



Datum van
inontvangstneming

:

11/06/2018

Zaak C-273/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 april 2018

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 april 2018

Verzoekster:

SIA „Kuršu zeme”

Verweerder:

Valsts ieņēmumu dienests (nationale belastingdienst, Letland)

[omissis]

Administratīvo lietu departaments

**Latvijas Republikas Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, afdeling
bestuursrechtspraak, Letland)**

BESCHIKKING

Te Riga, op 13 april 2018 heeft

de Augstākā tiesa [omissis]:

[omissis]

in een schriftelijke procedure het cassatieberoep onderzocht dat SIA „Kuršu zeme” had ingesteld tegen het arrest van de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter) van 8 juni 2016 in het geding dat SIA „Kuršu zeme” middels een verzoek tot nietigverklaring had ingeleid tegen [omissis] het besluit van de Valsts ieņēmumu dienests (nationale belastingdienst, Letland) van 29 april 2014.

Aan het geding ten grondslag liggende feiten

Feiten

[1] Verzoekster, de onderneming SIA „Kuršu zeme”, heeft als hoofdactiviteit de verwerking en conservering van vis en van schaal- en weekdieren. Tussen februari en december 2012 gaf verzoekster aankopen van visserijproducten (hierna: „litigieuze goederen”) aan bij de onderneming SIA „KF Prema” en trok zij de voorbelasting over die aankopen af.

De nationale belastingdienst (hierna: „belastingdienst”) stelde tijdens een inspectie vast dat de transacties die verzoekster volgens haar aangiften had uitgevoerd met „KF Prema”, in feite niet hadden plaatsgevonden en dat verzoekster de litigieuze goederen de facto had verworven van de Litouwse onderneming UAB „Baltfisher” en deze zelf van Klaipėda (Litouwen) naar haar fabriek [*omissis*] in Letland had vervoerd.

De belastingdienst stelde vast dat er verschillende opeenvolgende verkopen van de litigieuze goederen tussen verschillende ondernemingen waren geformaliseerd. Volgens de opgestelde documenten verkocht de Litouwse onderneming UAB „Baltfisher” de litigieuze goederen aan SIA „SL Industry” en SIA „Forest Management”, in Letland gevestigde vennootschappen, die deze doorverkochten aan de onderneming SIA „Viva”, die deze verkocht aan SIA „KF Prema”, die de litigieuze goederen uiteindelijk aan verzoekster verkocht. De belastingdienst stelde vast dat SIA „SL Industry”, SIA „Forest Management”, SIA „Viva” en SIA „KF Prema” in feite op geen enkele wijze deelnamen aan de uitvoering van die transactieketen, terwijl zij dat officieel wel deden, en dat elk van hen niets anders deed dan het in eigen naam opstellen van de begeleidende documenten; de belastingdienst kon geen enkele logische verklaring vinden voor het aangaan van die transacties.

De belastingdienst leidde daaruit af dat verzoekster onmogelijk onkundig kon zijn van het opzetten van de gesimuleerde transactieketen. Hij was van mening dat verzoekster het recht op aftrek van de voorbelasting had verkregen doordat zij officieel liet uitschijnen dat zij de goederen had verworven van de in Letland gevestigde SIA „KF Prema”, terwijl zij deze in werkelijkheid van de Litouwse onderneming UAB „Baltfisher” had ontvangen. De belastingdienst leidde daaruit af dat verzoekster er aldus in slaagde het aan de schatkist verschuldigde btw-bedrag voortdurend en systematisch te verminderen middels aftrek van de voorbelasting betreffende met SIA „KF Prema” overeengekomen transacties, die in feite niet hadden plaatsgevonden.

Op basis van bovenstaande vaststellingen legde de belastingdienst aanvullende btw-aanslagen op, waarbij de waarde van de litigieuze goederen werd opgenomen in de waarde van de uit andere lidstaten van de Europese Unie ontvangen goederen, waardoor het bedrag van de verschuldigde belasting met 110 642,76

Letse lats (LVL) werd verhoogd en tegelijkertijd het bedrag van de door verzoekster aangegeven voorbelasting met hetzelfde bedrag werd verminderd.

Nadat verzoekster hiertegen bezwaar had gemaakt, stelde de belastingdienst op basis van de bestuurlijke voorprocedure op 29 april 2014 een besluit vast [*omissis*].

[2] Verzoekster stelde beroep in tegen dat besluit van de belastingdienst bij de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter).

