

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 juli 2006 \*

In de gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissingen van 7 oktober 2004, ingekomen bij het Hof op 19 oktober 2004, in de procedures

**Axel Kittel (C-439/04)**

tegen

**Belgische Staat,**

en

**Belgische Staat (C-440/04)**

tegen

**Recolta Recycling BVBA,**

\* Procestaal: Frans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), U. Lõhmus en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 februari 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- Axel Kittel, vertegenwoordigd door J. Bublot, advocaat (C-439/04),
- Recolta Recycling BVBA, vertegenwoordigd door T. Afschrift en A. Rayet, advocaten (C-440/04),
- de Belgische Staat, vertegenwoordigd door E. Dominkovits en vervolgens door L. Van den Broeck als gemachtigden, bijgestaan door B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello stato,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J.-P. Keppenne en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 maart 2006,

het navolgende

### Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).
  
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen respectievelijk A. Kittel en Recolta Recycling BVBA (hierna: „Recolta”) en de Belgische Staat betreffende de weigering van de Belgische belastingadministratie om het recht op aftrek van reeds voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over handelingen die deel uitmaken van „carrouselfraudes”, te erkennen.

## Het rechtskader

### *De communautaire regeling*

- 3 Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301), zoals gewijzigd bij de Zesde richtlijn (hierna: „Eerste richtlijn”), luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

4 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

5 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn luiden als volgt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter; met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Volgens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn „[wordt als] levering van een goed [...] beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

7 Artikel 17, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”.

*De nationale regeling*

8 Artikel 1131 van het Belgische Burgerlijk wetboek bepaalt:

„Een verbintenis, aangegaan zonder oorzaak of uit een valse oorzaak of uit een ongeoorloofde oorzaak, kan geen gevolg hebben.”

9 Artikel 1133 van dit zelfde wetboek bepaalt:

„De oorzaak is ongeoorloofd, wanneer zij door de wet verboden is, of wanneer zij strijdig is met de goede zeden of met de openbare orde.”

## Het hoofdgeding

### *Zaak C-439/04*

- 10 De verwijzende rechter verklaart dat de naamloze vennootschap Ang Computime Belgium (hierna: „Computime”) onderdelen van informaticasystemen heeft gekocht en doorverkocht, en dat volgens een door de belastingadministratie opgesteld proces-verbaal deze laatste van oordeel was dat Computime willens en wetens heeft meegewerkt aan een „BTW-carrouselfraude” die tot doel had, één of meerdere keren BTW-bedragen terug te krijgen die door de leveranciers waren gefactureerd voor een en dezelfde koopwaar, en dat de leveringen aan Computime fictief waren. Op basis hiervan heeft de belastingadministratie aan Computime het recht op aftrek van de over deze leveringen voldane BTW geweigerd.
- 11 Uit het dossier blijkt dat de Ontvanger van de BTW te Verviers op 13 oktober 1997 een dwangbevel heeft uitgevaardigd. Hij vorderde ongeveer 240 miljoen BEF aan belasting en bijna 480 miljoen BEF aan boete (in totaal ongeveer 18 miljoen EUR).
- 12 Computime deed tegen dit dwangbevel verzet bij de Rechtbank van eerste aanleg te Verviers. Bij vonnis van 28 juli 1999 heeft deze rechtbank dit verzet ongegrond verklaard. Dit vonnis is bevestigd door een arrest van het Hof van Beroep te Luik van 29 mei 2002.
- 13 Vervolgens heeft Kittel, in zijn hoedanigheid van curator van de failliete boedel van Computime, tegen dit arrest hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Cassatie.

*Zaak C-440/04*

- 14 De verwijzende rechter verklaart dat Recolta zestien luxeauto's heeft gekocht van een zekere Aillaud, die deze zelf had gekocht van de vennootschap Auto-Mail. Over de aankopen van Aillaud is aan de Schatkist geen BTW afgedragen en Aillaud heeft evenmin de door Recolta betaalde BTW aan de Belgische Staat afgedragen. Recolta heeft de auto's met BTW-vrijstelling doorverkocht aan dezelfde vennootschap Auto-Mail krachtens een toelating tot verkoop bestemd voor export.
  
- 15 Uit het dossier blijkt dat volgens een onderzoek van de bijzondere belastinginspectie, Aillaud et Auto-Mail een systeem van belastingfraude van het soort „carrouselfraude” hadden opgezet, waarvan de met Recolta gesloten transacties deel uitmaakten.
  
