

Zaak C-114/22

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:

18 februari 2022

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 november 2021

Verzoekende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingdienst Warschau, Polen)

Verwerende partij

W. Sp. z o.o.

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Belasting op goederen en diensten (btw); recht op aftrek

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Btw-richtlijn; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moeten artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 van 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, zoals gewijzigd) en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij verzetten tegen een nationale bepaling als artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de Ustawa o podatku od towarów i usług

(wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd), die een belastingplichtige het recht ontzegt om btw af te trekken over de verwerving van een recht (goed) die volgens het nationaal burgerlijk recht slechts in schijn heeft plaatsgevonden, ongeacht of het beoogde resultaat van de transactie een belastingvoordeel was waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van de richtlijn en of dat resultaat het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was?

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”)

Artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c):

3bis. Facturen en douanedocumenten geven geen recht op aftrek, teruggaaf van het belastingverschil of van voorbelasting wanneer:

[...]

c) ze de bevestiging vormen van handelingen waarop de artikelen 58 en 83 van de Kodeks cywilny (burgerlijk wetboek) van toepassing zijn – voor zover deze artikelen deze handelingen betreffen.

Ustawa-Kodeks cywilny (burgerlijk wetboek) van 23 april 1964 (geconsolideerde tekst, Dz. U. 2020, volgnr. 1740, zoals gewijzigd; hierna: „k.c.”)

Artikel 58

§ 1. Een rechtshandeling die in strijd is met de wet of tot doel heeft de wet te omzeilen, is nietig, tenzij een relevante bepaling anders voorschrijft, met name dat de nietige bepalingen van de rechtshandeling worden vervangen door de desbetreffende bepalingen van de wet.

§ 2. Een rechtshandeling die in strijd is met hetgeen in het maatschappelijk verkeer betaamt, is nietig.

[...]

Artikel 83

§ 1. Een wilsverklaring die tegenover een andere partij met haar instemming voor de schijn wordt afgelegd, is nietig. Indien een dergelijke verklaring wordt afgelegd om een andere rechtshandeling te verhullen, moet de geldigheid van de verklaring worden beoordeeld op basis van de aard van die rechtshandeling.

§ 2. Een wilsverklaring die slechts voor de schijn wordt afgelegd, doet geen afbreuk aan de doeltreffendheid van een rechtshandeling onder bezwarende titel die op grond van de afgelegde wilsverklaring is verricht, indien een derde als gevolg van deze rechtshandeling een recht verkrijgt of van een verplichting wordt bevrijd, tenzij die derde te kwader trouw heeft gehandeld.

Korte uiteenzetting van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Bij besluit van 20 oktober 2017 heeft W., de Naczelnik Urzędu Skarbowego (hoofd van de belastingdienst), voor verzoekster onder meer het terug te geven overschot aan voorbelasting en het in de volgende belastingtijdvakken in aftrek te brengen overschot aan voorbelasting berekend voor oktober 2015. De belastingdienst heeft vastgesteld dat de door hem ter discussie gestelde verkoop van merken aan verzoekster nietig was op grond van artikel 58, § 2, k.c. (strijdigheid met hetgeen in het maatschappelijk verkeer betaamt), wat ertoe leidde dat de belastingplichtige op grond van artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de btw-wet het recht werd geweigerd om de btw op de door de verkoper uitgereikte factuur van 27 oktober 2015 af te trekken.
- 2 De Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingdienst Warschau; hierna: „Dias”) heeft dat besluit gehandhaafd bij besluit van 11 oktober 2018, waarbij hij echter als weigeringsgrond vermeldde dat de verkoop van de merken een schijntransactie was in de zin van artikel 83 k.c.
- 3 Verzoekster heeft tegen het besluit van de Dias beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), die dat besluit nietig heeft verklaard op grond van de overweging dat de belastingdienst niet had aangetoond dat de betrokken verkoop een schijntransactie was.
- 4 De Dias heeft tegen voornoemd vonnis cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).

Motivering van de verwijzing

- 5 Volgens de verwijzende rechter bestaat er twijfel over de vraag of de door de belastingdienst gekozen rechtsgrondslag om het recht op aftrek te weigeren, steun vindt in de bepalingen van de btw-richtlijn.