Verzoekster wees erop dat zij aan alle voorwaarden voor de aftrek van de voorbelasting had voldaan waarin artikel 10, lid 1, punt 1 van de likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet) voorziet, dit wil zeggen dat zij als btw-belastingplichtige was geregistreerd, zij van de medecontractant goederen en facturen had ontvangen conform de wettelijke bepalingen, die medecontractant eveneens als btw-belastingplichtige was geregistreerd en de goederen waren gebruikt voor het verrichten van de belastbare handelingen van verzoekster.

Verzoekster beriep zich op de rechtspraak van het Hof, en merkt op dat de regeling voor de aftrek van voorbelasting tot doel heeft de belastingplichtige volledig vrij te stellen van de btw die hij wegens zijn economische activiteit moet betalen of heeft betaald. Het recht op aftrek van de voorbelasting wordt niet beïnvloed door het feit dat de belasting over vroegere of latere transacties al dan niet aan de schatkist is betaald. Dat recht kan enkel worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat er aanspraak op wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik en bij het invoeren van dat recht is sprake van fraude of misbruik wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door een aankoop deelneemt aan bedrog met betrekking tot een activiteit waarover btw verschuldigd is. Daarentegen kan een belastingplichtige die dit niet wist of had moeten weten, niet worden gestraft door hem het recht op aftrek van de voorbelasting te weigeren. De belastingdienst kan de weigering van deze aftrek niet uitsluitend steunen op de aard van de onwettige of gesimuleerde activiteiten van de medecontractant, aangezien de belastingdienst nu eenmaal verplicht is de noodzakelijke verificaties met betrekking tot de belastingplichtige te doen.

In casu had verzoekster geen redenen om te twijfelen aan haar medecontractant en aan de doelstellingen van de transacties en kon zij niet weten of SIA „KF Prema” dan wel de medecontractanten van die onderneming [waren] betrokken bij belastingfraude. Verzoekster haalde geen enkel belastingvoordeel uit de transacties met SIA „KF Prema”.

[3] De Administratīvā rajona tiesa verwierp het beroep bij vonnis van 16 december 2014.

[4] In hoger beroep verwierp de Administratīvā apgabaltiesa het verzoek bij uitspraak van 8 juni 2016. Dat arrest is gebaseerd op de volgende redeneringen.

De documenten waarop verzoekster steunde om de voorbelasting af te trekken, voldoen formeel aan de vereisten voor de aftrek van de belasting die in artikel 10, lid 1, punt 1, van de btw-wet zijn bepaald; in casu is echter bewezen dat verzoekster, anders dan in de documenten is vermeld, de goederen niet heeft verworven van de in die documenten vermelde medecontractant, SIA „KF Prema”, maar wel van een andere onderneming (UAB „Baltfisher”). Uit de stukken van het dossier blijkt dat de bij de transactieketen betrokken ondernemingen uitsluitend hebben gezorgd voor het opstellen van de leveringsdocumenten voor de goederen.

De omstandigheden van de onderhavige zaak wijzen erop dat alle betrokken partijen, met inbegrip van verzoekster, hun handelingen op elkaar afstemden. Verzoekster wist dat zij ten onrechte het recht op aftrek van de voorbelasting verwierf door documenten op te stellen voor transacties die in werkelijkheid niet hadden plaatsgevonden. Dat wijst op zijn beurt op de kwade trouw van verzoekster wat het recht op die aftrek betreft.

Uit de in casu uiteengezette feiten blijkt duidelijk dat de transactieketen, die was opgezet om belastingvoordelen te verkrijgen, met name aftrek van de voorbelasting, kunstmatig was. Het opzetten van transactieketen, waarin in bepaalde fasen geen werkelijke transacties plaatsvinden en dat in wezen is gericht op de mogelijkheid om geheel of gedeeltelijk ongerechtvaardigde belastingvoordelen te verkrijgen, kan wijzen op de banden tussen alle betrokkenen bij die transacties en de belastingfraude. Zelfs als het niet verzoekster was die de bedrieglijke constructie heeft georganiseerd en opgestart, blijkt uit de omstandigheden dat zij bereid was eraan deel te nemen. Als onderneming die haar activiteiten wil bestendigen op de Letse markt en die rechtstreekse contacten heeft gehad met de producent, had verzoekster moeten weten dat het feit dat zij deelnam aan een constructie met die kenmerken ook betekende dat zij bij btw-fraude was betrokken.