- 16 Op 26 oktober 1989 heeft de Ontvanger van de BTW te Verviers tegen Recolta een dwangbevel uitgevaardigd voor een bedrag van meer dan 4,8 miljoen BEF aan belasting en iets meer dan 9,7 miljoen BEF aan boete (in totaal ongeveer 360 000 EUR).
  
- 17 Recolta deed tegen dit dwangbevel verzet bij de Rechtbank van eerste aanleg te Verviers. Na te hebben vastgesteld dat niet kon worden aangenomen dat Recolta en haar bestuurders wisten of beseften dat zij deel uitmaakten van een omvangrijk fraudesysteem, heeft deze rechtbank bij vonnis van 1 oktober 1996 verklaard dat het door de Ontvanger uitgevaardigde dwangbevel rechtsgrondslag miste en derhalve nietig en zonder rechtsgevolg was. De zaak is tevens aanleiding geweest voor een strafrechtelijke procedure, in de loop waarvan de Correctionele rechtbank te Brussel



op 7 januari 1994 een beschikking van buitenvervolginstelling van de zaakvoerder van Recolta heeft gegeven.

- 18 De Belgische Staat heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Luik, stellende dat de overeenkomsten waarop de facturen waren gebaseerd, naar nationaal recht absoluut nietig waren op grond dat Aillauds voornaamste drijfveer om met Recolta overeenkomsten te sluiten, erin bestond de met het BTW-stelsel strijdige handelingen te verwezenlijken. Aangezien de bestreden handelingen een ongeoorloofde oorzaak hadden in de zin van artikel 1131 van het Burgerlijk wetboek, was dus niet voldaan aan een van de noodzakelijke voorwaarden voor het recht op aftrek, met name het bestaan van leveringen van goederen.
- 19 Nadat het Hof van Beroep te Luik het vonnis waartegen beroep was ingesteld had bevestigd, heeft de Belgische Staat hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Cassatie.

### **De prejudiciële vragen**

- 20 De verwijzende rechter merkt in de eerste plaats op dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde bepalingen van het Belgische BTW-wetboek de omzetting in nationaal recht van de artikelen 2, 4, lid 1, 5, lid 1, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen.

- 21 Vervolgens herinnert hij eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie de Zesde richtlijn op het beginsel van fiscale neutraliteit is gebaseerd; dat dit beginsel zich ter zake van de heffing van BTW verzet tegen een algemene differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde transacties, met uitzondering van de gevallen — die in casu niet aan de orde zijn — waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een geoorloofde en een ongeoorloofde economische sector is uitgesloten.
- 22 De verwijzende rechter merkt bovendien op dat naar nationaal recht een overeenkomst met als doel de organisatie van fraude jegens derden, in casu de Belgische Staat, waarvan de rechten worden beschermd door wetgeving van openbare orde, een ongeoorloofde oorzaak heeft en absoluut nietig is. Aangezien het algemeen belang aan de orde is, volstaat het dat één van de partijen met ongeoorloofde bedoelingen heeft gecontracteerd, en behoeft de medecontractant hiervan geen weet te hebben.
- 23 In zaak C-439/04 herinnert het Hof van Cassatie eraan dat het Hof van Beroep te Luik heeft verklaard dat een nietige overeenkomst geen rechtsgevolgen zoals de aftrek van de BTW kan hebben, wanneer de belastingfraude zelf de ongeoorloofde oorzaak is, en dat Kittel ter ondersteuning van zijn middel tot cassatie betoogt dat de door een belastingplichtige gefactureerde BTW over een levering van goederen in aftrek mag worden gebracht, ook als de levering is verricht ter uitvoering van een overeenkomst die naar nationaal recht absoluut nietig is, en dat het recht op aftrek zelfs dan blijft bestaan wanneer de BTW-fraude zelf de ongeoorloofde oorzaak is.
- 24 In zaak C-440/04 verklaart de Belgische Staat ter ondersteuning van zijn middel tot cassatie dat de door een belastingplichtige gefactureerde BTW over een levering van goederen niet in aftrek mag worden gebracht wanneer de levering, ook al is zij materieel voltrokken, is verricht ter uitvoering van een overeenkomst die naar nationaal recht absoluut nietig is, zelfs wanneer de koper te goeder trouw is.

- 25 In deze omstandigheden heeft het Hof van Cassatie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

*In zaak C-439/04:*

- „1) Wanneer de levering van goederen bestemd is voor een belastingplichtige die te goeder trouw heeft gecontracteerd zonder kennis te dragen van de fraude door de verkoper, staat het beginsel van de neutraliteit van de [BTW] dan eraan in de weg dat de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van nationaal burgerlijk recht volgens welke die overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de belasting voor die belastingplichtige?
  
