorschriften en beginselen inzake traceerbaarheid vastgesteld die op elk soort levensmiddel kunnen worden toegepast.

- 23 In de considerans van verordening nr. 931/2011 staat te lezen dat de traceerbaarheid van levensmiddelen met name nodig is om te zorgen voor de traceerbaarheid van levensmiddelen van dierlijke oorsprong. Anders dan wat geldt krachtens verordening nr. 178/2002, die van toepassing is op alle soorten levensmiddelen en krachtens welke het met het oog op de traceerbaarheid van levensmiddelen uitsluitend nodig is kennis te hebben van de naam en het adres van de twee exploitanten van levensmiddelenbedrijven, moeten in de concrete sector van de levensmiddelen van dierlijke oorsprong derhalve meer gedetailleerde regels over de traceerbaarheid worden vastgesteld. In het bijzonder stelt verordening nr. 931/2011 vast dat de exploitanten van levensmiddelenbedrijven ervoor zorgen dat de volgende informatie betreffende zendingen levensmiddelen van dierlijke oorsprong wordt verstrekt aan de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waaraan de levensmiddelen worden geleverd en op verzoek aan de bevoegde autoriteit: een nauwkeurige beschrijving van de levensmiddelen, het volume of de hoeveelheid van de levensmiddelen, de naam en het adres van de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waaruit de levensmiddelen zijn verzonden, de naam en het adres van de verzender (eigenaar), indien verschillend van de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waaruit de levensmiddelen zijn verzonden, de naam en het adres van de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waarnaar de levensmiddelen worden verzonden, de naam en het adres van de ontvanger (eigenaar), indien verschillend van de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waarnaar de levensmiddelen worden verzonden, een referentie ter identificatie van de partij of zending, naargelang het geval, en de datum van verzending.
- 24 Uit het voorgaande volgt dat verordening nr. 931/2011 strengere voorschriften voor levensmiddelen van dierlijke oorsprong en een meer gedetailleerde identificatie van de goederen en de medecontractant vaststelt, waaronder de noodzaak om met zekerheid niet alleen de naam en het adres van de exploitant van het levensmiddelenbedrijf waaruit de levensmiddelen zijn verzonden te kennen, maar ook de naam en het adres van de eigenaar van de goederen, en verder om in te staan voor een nauwkeurige beschrijving van de levensmiddelen. Krachtens verordening nr. 931/2011 hebben de exploitanten van levensmiddelenbedrijven die levensmiddelen van dierlijke oorsprong gebruiken, derhalve meer controleverplichtingen met betrekking tot de medecontractanten en de oorsprong van de goederen.
- 25 Tegelijkertijd worden levensmiddelen van dierlijke oorsprong in verordening nr. 931/2011 duidelijk onderscheiden van de andere levensmiddelen van verordening nr. 178/2002, waarop uiteraard minder strenge traceerbaarheidsvoorschriften van toepassing zijn, aangezien het voldoende wordt geacht de naam en het adres van de medecontractant vast te stellen om te voldoen aan de verplichting om laatstgenoemde te identificeren.
- 26 Volgens de verwijzende rechter blijkt uit al het voorgaande dat de vereisten om de medecontractant te identificeren die bij verordening nr. 178/2002 aan exploitanten van levensmiddelenbedrijven worden opgelegd, in het algemeen geen grotere

verplichtingen opleggen dan die welke objectief op basis van de omstandigheden en bijzonderheden van de transactie kunnen worden verwacht. Aldus moet de verplichting van verordening (EG) nr. 178/2002 tot identificatie van de medecontractant als vervuld worden beschouwd, hoewel alleen de naam en het adres van de medecontractant zijn vastgesteld. Meer gedetailleerde controles van de medecontractanten en van de producten worden krachtens verordening nr. 931/2011 enkel vereist van exploitanten van levensmiddelenbedrijven die producten van dierlijke oorsprong gebruiken.

- 27 In de onderhavige zaak hebben de betrokken transacties niet betrekking op levensmiddelen van dierlijke oorsprong en kan verzoekster niet worden beschouwd als een exploitant van een levensmiddelenbedrijf dat producten van dierlijke oorsprong gebruikt. Derhalve is er dus geen reden om aan te nemen dat verzoekster krachtens verordening nr. 178/2002 verplicht was om een meer gedetailleerde controle uit te voeren met betrekking tot de medecontractant. Het voorgaande gaat evenmin in tegen de bovenvermelde aard en bijzonderheden van de transacties van aankoop van zaad, waarbij kan worden aanvaard dat bij de ontvangst van het graan enkel de naam of de benaming van de leverancier bekend is.
- 28 Tegelijkertijd houdt de verwijzende rechter rekening met een van de hoofddoelstellingen van verordening nr. 178/2002 – het waarborgen van de voedselveiligheid –, waarbij de traceerbaarheid van levensmiddelen een instrument is om die doelstelling te bereiken. Het is duidelijk dat de procedure van verordening nr. 178/2002 voor de traceerbaarheid van levensmiddelen, met bovengenoemde kenmerken, doeltreffend is in omstandigheden waarin alle stadia van de voedselketen feilloos en rechtmatig verlopen, zonder dat er dus sprake is van een „hiaat” in de traceerbaarheid van de levensmiddelen. Wanneer een fictieve onderneming betrokken is bij de voedselketen, is de traceerbaarheid van levensmiddelen echter niet meer gewaarborgd, en is het niet meer mogelijk om de oorsprong van de producten aan te tonen.
- 29 Dergelijke omstandigheden doen twijfels rijzen over de vraag of de doelstelling van verordening nr. 178/2002 om de voedselveiligheid te waarborgen, onder meer middels het garanderen van de traceerbaarheid van levensmiddelen, voor ondernemingen een verplichting doet ontstaan, wanneer zij transacties verrichten met levensmiddelen, om hun medecontractanten zorgvuldiger te kiezen (bijvoorbeeld: door te controleren of de leverancier als exploitant van een levensmiddelenbedrijf is geregistreerd bij de bevoegde autoriteiten; door de praktijken betreffende de uitvoering van transacties te wijzigen, wanneer deze praktijken de mogelijkheid om controles uit te oefenen met betrekking tot zijn medecontractant niet waarborgen). Met andere woorden of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de exploitant van een levensmiddelenbedrijf zijn medecontractanten zorgvuldiger kiest, wat in wezen neerkomt op de verplichting voor hem om controles uit te voeren met betrekking tot zijn medecontractant, en of de onderneming het recht op aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd indien de exploitant niet zo zorgvuldig is geweest.