Een en ander leidt tot de slotsom dat verzoekster wist dat zij deelnam aan btw-fraude. De opstelling van zo'n grote reeks documenten kan immers niet worden verklaard aan de hand van toeval.

Met hetgeen verzoekster in hoger beroep aanvoert, kan worden ingestemd in de zin dat zij recht had op aftrek van de voorbelasting, zelfs indien zij de transacties rechtstreeks met de Litouwse onderneming UAB „Baltfisher” had afgesloten; dat is in casu echter niet doorslaggevend, aangezien verzoekster een schakel was in een transactieketen die tot stand was gebracht om belastingfraude te plegen en zij onmogelijk onkundig kon zijn geweest van het feit dat die transacties met name deel uitmaakten van de bedrieglijke constructie.

[5] Verzoekster stelde tegen het arrest van de [Administratīvā] apgabaltiesa cassatieberoep in bij de Augstākā tiesa, waarin zij de volgende argumenten uiteenzette.

[5.1] Overeenkomstig artikel 1, punt 2, van de btw-wet wordt als levering van goederen beschouwd, de handeling waarbij de macht om als eigenaar over een zaak (goed) te beschikken wordt overgedragen aan of overgaat op een andere persoon. De levering van goederen wordt dus niet gedefinieerd als de verplichting van de verkoper om de goederen effectief aan de koper over te dragen of als de fysieke ontvangst van die goederen door laatstgenoemde in de vestiging van de verkoper. Om de betrokken handeling als een levering in de zin van de bovenvermelde regel te kunnen aanmerken, was het niet noodzakelijk dat verzoekster de op de facturen van SIA „KF Prema” vermelde goederen in de vestiging van laatstgenoemde had ontvangen. In de handelspraktijk is het gebruikelijk dat de goederen niet direct in het bezit zijn van de verkoper en in het bezit kunnen zijn van diegene die deze levert aan de verkoper. Handelaars zijn vrij om de plaats, het ogenblik en de wijze van levering van de goederen overeen te komen. In de onderhavige zaak was de vorm voor de verwerving van de goederen niet door verzoekster, maar door de oorspronkelijke leverancier (UAB „Baltfisher”) bepaald, die weigerde de visserijproducten rechtstreeks aan verzoekster te verkopen.

[5.2] Bij de vaststelling dat verzoekster een schakel was in een transactieketen die kunstmatig tot stand was gebracht om belastingvoordelen te verkrijgen, hebben [de Administratīvā apgabaltiesa] en de belastingdienst niet aangegeven waarin de belastingvoordelen bestaan die verzoekster of andere bij de transacties betrokken ondernemingen mogelijk hebben verkregen. Zelfs indien verzoekster de goederen rechtstreeks bij UAB „Baltfisher” had gekocht, had zij over het recht beschikt om de voorbelasting met betrekking tot de betrokken transactie af te trekken. Gelet op het feit dat UAB „Baltfisher” een btw-belastingplichtige was van een andere lidstaat van de Europese Unie en de goederen waren ontvangen in Litouwen (grondgebied van de Europese Unie) had verzoekster dus op grond van artikel 10, lid 1, punt 7, van de btw-wet het recht gehad om de voorbelasting af te trekken.

In rechte

Toepasselijke regeling

Unierecht

[6] In richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn”) is onder meer het volgende bepaald:

Artikel 2, lid 1: De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
- b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht door

een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt [punt i)].

Artikel 14, lid 1: Als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

Artikel 20, lid 1: Als „intracommunautaire verwerving van goederen” 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 de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

Artikel 21: Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat is ingevoerd.

Artikel 94, lid 1: Het op de intracommunautaire verwerving van goederen toe te passen tarief is het tarief dat binnen het grondgebied van de lidstaat op de levering van eenzelfde goed wordt toegepast.

Artikel 138, lid 1: De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

Artikel 167: Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 168: Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.

Artikel 179, eerste alinea: De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

Artikel 197, [lid 1], onder b): De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer degene voor wie de levering bestemd is, [...] een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon [is], die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht.

Lets recht

[7] In de btw-wet (in de versie die van kracht was tussen 1 juli en 21 december 2012) is onder meer het volgende bepaald.

Artikel 1, punt 2: Als levering van goederen wordt beschouwd, de handeling waarbij de macht om als eigenaar over een zaak (goed) te beschikken wordt overgedragen aan of overgaat op een andere persoon.

