

**Zaak C-281/20**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

26 juni 2020

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Supremo (Spanje)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

11 februari 2020

**Verzoekster tot cassatie:**

Ferimet, S. L.

**Verweerster in cassatie:**

Administración General del Estado

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Cassatieberoep dat voortvloeit uit een besluit waarbij de belastingadministratie het recht op btw-aftrek heeft geweigerd aan een onderneming die in het kader van de verleggingsregeling als afnemer een factuur heeft uitgereikt waarin als leverancier van de goederen een onderneming was vermeld die niet de werkelijke leverancier was.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU over de uitlegging van artikel 168, artikel 193, artikel 199, lid 1, onder d), artikel 200 en artikel 226, punt 11, van de btw-richtlijn.

## **Prejudiciële vragen**

1. Moeten artikel 168 en de overeenkomstige bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het uit deze richtlijn voortvloeiende beginsel van fiscale neutraliteit en de desbetreffende rechtspraak van het Hof van Justitie aldus worden uitgelegd dat zij niet toestaan dat een ondernemer voorbelasting aftrekt, wanneer in het kader van de verlegging van de btw, in het Unierecht bekend als de verleggingsregeling, in de door die ondernemer verstrekte bewijsstukken (facturen) voor de door hem aangekochte goederen een fictieve leverancier wordt vermeld, waarbij niet wordt betwist dat de betrokken ondernemer de aankoop daadwerkelijk heeft verricht en de verworven goederen voor de uitoefening van zijn bedrijf heeft gebruikt?
2. Voor zover een praktijk als hierboven beschreven – waarvan de betrokkene op de hoogte moet zijn geweest – met het oog op het weigeren van de aftrek van voorbelasting kan worden aangemerkt als misbruik of fraude, is het dan, om deze aftrek te kunnen weigeren, noodzakelijk om afdoende het bestaan te bewijzen van een belastingvoordeel dat onverenigbaar is met de doelstellingen van de btw-regeling?
3. Indien een dergelijk bewijs noodzakelijk is, moet het belastingvoordeel op grond waarvan de aftrek zou kunnen worden geweigerd en dat, zo nodig, in het specifieke geval moet worden vastgesteld, uitsluitend betrekking hebben op de belastingplichtige zelf (afnemer van de goederen), of kan het belastingvoordeel eventueel aan andere partijen bij de verrichting toekomen?

## **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: „btw-richtlijn”), in het bijzonder artikel 168, artikel 193, artikel 199, lid 1, onder d), artikel 200 en artikel 226, punt 11.

## ***Rechtspraak van het Hof van Justitie***

Arrest van 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, betreffende de btw-verleggingsregeling voor diensten, dat mutatis mutandis van toepassing is op goederenleveringen.

„[E]en belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de btw daarover gehouden is, [behoeft] niet een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen en [...] hij [moet] enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen” (punt 47).

Hoewel de lidstaten in geval van toepassing van de verleggingsregeling formaliteiten inzake de uitoefening van het recht op aftrek kunnen voorschrijven, „mag die bevoegdheid slechts worden uitgeoefend voor zover de opgelegde formaliteiten niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk onmogelijk of overdreven moeilijk maken” (punt 49).

„Derhalve [mag] de omvang van formaliteiten voor het recht op aftrek niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de betrokken verleggingsregeling te controleren” (punt 50).

„Wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van de betrokken dienstverrichting tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij voor het recht van genoemde belastingplichtige op aftrek van deze btw geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd” (punt 51).

Arrest van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, betreffende de verleggingsregeling, waarin het Hof met betrekking tot de formaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek het volgende heeft verklaard:

„Niet-nakoming van de uit artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn voortvloeiende verplichtingen door de belastingplichtige kan hem zijn recht op aftrek niet ontnemen, ook al staat deze bepaling de lidstaten toe, formaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek voor te schrijven bij toepassing van de verleggingsregeling” (punt 62) en „[a]angezien in de hoofdgedingen de verleggingsregeling ontegenzeggelijk van toepassing was, eist het beginsel van fiscale neutraliteit [...] dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten” (punt 63), want „[h]oewel de lidstaten op grond van deze bepalingen bepaalde maatregelen kunnen treffen, mogen zij [...] daarbij niet verder gaan dan noodzakelijk is om de in het vorige punt omschreven doelstellingen te bereiken. Dergelijke maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel” (punt 66).