- 2) Luidt het antwoord verschillend wanneer de absolute nietigheid het gevolg is van de BTW-fraude zelf?
  
- 3) Luidt het antwoord verschillend wanneer de ongeoorloofde oorzaak van de verkoopovereenkomst, die de absolute nietigheid daarvan naar nationaal recht meebrengt, bestaat in een BTW-fraude waarvan beide contractpartijen op de hoogte zijn?”

*In zaak C-440/04:*

- „1) Wanneer de levering van goederen bestemd is voor een belastingplichtige die te goeder trouw heeft gecontracteerd zonder kennis te dragen van de fraude door de verkoper, staat het beginsel van de neutraliteit van de [BTW] dan eraan in de

weg dat de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van nationaal burgerlijk recht volgens welke die overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de belasting voor die belastingplichtige?

2) Luidt het antwoord verschillend wanneer de absolute nietigheid het gevolg is van de BTW-fraude zelf?"

26 Bij beschikking van de president van het Hof van 28 januari 2005 zijn de zaken C-439/04 en C-440/04 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

27 Met zijn prejudiciële vragen, die gezamenlijk dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in een geval van een levering aan een belastingplichtige die niet wist en niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de verkoper, artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht ingevolge welke de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht ingevolge welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de door deze belastingplichtige voldane BTW. Deze verwijzende rechter vraagt zich af of het antwoord op deze vraag verschillend luidt wanneer de absolute nietigheid het gevolg is van BTW-fraude.

- 28 De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of het antwoord op deze vraag verschillend luidt indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van BTW-fraude.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

- 29 Volgens Kittel verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, dat met name voortvloeit uit artikel 2 van de Eerste richtlijn en uit artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, zich ertegen dat de nietigheid naar nationaal recht van een transactie op zichzelf reeds meebrengt dat een belastingplichtige zijn recht op aftrek verliest.

- 30 Bovendien verzet artikel 5 van de Zesde richtlijn zich niet ertegen dat als levering van een goed wordt beschouwd een handeling die door de bijzondere kenmerken ervan deel uitmaakt van het economische circuit waarbinnen concurrentie plaatsvindt, zelfs indien een deel van deze levering wordt verricht met het doel BTW-fraude te plegen. In deze omstandigheden moet artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat de koper die niet handelt met het doel BTW-fraude te plegen, recht op aftrek heeft.

- 31 Tevens staat dit artikel een recht op aftrek toe voor de koper die niet handelt met het doel BTW-fraude te plegen, zelfs als deze weet heeft van het frauduleuze doel dat zijn leverancier drijft, en ongeacht of hij wel of niet profiteert van de opbrengst van die fraude. Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn moet derhalve aldus worden

uitgelegd dat de koper recht op aftrek heeft, zelfs als hij weet heeft van het frauduleuze doel dat zijn leverancier drijft, en ongeacht of hij wel of niet profiteert van de opbrengst van die fraude.

32 De Belgische Staat betoogt dat, wanneer de overdracht van goederen bestemd is voor een belastingplichtige die te goeder trouw een overeenkomst heeft gesloten zonder dat hij op de hoogte was van de fraude door de verkoper, het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen verzet dat een belastingplichtige recht op aftrek wordt geweigerd voorzover wordt aangetoond dat hij niet voldoet aan de materiële voorwaarden voor dit recht.

33 Dit is met name het geval wanneer de belastingplichtige deelneemt aan een „carrouselfraude” zonder dat hij dit weet, voorzover hij niet kan worden aangemerkt als de begunstigde van een levering van goederen in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn of als gebruiker van de betrokken goederen voor belaste handelingen, of wanneer de belastingplichtige niet in het bezit is van een factuur zoals voorgeschreven door de artikelen 18, lid 1, en 22, lid 3, van deze richtlijn.

34 Uitoefening van het recht op aftrek kan tevens worden geweigerd indien vast komt te staan dat dit recht frauduleus of met misbruik wordt ingeroepen.

35 Recolta en de Italiaanse regering zijn van mening dat de eerste vraag bevestigend en de tweede vraag ontkennend moet worden beantwoord.

