



Datum van inontvangstneming : 05/03/2013

Zaak C-33/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

22 januari 2013

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

12 december 2012

Verzoekende partij:

Marcin Jagiełło

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

BESLISSING

De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (bestuursrechtbank van de provincie Lodz) heeft

[omissis]

ter pleitzitting van 12 december 2012

inzake het beroep van Marcin Jagiełło

tegen het besluit van de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (directeur van de belastingdienst Lodz)

van 16 mei 2011 [omissis],

betreffende de vaststelling van het naar de volgende maand over te dragen bedrag van het overschot aan voorbelasting waarmee de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde in september 2005 was overschreden,

beslist:

1. **Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [omissis] wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen met betrekking tot de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen:**
 - a) **Moet artikel 4, leden 1 en 2, juncto artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn 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) aldus [Or. 2] worden uitgelegd dat deze bepalingen verbieden om een verkoop door een persoon die met goedvinden van een andere persoon onder de handelsnaam van deze andere persoon handelt om zijn economische activiteit geheim te houden, als een levering van goederen aan te merken?**
 - b) **Moet artikel 17 van de Zesde richtlijn 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, aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de aftrek van voorbelasting wordt toegepast op een factuur die is opgesteld door een persoon die alleen zijn handelsnaam ter beschikking heeft gesteld voor de verkoop van goederen door een andere persoon, zonder dat wordt aangetoond dat de koper wist of op grond van objectieve omstandigheden kon voorzien dat de handeling waarbij hij betrokken was, verband hield met een strafbaar feit of andere onregelmatigheden die de opsteller van de factuur of de persoon die met hem samenwerkt heeft begaan?**
2. **De behandeling van de zaak wordt [omissis] geschorst. [Or. 3]**

Motivering

A. Toepasselijke bepalingen

1. Bepalingen van Pools recht:

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 5

„1. Aan de belasting op goederen en diensten, hierna: „belasting”, zijn onderworpen:

- 1) de goederenleveringen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel worden verricht; [...]
2. De in lid 1 bedoelde handelingen zijn aan belasting onderworpen ongeacht of zij zijn verricht met inachtneming van de bij wet vastgestelde voorwaarden en vormvoorschriften.”

Artikel 15

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

2. Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van fabrikanten, handelaars of dienstverrichters, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaars van een vrij beroep, ook al is een handeling slechts eenmalig verricht in omstandigheden die wijzen op het voornemen dergelijke handelingen herhaaldelijk te verrichten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd, het duurzame gebruik van lichamelijke of onlichamelijke activa om er opbrengst uit te verkrijgen.”

Artikel 86

„1. Voor zover de in artikel 15 bedoelde belastingplichtigen goederen en diensten gebruiken om belastbare handelingen te verrichten, zijn zij gerechtigd om het bedrag aan voorbelasting af te trekken van het verschuldigde belastingbedrag, onder voorbehoud van het bepaalde in de artikelen 114, 119, lid 4, 120, leden 17 en 19, en in artikel 124.

2. Onverminderd het bepaalde in de leden 3 tot en met 7, bestaat het bedrag aan voorbelasting uit: **[Or. 4 [2]¹]**

1) het totaal van de belastingbedragen die de belastingplichtige in rekening zijn gebracht:

- a) voor de verwerving van goederen en diensten,

¹ – Noot van de vertaler: in de oorspronkelijke versie begint de bladnummering op bladzijde 3 die overeenkomt met bladzijde 1 van de motivering.

b) ter bevestiging van een gedane vooruitbetaling (voorschot, aanbetaling, termijnbetaling), voor zover zij verband houden met het ontstaan van een belastingschuld [...]"

Artikel 88

„3a. Facturen en douanedocumenten geven geen aanleiding tot aftrek, teruggaaf van het belastingverschil of van voorbelasting wanneer

[...]

- 4) de opgestelde facturen, corrigerende facturen of douanedocumenten:
 - a) handelingen staven die niet zijn verricht, voor zover zij deze handelingen betreffen.”

Artikel 108

„1. Wanneer een rechtspersoon, een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon een factuur opstelt met vermelding van het belastingbedrag, dient zij dit bedrag af te dragen.”