Tot slot, „[n]iet-nakoming van boekhoudkundige verplichtingen zoals het geval is in de hoofdgedingen kan echter niet worden geacht een gevaar voor derving van belastinginkomsten op te leveren, aangezien – zoals in punt 56 van het onderhavige arrest is uiteengezet – bij toepassing van de verleggingsregeling aan de schatkist in beginsel niets verschuldigd is. Daarom kan een dergelijke niet-nakoming evenmin worden gelijkgesteld met een in het kader van btw-fraude verrichte handeling, noch met misbruik

van gemeenschapsrecht, wanneer vaststaat dat een dergelijke handeling niet is verricht met het oog op het verkrijgen van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel” (punt 71).

Arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, eveneens betreffende een soortgelijk geval als het onderhavige, waarin de hoogste rechterlijke instantie van Letland het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag heeft voorgelegd:

„Moet artikel 168, onder a), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een 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 onterechte teruggaaf van die belasting, in vergelijking met een situatie waarin die transacties in overeenstemming met de werkelijke omstandigheden ervan waren opgezet?”

Het antwoord van het Hof van Justitie, dat de gestelde vraag heeft geherformuleerd, kan in wezen worden samengevat als volgt:

„[O]p het gebied van btw, [moet] voor de vaststelling van misbruik [...] worden voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, dat de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en, ten tweede, dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen” (punt 35).

„[H]et feit dat een goed niet rechtstreeks van degene die de factuur heeft opgesteld is ontvangen, [komt] niet noodzakelijkerwijs [voort] uit een frauduleuze verhulling van de daadwerkelijke leverancier en [vormt] niet noodzakelijkerwijs misbruik [...], maar [kan] ook andere redenen [...] hebben, zoals met name het bestaan van twee opeenvolgende verkopen van dezelfde goederen die – in opdracht – rechtstreeks van de eerste verkoper naar de tweede afnemer worden vervoerd, waardoor sprake is van twee opeenvolgende leveringen in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, maar van één daadwerkelijk transport. [Het] is [...] niet noodzakelijk dat de eerste afnemer op het moment van dat transport eigenaar van de betrokken goederen is geworden, aangezien het feit dat sprake is van een levering in de zin van die bepaling niet veronderstelt dat de juridische eigendom van het goed is overgedragen” (punt 36).

Aangezien de Letse autoriteit het bestaan van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel niet heeft vastgesteld, kunnen „het enkele bestaan van een transactieketen en het feit dat Kuršu zeme de betrokken goederen fysiek in bezit kreeg in het entrepot van [een vennootschap] zonder ze daadwerkelijk te ontvangen van de op de factuur van die goederen als leverancier vermelde vennootschap” niet zonder meer de conclusie rechtvaardigen dat Kuršu zeme voornoemde goederen niet heeft verkregen zodat de transactie niet zou hebben plaatsgevonden (punt 37).

Arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18.

„[H]et aanmerken van een handeling als levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn [kan] niet afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat de afnemer is geïdentificeerd” (punt 25). „In de tweede plaats staat het echter aan de lidstaten om overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn de voorwaarden vast te stellen waaronder zij uitvoerhandelingen vrijstellen, om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen waarin deze richtlijn voorziet te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten wel de algemene rechtsbeginselen naleven die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel” (punt 26).

„Wat dit evenredigheidsbeginsel betreft, dient eraan te worden herinnerd dat een nationale maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te verzekeren indien het recht op btw-vrijstelling in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden, en met name zonder dat hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan. Handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve kenmerken” (punt 27).

„Voorts vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de btw-vrijstelling wordt verleend wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hebben voldaan aan bepaalde formele vereisten” (punt 28).

„Volgens de rechtspraak van het Hof bestaan slechts twee gevallen waarin niet-erbiediging van een formeel vereiste tot verlies van het recht op btw-vrijstelling kan leiden” (punt 29).

„Ten eerste kan niet-naleving van een formeel vereiste tot de weigering van de btw-vrijstelling leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhindert” (punt 30).

„Wanneer de omstandigheid dat de daadwerkelijke afnemer niet is geïdentificeerd, in een bepaald geval verhindert dat wordt bewezen dat de

handeling in kwestie een levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn is, kan dat er dus toe leiden dat de in dit artikel opgenomen vrijstelling bij uitvoer wordt geweigerd. Wanneer daarentegen in alle gevallen wordt geëist dat de afnemer van de goederen in de derde staat is geïdentificeerd, zonder dat wordt nagegaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, wordt noch het evenredigheidsbeginsel noch het beginsel van fiscale neutraliteit nageleefd” (punt 31).