[Artikel 1,] punt 32: Als intracommunautaire levering van goederen wordt beschouwd de levering van goederen waarbij de goederen door de leverancier, door de afnemer of voor hun rekening worden verzonden of vervoerd vanuit het grondgebied van Letland naar een andere lidstaat.

[Artikel 1,] punt 34: als intracommunautaire verwerving van goederen wordt beschouwd de ontvangst van goederen op het grondgebied van Letland vanuit een andere lidstaat waarbij de goederen door de leverancier, door de afnemer of voor hun rekening zijn verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat.

Artikel 2, lid 2: de volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen wanneer zij plaatsvinden op het grondgebied van Letland, in het kader van economische activiteiten:

- 1) de leveringen van goederen die onder bezwarende titel worden verricht, met inbegrip van leveringen aan zichzelf;
- 2) de diensten die onder bezwarende titel worden verricht, met inbegrip van diensten voor zichzelf.

Artikel 18, lid 1: De volgende intracommunautaire handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- 1) de handelingen die zijn vermeld in artikel 2, lid 2, wanneer zij in het kader van economische activiteiten worden verricht en intracommunautaire verwervingen van goederen.
- 2) Als intracommunautaire verwerving van goederen wordt beschouwd de overdracht van de goederen van een persoon vanuit een andere lidstaat naar Letland met het oog op de voortzetting van zijn economische activiteiten in Letland;
- 3) Als intracommunautaire levering van goederen wordt beschouwd de overdracht van de goederen van een persoon vanuit het grondgebied van Letland naar een andere lidstaat met het oog op de voortzetting van zijn economische activiteiten in die andere lidstaat.

Artikel 30, lid 1 (eerste volzin): Wanneer een belastingplichtige goederen ontvangt van een andere belastingplichtige van een andere lidstaat, betaalt eerstgenoemde de verschuldigde belasting aan de schatkist tegen het belastingtarief dat op die handeling van toepassing is overeenkomstig artikel 5, lid 1 of lid 3, naargelang van het geval.

Artikel 28, lid 1: Op intracommunautaire leveringen van goederen door belastingplichtigen zal een belastingtarief van nul procent van toepassing zijn wanneer:

- 1) in de begeleidende documenten van de goederen (met inbegrip van de facturen) is vermeld dat de afnemer belastingplichtige is in een andere lidstaat en aldaar een geldig btw-registratienummer heeft; en
- 2) de goederen verzonden of vervoerd zijn vanuit het grondgebied van Letland naar de bestemming ervan in de andere lidstaat en dit blijkt uit de vervoersdocumenten van de goederen die in het bezit zijn van de leverancier.

Artikel 12, lid 1.⁷: de belasting over de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verschuldigd bij ontvangst van de goederen en de factuur, of bij ontvangst van een voorschot op de prijs in overeenstemming met de factuur. De betaling van de belasting over de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor geen factuur is ontvangen, wordt opgenomen in de aangifte van de belasting van het belastingtijdvak dat volgt op dat van de verwerving.

Artikel 12, lid 9.¹: indien voor de toepassing van de in artikel 26, lid 8, vermelde procedure een natuurlijke of rechtspersoon van een andere lidstaat, of voor de toepassing van artikel 3, lid 10, een niet in de Europese Unie geregistreerde natuurlijke of rechtspersoon zich niet als btw-belastingplichtige bij de belastingdienst registreert, wordt de belasting over de intracommunautaire verwerving van goederen en de dienstverrichting betaald door degene voor wie de goederen of diensten zijn bestemd (belastingplichtige), die de desbetreffende aangifte indient voor het belastingtijdvak waarin hij deze goederen of diensten ontvangt.

Artikel 10, lid 1, punten 1 en 7: alleen degene die als belastingplichtige bij de belastingdienst is geregistreerd, heeft het recht om in zijn belastingaangifte de volgende bedragen uit hoofde van voorbelasting in aftrek te brengen op het aan de schatkist verschuldigde bedrag:

- 1) de op facturen vermelde belastingbedragen die overeenstemmen met de belasting die hij van andere belastingplichtigen heeft ontvangen met betrekking tot goederen en diensten, zowel voor eigen belastbare handelingen als voor in het buitenland verrichte handelingen die aan belasting zouden zijn onderworpen indien zij op het grondgebied van Letland waren verricht;
- 7) de belasting die is betaald voor intracommunautair verworven goederen uit hoofde van aan belasting onderworpen eigen handelingen.