2. Unierechtelijke bepalingen:

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; hierna: „Zesde btw-richtlijn”):

[omissis]

[De verwijzende rechter haalt de artikelen 1, leden 1 en 2, 5, lid 1, 17 en 21, lid 1, sub d, van de Zesde btw-richtlijn aan] **[Or. 7 [5]]**

II. Procesverloop voor de belastingdiensten

- 1 Bij besluit van 16 mei 2011 bevestigde de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi het besluit van de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Mazowieckim (directeur van de belastingdienst Tomaszów Mazowiecki), waarbij hij het naar de volgende maand over te dragen overschot aan voorbelasting van Marcin Jagiełło, wiens economische activiteit bestaat in het vervoer van goederen en de verkoop van kledij, voor september 2005 vaststelde op 2 075 PLN.
- 2 De belastingdiensten stelden vast dat de belastingplichtige de in rekening gebrachte voorbelasting over de bij de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid BOGROMIL aangekochte brandstof ten onrechte had

afgetrokken van de te betalen belasting, omdat de daadwerkelijk verrichte handelstransacties niet bleken uit de door de vennootschap BOGROMIL opgestelde facturen.

- 3 De vennootschap BOGROMIL heeft de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de verkochte brandstof, die zij op haar facturen had vermeld, in haar btw-aangiften opgenomen. **[Or. 8 [6]]**
- 4 De belastingdiensten stelden jegens de vennootschap BOGROMIL besluiten vast, waarbij zij voor iedere maand van 2005 het bedrag van haar btw-schuld vastlegden en haar verplichtten btw te betalen op grond van artikel 108, lid 1, van de btw-wet, dat overeenkomt met artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde btw-richtlijn. In de motivering van hun besluiten concludeerden zij dat deze onderneming in een eerder stadium geen dieselbrandstof had aangekocht bij contractpartijen waarvan de facturen zich in haar boekhouding bevonden. Volgens de belastingdiensten kon de vennootschap BOGROMIL dan ook niet in het bezit zijn geweest van brandstof die zij dus al evenmin aan andere ondernemers kon doorverkopen.
- 5 De belastingdiensten stelden vast dat de vennootschap BOGROMIL betrokken was geweest bij de handel in illegale brandstof, waarbij zij in overleg met Andrzej Kucharski, de werkelijke eigenaar en verkoper van de brandstof, had gehandeld. Volgens de belastingdiensten was de vennootschap BOGROMIL akkoord gegaan om haar handelsnaam ter beschikking te stellen. De verkoop betrof geen dieselbrandstof maar een ander aardolieproduct dat als brandstof voor vrachtwagens met dieselmotoren kan worden gebruikt. Zij waren van mening dat de vennootschap BOGROMIL, anders dan op de litigieuze facturen was vermeld, niet de leverancier van de producten was aangezien zij niet over brandstof beschikte.
- 6 De belastingdiensten twijfelden er niet aan dat de belastingplichtige de aankopen daadwerkelijk had verricht en de geleverde producten voor zijn economische activiteit op het gebied van vervoerdiensten had gebruikt. Zij gingen niet na of (of stelden niet vast dat) de omvang van de werkelijke leveringen en de prijs van de goederen met de gegevens op de betwiste facturen overeenstemden.
- 7 De belastingdiensten beschouwden Andrzej Kucharski ten aanzien van de verkoop van brandstof waarbij onder andere de vennootschap BOGROMIL was betrokken als een btw-plichtige, en stelden aanslagen jegens hem vast waarbij zij het bedrag van zijn btw-schuld voor elke maand van 2005 vastlegden.
- 8 In deze situatie stelden de Poolse belastingdiensten op grond van de artikelen 86, lid 2, en 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de btw-wet dat Marcin Jagiello de op de facturen van BOGROMIL in rekening gebrachte voorbelasting niet mocht aftrekken. De omstandigheid dat de koper geen weet had van de illegale handel in brandstof en dat hij de vereiste zorgvuldigheid in acht heeft genomen is volgens

de belastingdiensten irrelevant voor de vraag of voorbelasting die in rekening is gebracht op facturen waaruit geen daadwerkelijk verrichte handelingen blijken, kan worden afgetrokken. De vragen of de koper op de hoogte is van de illegale handel in brandstof en of hij de vereiste zorgvuldigheid in acht heeft genomen, moeten worden onderzocht wanneer de facturen door de werkelijke verkoper [Or. 9 [7]] van de goederen worden opgesteld en de verkochte goederen daadwerkelijk met de in de factuur vermelde goederen overeenstemmen.