„Ten tweede kan een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit beroepen om vrijstelling van de btw te verkrijgen. [H]et [is] niet in strijd met het Unierecht, te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Ingeval de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op de btw-vrijstelling worden geweigerd” (punt 33).

„Daarentegen kan de leverancier, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is, niet verantwoordelijk worden gesteld voor de betaling van de btw [omdat] [h]et [...] kennelijk onevenredig [is], een belastingplichtige aan te spreken voor het verlies aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop hij geen enkele invloed heeft” (punt 34).

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 van 28 december betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”).*

Belastingplichtig zijn overeenkomstig artikel 84, lid 1, punt 2, onder c), van de btw-wet ondernemers of zelfstandigen voor wie de belastbare handelingen worden verricht in geval van leveringen van, onder meer, teruggewonnen materialen.

Overeenkomstig artikel 92, lid 1, punt 3, van de btw-wet kunnen belastingplichtigen de btw die zij in het binnenland rechtstreeks verschuldigd zijn of hebben betaald voor leveringen van goederen die onder meer onder artikel 84, lid 1, punt 2, van de btw-wet vallen, aftrekken van de btw die verschuldigd is over belaste handelingen die zij in het binnenland verrichten.



In artikel 97, lid 1, van de btw-wet is bepaald dat het recht op aftrek alleen kan worden uitgeoefend door ondernemers of zelfstandigen die in het bezit zijn van het bewijsstuk waaruit hun recht op aftrek blijkt, en dat in dat verband alleen een factuur die in de in artikel 165, lid 1, van de btw-wet bedoelde gevallen door de belastingplichtige is uitgereikt, kan worden aangemerkt als bewijsstuk voor het recht op aftrek. In artikel 97, lid 2, van de btw-wet is bepaald dat de bovengenoemde stukken het recht op aftrek niet kunnen rechtvaardigen indien zij niet aan elk van de in de wet- en regelgeving vastgestelde vereisten voldoen.

Artikel 165, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat in de gevallen als bedoeld in onder meer artikel 84, lid 1, punt 2, van die wet, de factuur die in voorkomend geval is uitgereikt door degene die de betrokken goederen of diensten heeft geleverd, of het boekhoudkundig bewijs van de handeling, vergezeld moet gaan van een document waaruit blijkt dat de belasting is betaald. Dit document moet voldoen aan de in de regelgeving vastgestelde vereisten.

### ***Rechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje)***

Arrest van 25 maart 2009 (4608/2006): „Alle formele verplichtingen zijn bedoeld om de correcte toepassing van de btw te vergemakkelijken, zodat het onsamenvattend zou zijn om hetzelfde belang toe te kennen aan de niet-naleving van formele vereisten in gevallen van verlegging waarin de belastingplichtige geen aangifte doet omdat dat de handeling naar zijn opvatting niet aan belasting is onderworpen en hij de vastgestelde regels redelijk maar verkeerd uitlegt, omdat die uitlegging zou neerkomen op een schending van de neutraliteit”. In die omstandigheden „moet het recht op aftrek worden beschouwd als een materieel recht van onmiskenbaar belang in het toepasselijke btw-stelsel, zodat een eenvoudige formele verplichting, hoe gerechtvaardigd deze ook is om de correcte toepassing van de overeenkomstige administratieve procedure te vergemakkelijken, niet kan leiden tot het verlies van dat recht op aftrek”.

Arrest van 28 januari 2013 (3272/2010). In deze zaak heeft de belastinginspectie vastgesteld dat de adressen van de ondernemingen die de belastingplichtige als leverancier op zijn facturen had vermeld, fictief waren en dat het bovendien onmogelijk was dat deze ondernemingen de formeel gefactureerde goederen hadden geleverd, aangezien het ging om ondernemingen zonder werkelijke bedrijfsactiviteiten die, als tussenvennootschappen, een schijn wecten die de belastingplichtige in staat stelde deze goederen zwart, dat wil zeggen: zonder ze in de boekhouding op te nemen, van de werkelijke leveranciers te verwerven. In die omstandigheden heeft de belastinginspectie de btw-aftrek geweigerd omdat zij van mening was dat de in de facturen vermelde transacties niet werkelijk hadden plaatsgevonden met de ondernemingen die op de facturen waren vermeld en dat het om schijnhandelingen ging.

