

**Zaak C-48/20**

**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:**

28 januari 2020

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

15 november 2019

**Verzoekende partij:**

UAB „P”

**Verwerende partij:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Verplichting tot betaling van btw die ten onrechte is vermeld op facturen uitgereikt door een te goeder trouw handelende belastingplichtige.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van de btw-richtlijn; artikel 267 VWEU.

**Prejudiciële vraag**

Moeten artikel 203 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 het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich in een situatie als in het hoofdgeding aan de orde verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling als artikel 108, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U.

2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd) op facturen waarop ten onrechte btw is vermeld en die zijn uitgereikt door een te goeder trouw handelende belastingplichtige, indien:

- de handeling van de belastingplichtige geen belastingfraude betrof maar het gevolg was van een onjuiste uitlegging van de wettelijke bepalingen door de bij de transactie betrokken partijen op basis van een door de belastingautoriteiten gegeven uitlegging daarvan, alsmede van een gangbare praktijk ten tijde van de transactie, waarbij ten onrechte is aangenomen dat de uitreiker van de factuur leveringen van goederen verricht, terwijl hij in werkelijkheid een van btw vrijgestelde financiële bemiddelingsdienst verricht, en

- de ontvanger van de factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, het recht zou hebben te verzoeken om teruggaaf daarvan indien de belastingplichtige de transactie correct had gefactureerd uit hoofde van daadwerkelijk aan de ontvanger geleverde goederen?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) bepaalt dat de btw verschuldigd is door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

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

Artikel 108, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. 2016, volgnr. 710, zoals gewijzigd) (wet inzake de belasting op goederen en diensten); hierna: „btw-wet”) bepaalt dat de belasting verschuldigd is door een rechtspersoon, een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon die een factuur uitreikt waarop deze belasting wordt vermeld.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure**

- 1 Bij besluit van 27 juni 2014 heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego (hoofd van de belastingdienst) de btw-verplichtingen van de in Litouwen gevestigde verzoekende vennootschap UAB P. (hierna: „verzoekster”) voor de perioden van maart tot en met december 2011 vastgesteld, alsmede de te veel betaalde belasting voor de perioden van maart tot en met juni 2011 en de overeenkomstig artikel 108, lid 1, van de btw-wet verschuldigde belasting. De belastingdienst heeft vraagtekens geplaatst bij het recht van verzoekster op aftrek van de voorbelasting uit hoofde van facturen van tankstations die aan haar zijn uitgereikt voor de aankoop van brandstof. Bovendien was de belastingdienst van mening dat verzoekster facturen voor de fictieve verkoop van brandstof aan Litouwse bedrijven heeft uitgereikt en in omloop gebracht. Volgens de belastingdienst kon

verzoekster noch als afnemer noch als leverancier van brandstof worden aangemerkt. De eigenlijke activiteit van verzoekster bestond in het financieren van (krediet verlenen voor) de met behulp van tankkaarten bij tankstations verrichte aankoop van dieselolie door Litouwse bedrijven. Overeenkomstig de btw-wet vormen dergelijke activiteiten van belasting vrijgestelde financiële diensten.