- 9 De autoriteiten gaven niet aan of de belastingplichtige zich ervan bewust was dat hij geen dieselbrandstof maar een ander aardolieproduct had gekocht dat kan worden gebruikt voor voertuigen met een dieselmotor.

III. Procesverloop voor de rechter in eerste aanleg

- 10 Met zijn bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi ingestelde beroep heeft de vertegenwoordiger van de belastingplichtige verzocht om nietigverklaring van het besluit van de belastingdiensten. Hij betoogde dat het bestreden besluit in strijd was met een aantal bepalingen inzake de bestuurlijke procedure in belastingzaken en artikel 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de btw-wet juncto artikel 17, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn.
- 11 Verzoekers vertegenwoordiger voerde in zijn verzoekschrift aan dat de belastingplichtige aan de voorwaarden voor aftrek van de op de facturen van BOGROMIL vermelde voorbelasting voldeed, aangezien hij de factuur ter bevestiging van de aankoop van de goederen en de goederen had ontvangen, waarbij hij de overtuiging was toegedaan dat hij brandstof had aangekocht bij de in de factuur als leverancier vermelde persoon. Volgens zijn vertegenwoordiger heeft verzoeker bij de bestreden transactie de vereiste zorgvuldigheid in acht genomen, gelet op het feit dat hij het REGON-attest (attest dat staft dat een vennootschap bij het bureau voor de statistiek is geregistreerd) van de vennootschap BOGROMIL heeft ontvangen en zij hem heeft bevestigd dat zij als btw-plichtige is ingeschreven.
- 12 Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof in onder andere de zaken C-271/06 (Netto Supermarkt [arrest van 21 februari 2008, Jurispr. blz. I-771]), C-286/94 [C-340/95, C-401/95 en C-47/96] (Molenheide e.a. [arrest van 18 december 1997, Jurispr. blz. I-7281], C-409/04 (Teleos e.a. [arrest van 27 september 2007, Jurispr. blz. I-7797]) en C-439/04 [en C-440/04] (Kittel en Recolta Recycling [arrest van 6 juli 2006, Jurispr. blz. I-6161] stelde verzoekers vertegenwoordiger zich op het standpunt dat de in artikel 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de btw-wet vastgestelde regeling kan worden toegepast, op voorwaarde dat tevoren is aangetoond dat uit het geheel van de objectieve omstandigheden van het betrokken geval blijkt dat de belastingplichtige kon voorzien dat de handeling verband hield met een strafbaar feit of met andere onregelmatigheden. Met andere woorden moet worden nagegaan of de koper van de goederen te goeder trouw

heeft gehandeld en of hij objectief gezien kon vaststellen dat de in de factuur als leverancier vermelde persoon dat ook daadwerkelijk was. [Or. 10 [8]]