In dit arrest wordt eraan herinnerd dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat indien de door de belastingplichtige verrichte handeling niet zelf het voorwerp van fraude is, zijn recht op aftrek van de btw niet kan worden aangetast door de

omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handeling deel uitmaakt, 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. Tevens wordt gewezen op het oordeel van het Hof van Justitie volgens hetwelk een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, moet worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen. Het staat derhalve aan de nationale rechter om het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, en dit zelfs indien de betrokken handeling voldoet aan de criteria waarop de begrippen levering van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd.

De Tribunal Supremo heeft er ook aan herinnerd dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn, volgens het Hof van Justitie, een lidstaat weliswaar toestaat om iemand hoofdelijk tot voldoening van de btw verplicht te houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte handeling wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere handeling verschuldigde btw onbetaald zou blijven, en om zich dienaangaande op vermoedens te baseren, maar dat dit niet wegneemt dat dergelijke vermoedens niet op een dusdanige wijze mogen worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen, wat de facto zou leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid. De lidstaten moeten immers de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel.

Vervolgens heeft de Tribunal Supremo in zijn arrest verklaard dat de betrokkene de facturen uitreikte terwijl hij wist dat hij niets had aangekocht bij de onderneming waaraan hij facturen uitreikte, en dat de rechtspraak van het Hof van Justitie over de onmogelijkheid om het recht op aftrek te weigeren aan een ondernemer die, als deelnemer aan carrouselfraude, niet wist of kon weten van het bestaan ervan, in een dergelijk geval niet van toepassing was, en wel om de eenvoudige reden dat de onderneming wist dat de andere onderneming die zij als leverancier op de factuur had vermeld, een onderneming zonder werkelijke bedrijfsactiviteiten was, waarmee zij geen overeenkomst had gesloten.

Bijgevolg moest toepassing worden gegeven aan het criterium van het Hof van Justitie volgens hetwelk het recht op aftrek kan worden geweigerd aan een belastingplichtige ten aanzien van wie is vastgesteld dat hij wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude, zelfs wanneer de handeling voldoet aan de objectieve criteria waarop het begrip levering van goederen is gebaseerd.



## Korte beschrijving van de feiten en het geding

- 1 In 2008 heeft de vennootschap Ferimet, S. L. (verzoekster in cassatie) teruggewonnen materialen (schroot) verworven van de vennootschap Reciclatges de terra alta. Zij heeft deze aankoop aangegeven onder de verleggingsregeling en de bijbehorende, door haarzelf opgestelde, facturen uitgereikt.
- 2 De belastinginspectie was in het kader van een audit- en inspectieprocedure van mening dat de leverancier van die materialen, Reciclatges de terra alta, niet over de materiële en persoonlijke middelen beschikte die nodig waren voor de levering ervan en dat de facturen die zij aan de koper had uitgereikt, vals waren. Bijgevolg heeft de belastinginspectie vastgesteld dat er sprake was van een schijnhandeling, want hoewel niet kon worden ontkend dat de levering van de materialen had plaatsgevonden, was de werkelijke leverancier ervan bewust verhuld. Om die reden is de belastinginspectie tot de conclusie gekomen dat Ferimet de btw ten onrechte had afgetrokken en heeft zij haar een financiële sanctie opgelegd.
- 3 De Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionale rechter in economische en bestuurszaken van Catalonië, Spanje) heeft dit besluit bevestigd.
- 4 Ferimet is tegen deze administratieve beslissing opgekomen bij de Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [hoogste rechterlijke instantie van Catalonië (afdeling bestuursgeschillen), Spanje], met een beroep op de Spaanse en Europese regelgeving en de rechtspraak van het Hof van Justitie, en heeft daarbij het volgende aangevoerd:
  - Het feit dat Ferimet de teruggewonnen materialen heeft aangekocht, wordt niet betwist (en is geaccepteerd door de belastinginspectie).
  - De vermelding van een fictieve leverancier heeft slechts een formele relevantie, aangezien de aankoop in materieel opzicht heeft plaatsgevonden.
  - Deze aftrek kan overeenkomstig de Europese wetgeving en rechtspraak niet worden geweigerd wanneer vaststaat dat de handeling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en wanneer de verleggingsregeling niet alleen de inning van de btw en de controle daarop garandeert, maar ook het ontbreken van enig belastingvoordeel voor de belastingplichtige.
- 5 Voornoemde rechtelijke instantie heeft het beroep bij uitspraak van 23 november 2017 verworpen op de volgende gronden:
  - De belastinginspectie heeft ten overvloede aangetoond dat de verrichter van de leveringen fictief was.
  - De vermelding van de leverancier in een door de afnemer zelf opgestelde factuur kan niet worden beschouwd als een louter formele vermelding,