- 2 Bij besluit van 2 oktober 2014 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej (directeur van de fiscale kamer; hierna: „Dyrektor”) het primaire besluit van de belastingdienst in zijn geheel nietig verklaard op grond dat de belastingdienst de plaats van heffing van belasting over de door verzoekster verrichte activiteiten onjuist heeft vastgesteld. Daarbij heeft hij zich tevens ten gronde over de zaak uitgesproken en heeft hij de btw-verplichtingen van verzoekster voor de perioden van maart tot en met december 2011 vastgesteld, alsmede de te veel betaalde belasting voor de perioden van maart tot en met juni 2011 en de overeenkomstig artikel 108, lid 1, van de btw-wet verschuldigde belasting. Volgens de autoriteit die het secundaire besluit heeft gegeven, hield verzoekster zich niet bezig met de verkoop of levering van brandstof op het grondgebied van Polen. De brandstof werd namelijk rechtstreeks van het benzinstation overgedragen aan de Litouwse bedrijven, die met behulp van een kaart en zonder contant geld brandstof tankten bij Poolse benzinstations. Verzoekster had niet het recht om als eigenaar over de brandstof te beschikken en haar eigenlijke activiteit bestond in het financieren van dieselolie die door haar medecontractanten bij tankstations werd aangekocht met behulp van tankkaarten. Het tanken van de brandstof werd op twee manieren georganiseerd: rechtstreeks door verzoekster krachtens overeenkomsten met de betrokken tankstations of via een agent, krachtens een agentuurovereenkomst voor de verkoop van processingdiensten. De rol van verzoekster kwam neer op het zoeken van klanten (afnemers van tankkaarten), het bestellen van tankkaarten bij de agent of bij de tankstations en het beveiligen van de betaalmiddelen waarmee de klanten de door hen getankte brandstof betaalden. Als tegenprestatie ontving verzoekster van de brandstofverkopers of de agent een vergoeding in de vorm van een commissie of een korting. De autoriteit die het secundaire besluit heeft gegeven, is ervan uitgegaan dat over de door verzoekster uitgereikte verkoopfacturen krachtens artikel 108, lid 1, van de btw-wet belasting verschuldigd is.
- 3 Verzoekster is tegen het secundaire besluit opgekomen. De Wojewódzki sąd administracyjny (bestuursrechter in eerste aanleg, Polen; hierna: „WSA”) heeft het besluit van de Dyrektor bij beslissing van 7 april 2015 nietig verklaard.
- 4 Naar aanleiding van het cassatieberoep van de Dyrektor heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) de beslissing van de rechter in eerste aanleg van 7 april 2015 bij beslissing van 17 februari 2017 vernietigd en de zaak voor verdere afdoening terugverwezen naar de WSA, die het beroep van verzoekster vervolgens bij beslissing van 19 juli 2017 heeft verworpen.

- 5 De WSA heeft zich aangesloten bij het standpunt van de autoriteit die het secundaire besluit heeft gegeven, namelijk dat de door verzoekster uitgereikte verkoopfacturen weliswaar niet het daadwerkelijke verloop van de transacties weergeven en dat deze bijgevolg niet moeten worden afgewikkeld in de belastingaangifte VAT-7, maar dat zij de erop vermelde belasting krachtens artikel 108, lid 1, van de btw-wet niettemin verschuldigd is. Door het uitreiken van de betwiste btw-facturen aan Litouwse marktdeelnemers die niet het werkelijke economische verkeer weerspiegelen, heeft verzoekster een situatie gecreëerd waarin de ontvangers van deze facturen de daarop vermelde belasting als aftrekbare voorbelasting konden behandelen dan wel om teruggaaf van deze belasting konden verzoeken. De door verzoekster uitgereikte facturen hadden betrekking op de fictieve verkoop van brandstof aan Litouwse bedrijven en daarom moest worden aangenomen dat er gevaar voor derving van overheidsinkomsten bestond. Derhalve kan er geen sprake zijn van een inbreuk op het beginsel van de neutraliteit van de btw of op het in de grondwet neergelegde beginsel van evenredigheid.
- 6 Verzoekster heeft tegen de hierboven genoemde beslissing hoger beroep ingesteld bij de NSA, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing heeft verzocht.

#### **Motivering van de verwijzing**

- 7 Uit het dossier van de zaak blijkt duidelijk dat verzoekster ondanks haar verklaringen niet heeft deelgenomen aan ketentransacties ter zake van de levering van brandstof aan Litouwse vervoerondernemingen maar dat zij aan Litouwse marktdeelnemers enkel financiële diensten heeft verleend die in Polen niet belastbaar zijn.
- 8 Dit standpunt wordt bevestigd door het arrest van 15 mei 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, waarin het Hof heeft geoordeeld dat artikel 135, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van tankkaarten door een moedermaatschappij aan haar dochterondernemingen, waarmee de dochterondernemingen de voertuigen waarvan zij het transport verzorgen van brandstof kunnen voorzien, kan worden gekwalificeerd als een van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde verlening van krediet in de zin van deze bepaling. In het arrest van 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, had het Hof al een soortgelijk standpunt ingenomen.
- 9 In de zaak zijn geen elementen van fraude of misbruik vastgesteld. De kwalificatie van de betwiste transacties als ketentransacties was het resultaat van de heersende nationale praktijk waarbij de bepalingen van de btw-wet – anders dan wat volgt uit de hierboven genoemde arresten – werden toegepast op grond waarvan deze transacties werden behandeld als goederenleveringen en niet als verlening van diensten.