- 13 Partijen zijn het oneens over de betekenis van het arrest van het Hof van 21 juni 2012 in de gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en Dawid [nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie]) voor de beslechting van de onderhavige zaak.
- 14 De vertegenwoordiger van de belastingplichtige merkte in zijn memorie van 25 oktober 2012 op dat het Hof in dit arrest uitputtend en integraal heeft beschreven welke invloed de subjectieve omstandigheden hebben op de mogelijkheid tot aftrek in het geval dat de handeling een gebrek vertoont, wanneer de belastingplichtige niet wist en niet kon weten dat de leverancier een handeling heeft verricht waarbij hij een strafbaar feit heeft begaan of dat hij vóór of na de handeling van de belastingplichtige een handeling heeft verricht die de btw-wet schendt. De invoering van een aansprakelijkheidsregeling in belastingzaken die geen rekening houdt met het criterium van schuld van de verkrijger – met andere woorden, dat deze de subjectieve bestanddelen van het strafbaar feit vervult – zou stellig verder gaan dan nodig is ter behartiging van de belangen van de Schatkist. Volgens de vertegenwoordiger van de belastingplichtige komen de feiten van zaak C-142/11 (wat de punten 25 tot en met 27 betreft) precies overeen met de in de onderhavige zaak te beoordelen feiten.
- 15 De Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi betoogde in zijn memorie van 12 november 2012 dat het arrest van het Hof van 21 juni 2012 in de gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 betrekking heeft op feiten die verschillen van die van de onderhavige zaak. In die zaken werd er namelijk vanuit gegaan dat aan de bij richtlijn 2006/112 vastgestelde materiële en formele voorwaarden voor aftrek was voldaan, met name aan de voorwaarde dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die staft dat er daadwerkelijk goederen overeenkomstig de richtlijn zijn geleverd. Volgens de Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi kan het aangehaalde arrest dan ook niet worden toegepast op de omstandigheden van de onderhavige zaak waarin onomstotelijk is vastgesteld dat de door de bestreden facturen gestaafde handelingen niet zijn verricht, zodat de belastingplichtige op basis van de fictieve facturen van BOGROMIL niet gerechtigd is om de uit deze facturen resulterende voorbelasting af te trekken. Volgens de beroepsinstanties moet in deze zaak het standpunt [Or. 11 [9]] worden gevolgd dat het Hof in het arrest van 13 december 1989 in zaak C-342/87 (Genius Holding [Jurispr. 1989, blz. 4227]) heeft ingenomen.

IV. Redenen voor het door de nationale rechterlijke instantie ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing

Eerste vraag

- 16 Volgens zowel Poolse als Unierechtelijke bepalingen zijn btw-plichtig, personen die zelfstandig een economische activiteit uitoefenen, ongeacht het oogmerk of

het resultaat van die activiteit. Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaars van een vrij beroep, ook al is een handeling slechts eenmalig verricht in omstandigheden die erop wijzen dat het voornemen bestaat dergelijke handelingen herhaaldelijk te verrichten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd, de duurzame exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke activa om er opbrengst uit te verkrijgen.

- 17 Een bepaalde persoon kan slechts als btw-plichtige worden aangemerkt voor zover hij een economische activiteit zelfstandig – dit wil zeggen, zonder hulp van of beïnvloeding door andere personen – uitoefent. Van een zelfstandige economische activiteit is sprake wanneer een ondernemer een activiteit op eigen risico uitoefent. Het is uitermate belangrijk dat de handeling wordt verricht door de als btw-plichtige handelende persoon, aangezien de handeling alleen in dit geval aan btw is onderworpen.
- 18 Volgens de Poolse belastingdiensten was de vennootschap BOGROMIL niet btw-plichtig omdat deze onderneming, die weliswaar als btw-plichtige was geregistreerd, niet de eigenaar was van de voor vrachtwagens verkochte brandstof en zij daarenboven haar handelsnaam voor de economische activiteit van een andere persoon (Andrzej Kucharski) ter beschikking heeft gesteld.
- 19 In het arrest van 8 februari 1990 in zaak C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe [Jurispr. 1990, blz. I-285]) was het Hof van oordeel dat de uitdrukking „levering van een goed” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn ook ziet op de overdracht van de macht [Or. 12 [10]] om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken wanneer de juridische eigendom van die zaak niet wordt overgedragen.
- 20 In het arrest C-223/03 van 21 februari 2006 (University of Huddersfield [Jurispr. blz. I-1751]) heeft het Hof beslist dat handelingen leveringen van goederen of diensten en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, zijn, indien zij aan de objectieve criteria voldoen waarop deze begrippen zijn gebaseerd, ook al zijn zij verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder dat enig ander economisch doel wordt nagestreefd. De begrippen „belastingplichtige”, „economische activiteit”, „levering van goederen” en „diensten”, die de belastbare handelingen als bedoeld in de Zesde btw-richtlijn omschrijven, zijn inderdaad objectief van aard en zijn van toepassing ongeacht het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen. Een verplichting voor de belastingdienst om te onderzoeken wat de belastingplichtige met de aankoop van een goed precies beoogt, zou dan ook ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel, te weten de rechtszekerheid te waarborgen en de btw-heffing te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, de objectieve aard van de betrokken handeling