aangezien zij de mogelijkheid biedt om de regelmatigheid van de btw-keten te controleren en dus van invloed is op de neutraliteit van de belasting.

- Hoewel er in het kader van de verleggingsregeling in beginsel geen sprake is van derving van belastinginkomsten wanneer de belastingschuld en het recht op aftrek elkaar opheffen, betekent dit nog niet dat er, zelfs al wordt er een fictieve handeling vermeld – in casu met betrekking tot de leverancier –, een recht op aftrek bestaat, aangezien dit recht op aftrek afhankelijk is van de vervulling van de materiële vereisten, waaronder het bestaan van de persoon die als leverancier wordt vermeld.

6 Ferimet heeft cassatieberoep ingesteld tegen deze uitspraak.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

7 In het cassatieberoep stelt Ferimet dat de regels inzake de belasting en de uitgebreide rechtspraak van het Hof van Justitie noodzakelijkerwijs tot de conclusie leiden dat zij recht had op aftrek van de btw over de betrokken handeling, aangezien a) zijzelf de werkelijke ontvanger van de handeling was en het schroot daadwerkelijk heeft gekocht en ontvangen, en b) er geen sprake was of kon zijn van derving van belastinginkomsten, omdat i) zij geen btw verschuldigd was doordat zij onder de verleggingsregeling viel, en ii) haar leveranciers evenmin btw verschuldigd waren, daar zij onder de verleggingsregeling vielen en dus geen btw in rekening konden brengen.

8 In haar opmerkingen over de relevantie van de indiening van een verzoek om prejudiciële beslissing bij het Hof van Justitie heeft Ferimet het volgende aangevoerd:

- De inning van de btw en de controle daarop worden reeds gewaarborgd door de loutere toepassing van de verleggingsregeling, zodat het niet passend is een louter formeel vereiste, zoals de juiste vermelding van de leverancier van het product op de factuur, te verheffen tot een essentiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek, aangezien de verleggingsregeling zelf waarborgt dat het onmogelijk is een belastingvoordeel te verkrijgen.
- Gezien het feit dat de belastingplichtige geen onrechtmatig belastingvoordeel heeft verkregen, is het mogelijke frauduleuze oogmerk van een andere ondernemer dan de belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen, niet relevant voor de toepassing van het neutraliteitsbeginsel, aangezien volgens het Hof van Justitie „iedere handeling op zichzelf [moet] worden beschouwd”.

9 De vertegenwoordiger van de Staat heeft in zijn verzet tegen het cassatieberoep drie argumenten aangevoerd, te weten: a) het bestaan van de schijnhandeling met betrekking tot de vermelding van een fictieve leverancier van de materialen staat vast; b) het verhullen van de identiteit van de werkelijke leverancier voor de

schatkist moet worden geacht verband te houden met fraude, zowel op het gebied van de btw als op het gebied van de directe belastingen; en c) verzoekster heeft het door haar aangevoerde ontbreken van een belastingvoordeel niet aangetoond.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

#### ***Verleggingsregeling voor de btw***

- 10 De Tribunal Supremo legt uit dat de belastingplichtige in het algemeen de natuurlijke of rechtspersoon is die in zijn hoedanigheid van zelfstandige of ondernemer een factuur uitreikt, de btw aan zijn klant doorberekent en vervolgens om de drie maanden het bedrag van al de door hem geïnde btw aan de schatkist afdraagt. In de regel is de belastingplichtige dus degene die de factuur uitreikt, die de btw in rekening brengt en die vervolgens de belastingaangifte indient en de btw aan de schatkist afdraagt.
- 11 In bepaalde gevallen, als bedoeld in artikel 84 van de btw-wet, is de persoon die de btw moet aangeven en afdragen, echter de ontvanger van de factuur en niet de opsteller van de factuur. Een van de gevallen waarin deze verlegging plaatsvindt is geregeld in artikel 84, lid 1, punt 2, onder c), van de btw-wet, en betreft ondernemers wier economische activiteit bestaat in het aan- en verkopen van teruggewonnen materialen (schroot). Volgens deze regeling reikt de verkoper van de goederen een factuur uit waarop geen btw in rekening wordt gebracht en reikt de koper van de goederen een factuur uit („door de afnemer opgestelde factuur”) waarin hij de betreffende btw vermeldt. Aangezien bij een door de afnemer opgestelde factuur de opsteller en de ontvanger samenvallen, moet de koper van de goederen zowel de verlegde btw als de voorbelasting – beide voor hetzelfde bedrag – vermelden in zijn driemaandelijke btw-aangifte.