- 6 Het staat vast dat verzoekster de factuur van 27 oktober 2015 betreffende de aankoop van merken heeft opgenomen in haar btw-aankoopregister en de in aftrek te brengen (terug te betalen) btw op die factuur heeft vermeld in haar aangifte.
- 7 Voorts staat vast dat de verkoper een btw-aangifte heeft ingediend waaruit onder meer blijkt dat voornoemde handeling is belast tegen 23 % en dat de belasting is voldaan.
- 8 De Dias heeft het recht op aftrek geweigerd op grond dat de handeling een schijntransactie in de zin van artikel 83 k.c. was.
- 9 Artikel 83 k.c. regelt de gevolgen van wilsverklaringen die partijen voor de schijn afleggen in het kader van civielrechtelijke rechtshandelingen.
- 10 Volgens artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de btw-wet heeft de belastingplichtige geen recht op btw-aftrek wanneer de belastingdienst vaststelt dat hij een rechtshandeling heeft verricht die nietig is in de zin van de artikelen 58 of 83 k.c.
- 11 Uit de bepalingen van de btw-richtlijn blijkt daarentegen geenszins dat het recht op aftrek verloren gaat omdat een handeling onverenigbaar is met de vereisten van het nationale burgerlijk recht. Volgens de rechtspraak van het Hof is het recht op aftrek van de belasting een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. De eventuele nietigheid van een rechtshandeling in het kader van het burgerlijk recht mag dus niet tot gevolg hebben dat de belastingplichtige automatisch van het recht op aftrek is uitgesloten. De autonomie van de btw ten opzichte van de regels van het burgerlijk recht en de neutraliteit ervan voor de marktdeelnemers pleiten in die zin.
- 12 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het niet de civielrechtelijke nietigheid van een transactie is, die ertoe leidt dat aan de afnemer van een dergelijke transactie het recht op btw-aftrek wordt ontzegd, maar wel de vaststelling dat het beoogde resultaat van de transactie een belastingvoordeel is waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelen van de richtlijn en dat dit het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was, hetgeen zou wijzen op rechtsmisbruik.
- 13 Om te kunnen vaststellen dat er op btw-gebied sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties er, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, toe leiden dat een belastingvoordeel wordt toegekend in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel.
- 14 Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Om te beoordelen of de betrokken transacties in wezen tot doel hadden een

belastingvoordeel te verkrijgen, moet worden bepaald wat de werkelijke inhoud en de betekenis van die transacties zijn.

- 15 Het verbod van onrechtmatige praktijken geldt immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan het loutere verkrijgen van belastingvoordelen (arrest van 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 75).
- 16 In zijn arrest van 21 februari 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 58), oordeelde het Hof dat, ter beoordeling of bepaalde handelingen als misbruik kunnen worden beschouwd „de nationale rechter allereerst [moet] nagaan of het beoogde resultaat een belastingvoordeel is waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van de Zesde richtlijn, en vervolgens of dit het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was”.
- 17 De btw-wet bevat sinds 1 juli 2016 bepalingen met betrekking tot het begrip rechtsmisbruik.
- 18 Artikel 5, lid 4, van de btw-wet bepaalt dat in geval van rechtsmisbruik de in lid 1 bedoelde handelingen enkel die fiscale gevolgen teweegbrengen die zich zouden hebben voorgedaan in de situatie zoals die zou zijn geweest zonder de handelingen die rechtsmisbruik vormen.
- 19 Artikel 5, lid 5, van de btw-wet bepaalt daarentegen dat als rechtsmisbruik wordt beschouwd, het verrichten van handelingen in de zin van lid 1 in het kader van transacties die, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de wet, in wezen tot doel hebben dat, in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel, een belastingvoordeel wordt toegekend.
- 20 Deze bepalingen komen in wezen overeen met het begrip misbruik van belastingrecht zoals dat in de rechtspraak van het Hof tot uitdrukking is gebracht.
- 21 Het in artikel 5, lid 5, van de btw-wet gedefinieerde begrip rechtsmisbruik heeft echter niet geleid tot een wijziging van de nationale bepalingen die de gevallen regelen waarin aan een belastingplichtige het recht op aftrek wordt onttrokken. Geen van de regels van artikel 88 van de btw-wet verwijst naar artikel 5, lid 5, van de btw-wet en de gevolgen uit het oogpunt van de btw voor handelingen die misbruik van het belastingrecht opleveren. In de nationale belastingpraktijk wordt aangenomen dat aan artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de btw-wet de gevolgen moeten worden gekoppeld die voortvloeien uit misbruik van belastingrecht. Dienaangaande moet echter voor ogen worden gehouden dat, zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Het kan in het bijzonder onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten 21 maart 2001,

Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punt 43, en 6 juli 2006, Axel Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 47).