in aanmerking te nemen. Ook al is aan voornoemde objectieve criteria in werkelijkheid niet voldaan in het geval van belastingontduiking, bijvoorbeeld door valse aangiften in te dienen of door onregelmatige facturen op te stellen, neemt dit niet weg dat de vraag of de betrokken handeling is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, irrelevant is voor de vaststelling of die handeling een levering van goederen of een dienst en een economische activiteit vormt (zie de punten 47-49, 51, 53 en dictum).

- 21 In deze situatie koestert de nationale rechterlijke instantie twijfel omtrent de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, juncto artikel 5, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn. Hij vraagt zich meer bepaald af of deze bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat zij verbieden om een verkoop door een persoon die met goederen **[Or. 13 [11]]** van een andere persoon onder de handelsnaam van deze andere persoon handelt om zijn economische activiteit geheim te houden, als een levering van goederen te beschouwen.

Tweede vraag:

- 22 Indien wordt vastgesteld dat in casu goederen zijn geleverd aan een rechtssubject dat eveneens btw-plichtig is, rijst de vraag of de verkrijger van deze goederen de voorbelasting kan aftrekken die in rekening is gebracht op facturen die zijn opgesteld door het rechtssubject onder wiens handelsnaam de werkelijke verkoper de transactie heeft verricht.
- 23 De in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde btw-richtlijn bedoelde beginselen van btw-aftrek beogen de marktdeelnemer (belastingplichtige) volledig vrij te stellen van de btw die hij in het kader van de uitoefening van zijn economische activiteit dient te betalen of heeft betaald. Bijgevolg moeten alle beperkingen van het recht op aftrek van de belastingplichtige in alle lidstaten van de Europese Unie eenvormig worden toegepast.
- 24 De verwijzende rechter heeft twijfels bij de omvang van de beperkingen van het recht op aftrek op grond van artikel 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de btw-wet, wanneer de opsteller van de factuur niet de werkelijke verkoper van de goederen is die de koper (belastingplichtige) in het kader van zijn economische activiteit heeft gebruikt.
- 25 Volgens de verwijzende rechter kan het beginsel van de fiscale neutraliteit van de btw worden geschonden door in de zojuist beschreven situatie een beperking van de aftrek in te voeren. De beperking als bedoeld in artikel 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de Poolse btw-wet strekt ertoe de aftrek uit te sluiten voor fictieve, niet door de opsteller van de factuur verrichte handelingen, en niet voor handelingen die daadwerkelijk zijn verricht maar die worden betwist op grond dat de facturen die deze handelingen staven, niet de naam vermelden van de werkelijke verkoper (die bij de belastingdiensten bekend is) maar de naam van de onderneming die haar handelsnaam ter beschikking heeft gesteld.