#### ***Geschil in het hoofdgeding***

- 12 Het onderhavige geschil betreft de vraag of verzoekster de btw die zij bij zichzelf in rekening heeft gebracht en die zij zelf verschuldigd is op grond van een door haarzelf opgestelde factuur in het kader van de verleggingsregeling kan aftrekken, wanneer i) de handeling wel daadwerkelijk is verricht (dit wordt niet betwist), maar ii) er sprake is van misleiding met betrekking tot de werkelijke leverancier van de gekochte goederen.
- 13 Om het hoofdgeding te beslechten, moet worden vastgesteld i) of het verzwijgen van de leverancier van die goederen een louter formele inbreuk is, ii) wat het gevolg is van de omstandigheid dat de als feitelijke leverancier vermelde naam vals is en dat de afnemer daarvan op de hoogte is, en iii) of uit de Europese rechtspraak onvermijdelijk volgt dat – zelfs in gevallen van kwade trouw – de aftrek alleen kan worden geweigerd „wanneer er een gevaar voor derving van

belastinginkomsten voor de lidstaat bestaat”, ook al is in het kader van de verleggingsregeling in beginsel niets verschuldigd aan de schatkist.

- 14 De Tribunal Supremo is niet van mening dat de rechtspraak van het Hof van Justitie noodzakelijkerwijs impliceert dat de aftrek nooit kan worden geweigerd wanneer het werkelijke bestaan van de goederenleveringen en de verwerving door de belastingplichtige is vastgesteld. Uit deze rechtspraak volgt evenmin dat de vermelding van een fictieve leverancier in het document waarin de handeling is opgenomen (de door de afnemer zelf opgestelde factuur) een louter formele inbreuk is die niet relevant is voor het verkrijgen van de aftrek wanneer de handeling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.
- 15 De Tribunal Supremo is bekend met het standpunt van het Hof van Justitie dat de nationale wetgever of de nationale belastingautoriteiten geen beperkingen kunnen opleggen aan het recht op aftrek van btw (dat essentieel is om de neutraliteit ervan te waarborgen) die verder gaan dan de doelstellingen van fraudebestrijding of die het uiterst moeilijk maken om dat recht uit te oefenen. Het Hof van Justitie heeft echter ook geoordeeld dat het niet is toegestaan om een verzoek om aftrek in te dienen, noch om aftrek te verkrijgen wanneer de verzoekende belastingplichtige deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude, en dit zelfs indien de betrokken handeling voldoet aan desbetreffende objectieve criteria. In dit licht betwijfelt de Tribunal Supremo of de omstandigheid dat de betrokkene weet dat de leverancier fictief is en geen werkelijk bestaande leverancier is, impliceert dat de handeling kan worden aangemerkt als misbruik of fraude.
- 16 Evenzo blijkt uit de Europese rechtspraak niet ondubbelzinnig dat het begrip „belastingvoordeel” – dat door het Hof van Justitie herhaaldelijk is aangemerkt als noodzakelijke voorwaarde om de aftrek te weigeren – alleen betrekking moet hebben op de persoon die om de aftrek verzoekt en niet op eventuele andere deelnemers aan de handeling die aanleiding geeft tot die aftrek. Met andere woorden, het is niet duidelijk of het gedrag van de leverancier van de goederen noodzakelijkerwijs buiten beschouwing moet worden gelaten, vooral wanneer – in gevallen waarin deze leverancier door de afnemer van de goederen opzettelijk is verhuld – er een gevaar voor derving van directe belastingen kan bestaan aangezien, vanuit het oogpunt van de werkelijke verkoper van de goederen, de handeling fiscaal ondoorzichtig is en de belastingdienst niet op de hoogte is van het bestaan ervan.