Redenen waarom er twijfels bestaan over de uitlegging van de Unieregeling

[8] In casu [moet] worden nagegaan of aan de belastingplichtige terecht het recht op aftrek is ontzegd dat is vervat in artikel 10, lid 1, van de btw-wet, waarbij de bepalingen van de richtlijn zijn omgezet in de Letse rechtsorde. De Augstākā tiesa heeft om de hiernavolgende redenen twijfels over de uitlegging daarvan.

[9] Vóór de inwerkingtreding van de richtlijn die op de onderhavige zaak van toepassing is (richtlijn 2006/112/EG), viel deze materie onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd door richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (hierna: „Zesde richtlijn”).

Het Hof heeft bij de uitlegging van de Zesde richtlijn als volgt geoordeeld met betrekking tot het recht op aftrek van de voorbelasting (op dit punt verschilt het toepasselijke rechtskader niet wezenlijk).

Het recht op aftrek waarin de Zesde richtlijn voorziet, maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie arrest van het Hof van 21 februari 2006,

C-255/02, Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arrest van het Hof van 6 december 2012, C-285/11, Bonik, EU:C:2012:774, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Het recht op aftrek blijft slechts verworven wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, en behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn (zie arrest van het Hof van 21 februari 2006, C-255/02, Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zie arrest Halifax, punt 86).

Wat de tweede factor betreft, dat de betrokken transacties in wezen tot doel moeten hebben een belastingvoordeel te verkrijgen, zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat vast te stellen wat de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen zijn. Hierbij kan hij het louter artificiële karakter van deze handelingen in aanmerking nemen alsmede de banden van juridische, economische of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers (zie arrest Halifax, punt 81).

De vaststelling van een misbruik moet niet leiden tot een sanctie, waarvoor een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist is, maar tot een verplichting tot terugbetaling als louter gevolg van deze vaststelling van een misbruik, waardoor de voorbelasting ten onrechte geheel of ten dele in aftrek is gebracht. Bijgevolg moeten de transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. (zie arrest Halifax, punten 93 en 94).

[10] Het Hof [heeft] ook de kwestie behandeld van de beperking van het recht op aftrek van de voorbelasting wanneer de op de factuur vermelde medecontractant als fictief wordt beschouwd (het geval waarin de activiteit van laatstgenoemde niet tot doel heeft economische activiteiten uit te oefenen) en het misbruik bij de aftrek van voorbelasting niet is aangetoond. In dit verband komt de beschikking

van het Hof van 28 februari 2013 in de zaak Forwards V (C-563/11, EU:C:2013:125) tot de volgende vaststellingen.

Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting. Bij elke transactie inzake productie of distributie is immers btw verschuldigd, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie punt 28 van de beschikking).

Indien de belastingdienst uit het bestaan van fraude of onregelmatigheden die door de opsteller van de factuur zijn gepleegd, afleidt dat de gefactureerde transactie die als grondslag voor het recht op aftrek wordt ingeroepen, in werkelijkheid niet heeft plaatsgevonden, moet hij, om dat recht te kunnen weigeren, middels objectieve gegevens aantonen en zonder van de ontvanger van de factuur te verlangen dat hij controles uitvoert die niet tot zijn verantwoordelijkheid behoren, dat die ontvanger wist of moest weten dat die transactie deel uitmaakte van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan (zie punt 35 van de beschikking).

[11] In casu [weigerde] de belastingdienst verzoekster het recht op aftrek van de voorbelasting op grond dat de transacties voor de verwerving van goederen, waarvoor verzoekster het bedrag van de voorbelasting in aftrek [had] gebracht, waren gesimuleerd. De belastingdienst leidde dit af uit het feit dat verzoekster de goederen in werkelijkheid [had] ontvangen van de marktdeelnemer die zich aan het begin van de transactieketen van leveringen van de goederen bevond en niet [van] de marktdeelnemers die schakels waren in de transactieketen tussen de werkelijke leverancier en verzoekster, zoals formeel blijkt uit de documenten van de transacties, en heeft verklaard dat het niet mogelijk te begrijpen wat de economische rechtvaardiging van die transacties was. Dientengevolge is de belastingdienst tot de slotsom gekomen, dat verzoekster door de aankoop van de goederen bij SIA „KF Prema” te formaliseren, het recht heeft verkregen op aftrek van de voorbelasting en voortdurend en systematisch de aan de schatkist verschuldigde btw heeft verminderd. Verder was verzoekster volgens de belastingdienst op de hoogte van het feit dat de transacties waren gesimuleerd.