- 26 De twijfels van de verwijzende rechter over de correcte uitlegging van artikel 17 van de Zesde btw-richtlijn in verband met de uiteengezette feiten van de zaak worden nog versterkt door de verdeelde rechtspraak van de Poolse bestuursrechtbanken.
- 27 De Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (hoogste bestuursrechter te Warschau) [omissis] **[Or. 14 [12]]** heeft reeds herhaaldelijk vastgesteld dat de tot voldoening van btw gehouden persoon het bij de btw-wet vastgestelde recht op aftrek, dat is gebaseerd op het feit dat een andere belastingplichtige goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht, slechts kan uitoefenen op grond van artikel 86, lid 2, punt 1, sub a, van deze wet, indien de belasting blijkt uit een factuur die staakt dat de opsteller ervan een aan de btw onderworpen handeling daadwerkelijk heeft verricht. Indien de btw enkel blijkt uit een factuur op grond waarvan niet kan worden aangetoond dat de opsteller ervan een handeling daadwerkelijk heeft verricht die tot het ontstaan van de belastingplicht heeft geleid, geeft een dergelijke factuur geen recht op aftrek van de erop vermelde belasting. De omstandigheid dat de koper in dat geval over een door de verkoper opgestelde factuur beschikt, is slechts een formele voorwaarde voor de uitoefening van dit recht, die niet *per se* het recht op aftrek doet ontstaan indien niet tegelijk is voldaan aan de voorwaarde dat een handeling daadwerkelijk moet zijn verricht, te weten een prestatie van de opsteller van de factuur ten behoeve van de verkrijger, op grond waarvan de opsteller btw dient af te dragen. Artikel 86, lid 2, punt 1, sub a, van de Poolse wet moet aldus worden uitgelegd dat een factuur waaruit niet blijkt dat de opsteller ervan een handeling daadwerkelijk heeft verricht op grond waarvan hij tot voldoening van btw zou zijn gehouden, de ontvanger ervan niet het recht geeft om de op de factuur vermelde btw af te trekken, ongeacht of hij het in de factuur vermelde goed te goeder trouw heeft verkregen op grond van een burgerrechtelijke handeling die hij en de opsteller van de factuur hebben verricht. De toekenning van het recht op btw-aftrek in een dergelijk geval zou namelijk betekenen dat het recht op aftrek tot stand komt op de enkele grond van het bezit van de factuur waarop btw is vermeld die de opsteller van de factuur niet hoeft te betalen omdat hij de in de factuur vermelde handeling niet heeft verricht. Het recht op aftrek is evenwel een gevolg van het feit dat een belasting verschuldigd is geworden op grond van een handeling die de belastingplichtige opsteller van de factuur daadwerkelijk heeft verricht; het betreft dus een belasting die verschuldigd is geworden op basis van een in een eerder stadium verrichte handeling. Een factuur die is opgesteld zonder dat de opsteller ervan een dergelijke handeling daadwerkelijk heeft verricht, kan geen belastingschuld doen ontstaan, en het recht op aftrek kan op een dergelijke factuur dan ook niet worden toegepast. De regel volgens welke het recht op aftrek niet mag worden uitgeoefend op btw die in rekening is gebracht op een factuur waaruit niet blijkt dat het in de factuur als opsteller ervan genoemde **[Or. 15[13]]** rechtssubject niet daadwerkelijk tot voldoening van btw is gehouden, is ingegeven door objectieve redenen. Werd in een dergelijke situatie bepaald dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend op een factuur die handelingen staakt die niet daadwerkelijk zijn verricht en die niet ertoe hebben geleid dat de opsteller ervan tot voldoening van btw is gehouden,

dan zou dit niet stroken met de structuur van de btw, op grond waarvan de in de prijs van goederen vervatte btw mag worden afgetrokken die op basis van de aankoop van goederen daadwerkelijk is verschuldigd. Daarentegen betreft het in casu op de factuur vermelde btw-bedrag in feite niet de belasting die aan de Schatkist dient te worden afgedragen maar een bedrag dat de verkoper als btw laat doorgaan om het op slinkse wijze van de koper van de goederen (gesteld dat hij hiervan geen weet heeft) te verkrijgen. Artikel 86, lid 2, punt 1, sub a, van de Poolse wet bepaalt daarentegen dat de belastingplichtige de te betalen belasting mag verminderen met het bedrag aan voorbelasting over de aangekochte goederen en diensten, maar niet met een bedrag dat louter als voorbelasting is vermeld zonder dat er in wezen sprake is van voorbelasting; het betreft dus geen belasting die door toedoen van de in de factuur vermelde handeling aan de Schatkist dient te worden afgedragen. Vastgesteld moet worden of artikel 88, lid 3a, punt 4, sub a, van de Poolse btw-wet de voornoemde conclusies letterlijk bevestigt.