- 22 De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 78, en 6 juli 2006, Axel Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 48).
- 23 Hieruit volgt dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed of deze dienst te betalen of voldane btw mag aftrekken (zie arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat afwijkingen van het recht op btw-aftrek slechts toegestaan zijn in de gevallen waarin de richtlijn tot regeling van die belasting uitdrukkelijk voorziet (zie met name arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34) en dat deze strikt moeten worden uitgelegd (arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).
- 25 Bovendien wijst het Hof erop dat de bestrijding van fraude, belastingontduiking en misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd (zie met name arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71, en 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36). In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de justitiabelen zich niet kunnen beroepen op het Unierecht om fraude te plegen of misbruik te maken van hun rechten (zie in het bijzonder arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32).
- 26 Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht met het oog op fraude of misbruik wordt ingeroepen (zie met name arrest van 29 maart 2012, Vélclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punt 32).
- 27 Op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten maatregelen nemen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Meer bepaald zijn de lidstaten bij gebreke van unierechtelijke bepalingen ter zake bevoegd om te voorzien in de sancties die zij geschikt achten ter bestraffing van de niet-naleving van de formele voorwaarden waarvan het Unierecht de uitoefening van het recht op btw-aftrek afhankelijk stelt (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 28 De lidstaten moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw (zie arrest van 26 april 2017, Spliethoff's Bevrachtingskantoor/Commissie, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Om de belastingplichtige op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn het recht op btw-aftrek te ontzeggen, lijkt het in deze context noodzakelijk – rekening houdend met de artikelen 167, 168 en 178, en met de beginselen van evenredigheid en neutraliteit – dat in de nationale rechtsorde een duidelijke regel wordt vastgesteld die bepaalt dat facturen en douanedocumenten geen aanleiding geven tot aftrek of teruggaaf van het belastingverschil wanneer de uitgereikte facturen, correctiefacturen of douanedocumenten handelingen bevestigen die verband houden met fraude of misbruik van belastingrecht in de zin van artikel 5, lid 5, van de btw-wet.
- 30 Een regel als artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de btw-wet, die in dit verband verwijst naar „handelingen waarop de artikelen 58 en 83 k.c. van toepassing zijn”, kan niet worden geacht een regel te zijn met betrekking tot het begrip misbruik van belastingrecht in de zin van artikel 5, lid 5, van de btw-wet.
- 31 Zoals reeds is opgemerkt, verwijzen de artikelen 58 en 83 k.c. immers naar de gevallen waarin een transactie nietig is uit het oogpunt van het burgerlijk recht en niet wegens misbruik van belastingrecht. De kwestie van nietigheid van schijnhandelingen in civielrechtelijke relaties is voor btw-doeleinden irrelevant wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan het louter verkrijgen van belastingvoordelen.
- 32 De gevolgen van een dergelijke regeling komen tot uiting in de onderhavige zaak, waarin de belastingdienst zich heeft beperkt tot het aantonen van de nietigheid van de civielrechtelijke handeling wegens het geveinsde karakter ervan, waarbij hij slechts kort heeft verwezen naar de kwestie van misbruik van belastingrecht.
- 33 Indien als beginsel geldt dat een btw-plichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting die is vermeld op de facturen waarin de verwerving van goederen of diensten wordt vastgesteld, en dit recht geen vorm van aftrek of vrijstelling is maar een structureel kenmerk van de btw, dat de neutraliteit van deze belasting voor de btw-plichtigen waarborgt, moet elke beperking van dat recht – met inbegrip van die welke voortvloeien uit de toepassing van artikel 273 van de btw-richtlijn – voor de belastingplichtigen duidelijk in normatieve termen zijn omschreven en strikt in overeenstemming met deze regels worden uitgelegd, en niet op een wijze die niet blijkt uit de vastgestelde bepalingen. Alleen in een dergelijke situatie kan een belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit zekerheid hebben over de omvang van zijn rechtmatige activiteit, waarvan de naleving hem niet zal blootstellen aan negatieve fiscale gevolgen (rechtszekerheid). De omstreden bepaling van de btw-wet plaatst de belastingplichtige in een onzekere positie, aangezien zij inhoudt dat de

belastingdienst kan trachten de belastingplichtige zijn recht op aftrek te ontnemen op grond van civielrechtelijke nietigheidscriteria, ervan uitgaande dat dergelijke nietigheden alle fiscaalrechtelijke gevolgen hebben, zoals blijkt uit de nationale belastingpraktijk ter zake.

- 34 Het is duidelijk dat de nationale rechter bij de toepassing van het nationale recht verplicht is dit recht zoveel mogelijk uit te leggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het daarmee beoogde doel te bereiken. Het lijkt er echter op dat wanneer deze toestand wordt rechtgezet door nationale rechtspraak die oordeelt dat een bepaling als artikel 88, lid 3bis, punt 4, onder c), van de btw-wet moet worden uitgelegd op basis van het begrip misbruik van belastingrecht, het rechtszekerheidsbeginsel wordt ondermijnd, waarbij het recht wordt opgevat als een stelsel van duidelijke en bekendgemaakte regels die aan justitiabelen voorzienbaarheid van hun rechtspositie en van door hen verrichte handelingen verzekeren, aangezien deze uitlegging in het kader van de structurele elementen van de btw, zoals het recht op aftrek, dat het beginsel van neutraliteit ten uitvoer brengt, vereist dat dit recht wordt beperkt op basis van criteria die niet uit die regel in kwestie voortkomen. Dit zou betekenen dat een beroep wordt gedaan op de rechtstreekse werking van de richtlijn jegens natuurlijke en rechtspersonen (belastingplichtigen) – door een uitlegging toe te passen die in overeenstemming is met de doelstellingen van de richtlijn – terwijl het relevante criterium, dat in overeenstemming is met de btw-richtlijn, namelijk de wezenlijke beperking van de rechten van de belastingplichtige, in het geheel niet wordt genoemd in de bewoordingen van de uit te leggen bepaling.
- 35 Het lijkt er aldus op dat een uitlegging van de bepaling in overeenstemming met de doelstellingen van de richtlijn, verder zou gaan dan de mogelijke uitleggingsgrenzen waarbinnen de verwijzende rechter uitspraak kan doen zonder de aan de belastingplichtige gewaarborgde rechtszekerheid te schenden.