- 10 In het kader van deze praktijk is ervan uitgegaan dat elk van de marktdeelnemers die bij de brandstofvoorzieningsketen betrokken was, onder bezwarende titel goederen heeft geleverd, ook al was er in feite slechts sprake van één fysieke afgifte van goederen. Tevens is aangenomen dat de goederen aan de eindontvanger zijn geleverd (de aan btw onderworpen handeling is verricht) door de tussenpersoon (degene die de kaart heeft verstrekt). Deze praktijk kwam in de onderhavige zaak tot uiting in de facturering van de leveringen, die is verlopen als volgt:
- de tankstations hebben uit hoofde van de afgifte van de brandstof aan de houders van de tankkaarten (de Litouwse transportbedrijven) facturen uitgereikt aan verzoekster (de partij die de tankkaarten heeft verstrekt),
  - verzoekster heeft haar rol opgevat als die van deelnemer aan een ketentransactie (aankoop van brandstof en wederverkoop daarvan aan de Litouwse transportbedrijven),
  - de Litouwse transportbedrijven hebben van verzoekster btw-facturen voor de brandstof ontvangen en konden in Polen om teruggaaf van deze belasting verzoeken.
- 11 Deze belastingregeling is aanvaard in individuele uitleggingsbesluiten van de belastingautoriteiten die zij ten behoeve van belastingplichtigen hebben vastgesteld.
- 12 Het geschil in de onderhavige zaak betreft de fiscale afwikkelingen voor de perioden van het jaar 2011, toen de hierboven genoemde wijze van afwikkeling op uniforme wijze door de belastingautoriteiten werd gepresenteerd. Derhalve kon verzoekster terecht vertrouwen op de aldus door de belastingautoriteiten gegeven uitlegging van de relevante bepalingen.
- 13 Een andere regeling voor de afwikkeling van dergelijke transacties in het kader van de nationale praktijk dateert pas van 2012, toen de NSA zich in zijn beslissing van 14 augustus 2012 op basis van het arrest van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, heeft geoordeeld dat transacties met tankkaarten geen recht op aftrek van btw geven. Dit arrest heeft tot discrepanties in de praktijk van de belastingautoriteiten geleid.
- 14 Het lijkt evenwel geen twijfel dat verzoekster, die in dit opzicht te goeder trouw heeft gehandeld, haar Litouwse medecontractanten in 2011 onjuiste facturen heeft uitgereikt met vermelding van verschuldigde btw. Derhalve is formeel voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 108, lid 1, van de btw-wet, waarbij artikel 203 van de btw-richtlijn ten uitvoer is gelegd.
- 15 De verwijzende rechter verwijst naar het arrest van het Hof van 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punten 24-29, en concludeert dat wanneer de uitreiker van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is, deze ter waarborging van de neutraliteit van de btw de mogelijkheid moet hebben om ten

onrechte gefactureerde belasting in overeenstemming met de door de lidstaat vastgestelde procedure te herzien. De Poolse wetgeving voorziet evenwel niet in een dergelijke procedure voor herziening van belasting door een belastingbetaler naar aanleiding van een belastingcontrole of nadat er een belastingprocedure tegen hem is ingeleid. Zoals bepaald in artikel 81 b, lid 1, van de Ordynacja podatkowa (belastingwetboek) van 29 augustus 1997 (Dz. U. 2019, volgnr. 900, zoals gewijzigd) wordt het recht op herziening van een aangifte voor de duur van een fiscale procedure of een belastingcontrole geschorst op het gebied waarop deze procedure of controle betrekking heeft.