- 28 Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van 21 juni 2012 in de gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en Davíd) was de Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie in andere arresten [omissis] van oordeel dat de belastingdiensten op basis van objectieve omstandigheden onomstotelijk moesten aantonen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handelingen die recht op aftrek geven, verband hielden met door de opsteller van de factuur begane strafbare feiten, indien bezwaar wordt gemaakt tegen de factuur die is opgesteld door de persoon die zijn handelsnaam ter beschikking heeft gesteld.
- 29 Volgens de Poolse belastingdiensten moet de nationale rechterlijke instantie in de voor haar aanhangige zaak de arresten toepassen die het Hof heeft gewezen in de zaken C-454/98 (Schmeink & Cofreth en Strobel [arrest van 19 september 2000, Jurispr. blz. I-6973]), C-78/02 tot en met C-80/02 (Karageorgou e.a. [arrest van 6 november 2003, Jurispr. blz. I-13295]) **[Or. 16 [14]]**, C-35/05 (Reemtsma Cigarettenfabriken [arrest van 15 maart 2007, Jurispr. blz. I-2425] en C-342/87 (Genius Holding). Daarin heeft het Hof vastgesteld dat de belastingplichtige volgens artikel 17, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn het in deze richtlijn vastgestelde recht op aftrek, dat is gebaseerd op het feit dat een andere belastingplichtige goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht, alleen mag uitoefenen op daadwerkelijk verschuldigde belastingen, dus op belastingen die, wegens een belastingplichtige activiteit, moesten worden voldaan of die zijn voldaan op het tijdstip waarop zij verschuldigd geworden zijn. Dit beginsel betreft niet de belasting die volgens artikel 21, lid 1, sub d, van de Zesde btw-richtlijn louter en alleen verschuldigd is omdat zij in een factuur is vermeld.
- 30 Volgens artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde btw-richtlijn heeft de belastingplichtige slechts recht op aftrek, voor zover hij in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn opgestelde factuur. Artikel 22, lid 3, sub a, bepaalt uitdrukkelijk dat iedere belastingplichtige voor goederen geleverd aan en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document moet

uitreiken en daarvan een dubbel moet bewaren. De uitlegging van artikel 17, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn kan tot de conclusie leiden dat voorbelasting die voortkomt uit aan de btw onderworpen handelingen die door een belastingplichtig rechtssubject zijn verricht, moet worden afgetrokken. Gesteld dat de opsteller van de factuur enkel zijn handelsnaam ter beschikking heeft gesteld voor de economische activiteit van een ander rechtssubject, maar dat hij een goederentransactie daadwerkelijk heeft verricht, zou moeten worden aangenomen dat het recht op aftrek kan worden toegepast op een dergelijke factuur die aan alle formele voorwaarden voldoet. Een dergelijke uitlegging van de bepalingen zou tot gevolg hebben dat de koper van de goederen niet de economische last van de belasting over de aangekochte goederen dient te dragen wanneer de opsteller van de factuur bedrieglijke handelingen heeft verricht. Volgens de nationale rechterlijke instantie is dit absoluut vereist om aan het beginsel van neutraliteit van de btw te voldoen, op voorwaarde evenwel dat niets doet vermoeden dat de koper van de goederen wist of op grond van objectieve omstandigheden met betrekking tot de handelingen op zijn minst kon voorzien dat de handeling verband houdt met een strafbaar feit (of andere onregelmatigheden) dat (die) de opsteller van de factuur of een ander rechtssubject dat met hem heeft samengewerkt, heeft begaan. Indien de koper geen weet heeft van het feit dat de opsteller van de factuur de btw niet afdraagt, lijkt het verbod op aftrek van voorbelasting die in rekening is gebracht op een factuur die staft dat de goederen zijn aangekocht, [Or. 17 [15]] ongerechtvaardigd en te hard te zijn in verhouding tot het ermee nagestreefde doel, te weten het functioneren van het btw-stelsel beschermen.

- 31 De bestaande rechtspraak van het Hof betreffende de uitlegging van de artikelen 4, 5 en 17 van de Zesde btw-richtlijn neemt de in de prejudiciële vraag tot uiting gekomen twijfel omtrent de uitlegging ervan niet weg. Bijgevolg is een prejudiciële beslissing noodzakelijk om de voor de onderhavige nationale rechterlijke instantie aanhangige zaak te beslechten.

Gelet op het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi de behandeling van de zaak [omissis] geschorst [omissis]