- 30 De verwijzende rechter houdt verder rekening met het feit dat verzoekster zelf de kwaliteit van de geleverde goederen heeft gecontroleerd, zodat de doelstelling van verordening nr. 178/2002, namelijk het waarborgen van de voedselveiligheid, kan worden bereikt, en aldus de verplichting wordt gecompenseerd om een zorgvuldiger onderzoek uit te voeren met betrekking tot de medecontractant teneinde de traceerbaarheid van de producten te waarborgen.
- 31 Derhalve heeft de verwijzende rechter twijfels over de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG in de context van de doelstelling van verordening nr. 178/2002, en die uitlegging is essentieel voor de uniforme uitlegging en toepassing van de Uniewetgeving en is bovendien van bijzonder belang voor de beslechting van de onderhavige zaak.
- 32 Uit verordening nr. 852/2004 en verordening nr. 882/2004, alsook uit de bepalingen van de wet inzake toezicht op de voedselketen die betrekking hebben op de registratie van levensmiddelenbedrijven vloeit voort dat het doel van de registratie de waarborging is van de efficiënte controle van exploitanten van levensmiddelenbedrijven door de bevoegde autoriteiten. Aangezien de registratie voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven verplicht is, stelt de controle van de registratie van die exploitant van levensmiddelenbedrijven de medecontractant in staat om na te gaan of een onderneming op rechtmatige wijze betrokken is bij de voedselketen, of zij wordt gecontroleerd en of zij steeds kan waarborgen dat haar activiteiten en producten de door de regeling vastgestelde vereisten naleven.
- 33 De registratie sluit echter niet het risico uit dat de economische activiteit van die onderneming niet echt is, in het bijzonder in het licht van reglement nr. 104 van de ministerraad, dat in de mogelijkheid voorziet van een vereenvoudigde registratie (anders dan bij de erkenningsprocedure) bij de bevoegde autoriteit, en van de intensiteit van de tussenkomst van die autoriteit bij de registratie (om een onderneming te registreren moet een aanvraag worden ingediend en de bevoegde autoriteit moet de exploitant van een levensmiddelenbedrijf binnen vijf werkdagen een registratienummer toekennen). Het ontbreken van de registratie bewijst dus niet automatisch dat de economische activiteit fictief is en dat de transactie niet heeft plaatsgevonden met de in documenten aangeduide persoon, maar geeft alleen aan dat de onderneming bij de voedselketen is betrokken zonder hiervoor geregistreerd te zijn.
- 34 Volgens de verwijzende rechter kan in dergelijke omstandigheden de controle van het feit dat de medecontractant bij de bevoegde autoriteit is geregistreerd, niet de beslissende factor zijn bij de beoordeling of een onderneming wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een transactie met een fictieve onderneming.
- 35 Tegelijkertijd kan het wegens de aard van de verrichte diensten of geleverde goederen nodig zijn medecontractanten voorzichtig en zorgvuldiger te kiezen. Dergelijke goederen kunnen ook levensmiddelen omvatten, rekening houdend met het feit dat een levensmiddelenbedrijf bij het verrichten van zijn activiteiten verantwoordelijk is voor de kwaliteit en de veiligheid van de levensmiddelen, en

voor de overeenstemming van de te distribueren levensmiddelen met de in de regeling vastgestelde en door de onderneming meegeede vereisten (artikel 7, eerste alinea, van de wet inzake toezicht op de voedselketen).

- 36 Dientengevolge heeft de verwijzende rechter twijfels over de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG in verband met het voorschrift dat is neergelegd in artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en in artikel 31 van verordening nr. 882/2004 met betrekking tot de registratie van een levensmiddelenbedrijf. In het bijzonder betwijfelt hij of de controle of de medecontractant die een levensmiddelenbedrijf is, bij de bevoegde autoriteit is geregistreerd, relevant is voor de beoordeling of de onderneming wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een transactie met een fictieve onderneming, rekening houdend met de aard en de bijzonderheden van de hierboven beschreven transacties, onder meer het feit dat de ontvanger van de goederen zelf de kwaliteit van de geleverde goederen heeft gecontroleerd.