Derhalve [is] het recht op aftrek van de voorbelasting aan verzoekster in wezen geweigerd op grond dat zij betrokken was bij de formalisering [middels documenten] van transactiesimulaties en zich ervan bewust was, zodat volgens de belastingdienst een ongerechtvaardigd of kunstmatig recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

[12] Voor de heffing van de btw wordt onder verwerving van goederen verstaan, de verkrijging van het eigendomsrecht, terwijl onder levering van goederen de overdracht of de overgang van het eigendomsrecht op de betrokken goederen wordt verstaan (zie artikel 1, punt 2, van de btw-wet, en de artikelen 14, lid 1, en 20, lid 1, van de richtlijn).

Uit het voorgaande vloeit voort dat voor de erkenning van een verwerving of levering van goederen vereist is dat kan worden bewezen dat het eigendomsrecht tussen de betrokkenen is overgedragen of overgegaan. Het Hof heeft erop gewezen dat het feit dat een goed niet rechtstreeks van de opsteller van de factuur is ontvangen, niet noodzakelijk het gevolg is van een bedrieglijke verhulling van de werkelijke leverancier (zie beschikking van het Hof van 28 februari 2013 in de zaak *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, punt 34). Derhalve stelt de *Augstākā tiesa* vast dat het feit alleen dat de belastingplichtige het bezit van de goederen effectief verwerft in de vestiging van een andere marktdeelnemer in de plaats van deze te ontvangen van degene die op de factuur als leverancier (of als overdrager van het eigendomsrecht) van de goederen wordt vermeld, op zich niet de slotsom kan rechtvaardigen dat de belastingplichtige de goederen niet heeft verworven van degene die op de documenten wordt vermeld en dat de geformaliseerde transactie dus gesimuleerd is en deel uitmaakt van btw-fraude.

[13] Zelfs indien uit een gedetailleerde analyse van de feiten van de onderhavige zaak zou blijken dat het werkelijke doel van de contractanten bij de formalisering van de betrokken transacties niet de overdacht of de verwerving van het eigendomsrecht op de goederen was, zou in het kader van de bovenvermelde rechtspraak van het Hof, om het recht op aftrek van die transacties te kunnen weigeren, noodzakelijkerwijze moeten worden aangetoond dat het hoofddoel van de transacties het verkrijgen van een belastingvoordeel was.

In deze zin betwijfelt de *Augstākā tiesa* of de simplistische benadering die voortvloeit uit het besluit van de belastingdienst, in overeenstemming is met de vermelde rechtspraak en derhalve met de bepalingen van de richtlijn over het recht op aftrek. Dit wil zeggen dat aangezien niet precies is aangegeven op welke wijze de transacties de belangen van de schatkist op het gebied van de btw hebben geschaad (door niet vast te stellen dat zij ertoe hadden geleid dat iemand onterecht belastingvoordelen had verkregen, of voordelen waarop hij geen recht had gehad als de transactie in overeenstemming met het werkelijke verloop ervan was opgezet, en dat de schatkist aldus nadeel had geleden), niet kan worden gesteld dat het doel van de transacties het verkrijgen van belastingvoordelen was. Kort gezegd, om ervan uit te kunnen gaan dat het doel van deze transacties uitsluitend de verkrijging van een belastingvoordeel was, moeten eerst de betrokken voordelen duidelijk worden geïdentificeerd: hoe komen zij tot uiting en wie verkrijgt ze of kan ze verkrijgen.

[14] Uit de omstandigheden, feitelijk en rechtens, van de onderhavige zaak blijkt dat het gaat om een situatie waarin een marktdeelnemer aan wie het recht op aftrek van de voorbelasting is geweigerd op basis van zijn bewuste betrokkenheid bij de formalisering van transactiesimulaties, recht heeft op de aftrek, zelfs indien hij deze verwerving van goederen was overeengekomen met de persoon van wie hij de goederen in werkelijkheid heeft ontvangen, namelijk de Litouwse onderneming UAB „Baltfisher”. (In overeenstemming met artikel 28, lid 1, punt 1, van de btw-wet is op de intracommunautaire levering van goederen door belastingplichtigen een belastingtarief van nul procent van toepassing wanneer de

goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit het grondgebied van Letland naar de bestemming ervan in een andere lidstaat en dit blijkt uit de vervoersdocumenten van de goederen die in het bezit zijn van de leverancier. Artikel 30, lid 1, eerste volzin, van de wet bepaalt het volgende: wanneer een belastingplichtige goederen ontvangt van een andere belastingplichtige van een andere lidstaat, betaalt eerstgenoemde de verschuldigde belasting aan de schatkist tegen het belastingtarief dat op die handeling van toepassing is overeenkomstig artikel 5, lid 1 of lid 3, naargelang van het geval. Op zijn beurt bepaalt artikel 10, lid 1, punt 7, van die wet dat degene die als belastingplichtige bij de belastingdienst is geregistreerd, het recht heeft om in zijn belastingaangifte de belasting die is betaald voor intracommunautair verworven goederen voor aan belasting onderworpen eigen handelingen, uit hoofde van voorbelasting in aftrek te brengen op het aan de schatkist verschuldigde bedrag.)

Aldus blijkt het onmogelijk om ondubbelzinnig vast te stellen dat de betrokken transactie waarvoor verzoekster de voorbelasting in aftrek heeft gebracht, tot een nadeel voor de schatkist heeft geleid, dat bestaat in onrechtmatige aftrek van de voorbelasting, in vergelijking met een situatie waarin verzoekster de transactie in overeenstemming met de werkelijke omstandigheden ervan zou hebben opgezet, dit wil zeggen met UAB „Baltfisher”, aangezien verzoekster ook in dat geval recht zou hebben op aftrek.

Tot nu toe heeft het Hof in zijn rechtspraak over bedrieglijke en onrechtmatige gebruikmaking van het recht op aftrek van de voorbelasting erkend dat dit recht aan de persoon die het uitoefent zelfs kan worden geweigerd wanneer die persoon had kunnen weten dat de door hem verrichte transactie verband hield met btw-fraude. Dat lijkt erop te wijzen dat het recht op aftrek niet alleen kan worden geweigerd wanneer die persoon erin slaagt dankzij een bedrieglijke belastingconstructie onrechtmatige belastingvoordelen te verkrijgen, maar ook wanneer andere betrokkenen bij de transactieketen die voordelen genieten. Het leidt echter ook tot de hierboven vermelde twijfels: het is de vraag of, alvorens de rechtvaardiging van de aftrek te onderzoeken, niet eerst moet worden bepaald op welke wijze de praktijk van de betrokken transacties gevolgen heeft gehad voor het aan de schatkist verschuldigde belastingbedrag of voor het door de schatkist teruggegeven belastingbedrag, en of pas na dat onderzoek en op basis daarvan, de slotsom kan worden bereikt dat er sprake was van bedrieglijke btw-activiteiten.

[15] Samenvattend kan worden gesteld dat de Augstākā tiesa twijfels heeft over de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG: of het in overeenstemming is met die bepaling om de aftrek van de voorbelasting te verbieden, wanneer dit verbod enkel steunt op de vaststelling dat de betrokkene bewust betrokken is bij het opzetten van transactiesimulaties, maar niet wordt aangegeven op welke wijze die transacties tot en nadeel [voor de schatkist] hebben geleid] en welke personen een onrechtmatig belastingvoordeel hebben kunnen verkrijgen, in vergelijking met een situatie waarin de transacties in overeenstemming met de werkelijke omstandigheden ervan waren opgezet.

Derhalve is de Augstākā tiesa van mening dat een prejudiciële vraag moet worden gesteld aan het Hof.

Dientengevolge wordt de behandeling van de zaak geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan over de prejudiciële vraag.

Dictum

In overeenstemming met artikel 267 VWEU, [*omissis*], heeft de Augstākā tiesa

beslist

het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moet artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen het verbod op aftrek van de voorbelasting, wanneer dit verbod enkel steunt op de bewuste betrokkenheid van de belastingplichtige bij het opzetten van transactiesimulaties, maar niet wordt aangegeven op welke wijze de betrokken transacties tot een nadeel voor de schatkist hebben geleid wegens niet-betaling van de btw of in de vorm van een onterecht verzoek tot teruggaaf van die belasting, in vergelijking met een situatie waarin die transacties in overeenstemming met de werkelijke omstandigheden ervan waren opgezet.”

de behandeling van de zaak te schorsen totdat het Hof uitspraak heeft gedaan.

[*omissis*]