- 16 In de onderhavige zaak heeft verzoekster derhalve niet de gelegenheid gehad de aan de Litouwse transportbedrijven ten onrechte gefactureerde belasting te herzien, hetgeen in het in deze zaak uitgevaardigde belastingbesluit is bevestigd.
- 17 Voorts benadrukken de belastingautoriteiten dat de uitreiker van de factuur het gevaar voor derving van belastinginkomsten niet tijdig heeft weggenomen, aangezien de onjuiste facturen niet zijn herzien, zodat de Litouwse marktdeelnemers konden verzoeken om teruggaaf van de belasting (overeenkomstig de regels van artikel 89 van de btw-wet, die uitvoering geven aan richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn). Verzoekster betoogt evenwel terecht dat de Litouwse bedrijven in het geval van een correcte afwikkeling van de transacties tussen de tankstations, verzoekster en henzelf, waarbij verzoekster zou aantonen dat zij financiële diensten verleent, in plaats van de door verzoekster uitgereikte facturen voor de levering van brandstof met ten onrechte gefactureerde btw facturen uit hoofde van de levering van brandstof door de tankstations zouden moeten ontvangen. Deze facturen zouden qua bedrag in beginsel vergelijkbaar zijn met de betwiste facturen van verzoekster, waarvoor de betalingsverplichting is vastgesteld krachtens artikel 108, lid 1, van de btw-wet (artikel 203 van de btw-richtlijn); het verschil zou betrekking hebben op de marge die door verzoekster bij deze betwiste transacties is toegepast. Deze facturen (die door de tankstations zouden worden uitgereikt) zouden de Litouwse bedrijven eveneens het recht geven te verzoeken om teruggaaf van de daarop vermelde belasting.
- 18 Dit wijst erop dat de correcte afwikkeling van deze leveringen door de tankstations, ondanks de door verzoekster verrichte onjuiste facturering van de brandstofleveringen aan de Litouwse bedrijven, de Litouwse brandstofafnemers ook het recht op teruggaaf van belasting zou geven. De toepassing van artikel 108 van de btw-wet op de uit dien hoofde betwiste facturen van verzoekster onder gelijktijdige heffing van belasting op de leveringen van brandstof door de tankstations aan de Litouwse bedrijven leidt bijgevolg evenwel tot een dubbele heffing van btw op dezelfde transactie (één keer in het stadium van de transacties tussen de tankstations en de Litouwse bedrijven en een tweede keer bij verzoekster uit hoofde van artikel 108, lid 1, van de btw-wet).



- 19 Derhalve bestaat er gereede twijfel of de belastingautoriteiten in een situatie als in de onderhavige zaak aan de orde, rekening houdend met de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, een norm als artikel 108, lid 1, van de btw-wet (artikel 203 van de btw-richtlijn) kunnen toepassen, waarbij verzoekster de mogelijkheid wordt ontnomen de onjuiste facturen te herzien.
- 20 In het arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, heeft het Hof geoordeeld dat een belastingplichtige zich kan beroepen op het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals dat door de rechtspraak inzake artikel 203 van richtlijn 2006/112 is geconcretiseerd, om zich te verzetten tegen een bepaling van nationaal recht die voor de teruggaaf van bij vergissing gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde als voorwaarde stelt dat de onjuiste factuur is gecorrigeerd, terwijl het recht op aftrek van die daarop vermelde belasting over de toegevoegde waarde definitief is geweigerd, waardoor de nationale wettelijke correctieregeling niet meer van toepassing is.
- 21 In het arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, heeft het Hof evenwel vastgesteld dat de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die de aftrek van btw in verband met fictieve transacties uitsluit doch de personen die de btw op een factuur vermelden wel verplicht deze te betalen, daaronder begrepen voor een fictieve transactie, op voorwaarde dat het nationale recht de mogelijkheid biedt om de uit die verplichting volgende belastingschuld te herzien wanneer de uitreiker van de factuur zijn goede trouw bewijst of het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten tijdig geheel heeft uitgeschakeld, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.
- 22 In de onderhavige zaak is niets vastgesteld met betrekking tot de vraag of de Litouwse bedrijven hebben getracht de gefactureerde belasting terug te vorderen en wat het eventuele resultaat van deze inspanningen was. Zoals reeds vermeld doet het feit dat verzoekster de betwiste facturen niet kan herzien en de Litouwse bedrijven tegelijkertijd het recht hebben te verzoeken om teruggaaf van de belasting op de in Polen aangekochte brandstof zowel in de variant van de foutieve als in die van de correcte facturering van de onderzochte transacties evenwel gerechtvaardigde twijfels rijzen over de rechtmatigheid van de toepassing van een norm als artikel 108, lid 1, van de btw-wet op de ten onrechte door verzoekster gefactureerde btw.