- 36 De Italiaanse regering is evenwel van mening dat wanneer de ongeoorloofde oorzaak van de verkoopovereenkomst een BTW-fraude is waarvan de twee contractspartijen op de hoogte zijn, het beginsel dat misbruik van gemeenschapsrecht verbiedt, eraan in de weg staat dat de verkrijger recht op aftrek van de voldane belasting heeft.
- 37 De Commissie van de Europese gemeenschappen betoogt dat de levering van goederen aan een belastingplichtige die te goeder trouw een overeenkomst heeft gesloten zonder op de hoogte te zijn van de fraude door de verkoper, een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn is, op grond waarvan recht op aftrek als bedoeld in artikel 17, lid 2, van deze richtlijn ontstaat, en dat het beginsel van neutraliteit van deze belasting zich ertegen verzet dat aan deze belastingplichtige BTW-aftrek wordt geweigerd op grond van een bepaling van nationaal recht volgens welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak van de zijde van de verkoper.
- 38 Volgens de Commissie luidt het antwoord op de vragen van de verwijzende rechter niet verschillend indien de ongeoorloofde oorzaak van de overeenkomst, die de absolute nietigheid ervan naar nationaal recht meebrengt, een BTW-fraude is waarvan de twee contractspartijen op de hoogte zijn, tenzij wordt vastgesteld dat de uitoefening van het recht op aftrek zou neerkomen op misbruik van dit recht zijdens de koper.

*Beoordeling door het Hof*

- 39 Bij de Zesde richtlijn is een gemeenschappelijk BTW-stelsel ingevoerd dat onder meer is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie met name arresten van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38, en 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 36).

- 40 Deze richtlijn kent aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toe doordat artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, niet alleen betrekking heeft op de invoer van goederen, maar ook op de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht (arrest Optigen e.a., reeds aangehaald, punt 37).
- 41 Uit de definitie van het begrip leveringen van goederen welke door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht, en van het begrip economische activiteiten blijkt dat deze begrippen, die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, een objectief karakter hebben en onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast (zie in die zin arrest Optigen e.a., reeds aangehaald, punten 43 en 44).
- 42 Zoals het Hof in punt 24 van het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983) heeft vastgesteld, zou een verplichting voor de belastingadministratie om de bedoeling van de belastingplichtige te onderzoeken ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te waarborgen en de heffing van de BTW te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling.
- 43 Het zou a fortiori in strijd met voormelde doelstellingen zijn, wanneer de belastingadministratie, om uit te maken of een bepaalde handeling een levering door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit vormt, verplicht was rekening te houden met het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of met de eventuele frauduleuze aard — waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben — van een andere handeling uit deze keten, die voorafgaat aan of volgt op de door bovengenoemde belastingplichtige verrichte handeling (arrest Optigen e.a., reeds aangehaald, punt 46).



- 44 In punt 51 van het reeds aangehaalde arrest Optigen leidt het Hof hieruit af, dat handelingen die zelf niet in het kader van BTW-fraude zijn verricht, leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop die begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard — waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben — van een andere handeling uit deze keten van leveringen, die voorafgaat aan of volgt op de door die belastingplichtige verrichte handeling.
- 45 Het Hof heeft gepreciseerd dat het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht, op aftrek van de voorbelasting evenmin kan worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, 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 (arrest Optigen e.a., reeds aangehaald, punt 52).
- 46 Deze conclusie kan niet anders zijn indien dergelijke handelingen worden verricht, zonder dat de belastingplichtige dit weet of kan weten, in het kader van fraude door de verkoper.
- 47 Het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, is immers een integrerend deel 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 met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 21 maart 2000, Gabalfrixa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).

- 48 De aftrekregeling heeft 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 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24, en 21 april 2005, HE, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 70).
- 49 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 (zie in die zin beschikking van 3 maart 2004, *Transport Service*, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 26). Volgens het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat voortvloeit uit de artikelen 2 van de Eerste en de Zesde richtlijn, is bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie met name arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 29, en 27 november 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 37, en arrest *Optigen e.a.*, reeds aangehaald, punt 54).
- 50 In deze context blijkt, zoals de verwijzende rechter in herinnering heeft gebracht, uit vaste rechtspraak dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. Hieruit volgt, dat het feit dat een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, op zich niet meebrengt dat deze van de belastingheffing wordt uitgezonderd. Voor een dergelijke uitzondering is alleen plaats in specifieke situaties, waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen of diensten elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten (zie met name arresten van 29 juni 1999, *Coffeeshop „Siberië”*, C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punten 14 en 21, en 29 juni 2000, *Salumets e.a.*, C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punt 19). Vaststaat evenwel dat dit niet het geval is voor de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde onderdelen van informaticasystemen en auto's.

- 51 Gelet op het voorgaande moeten handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het BTW-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane BTW verliezen (zie in deze zin arrest van 11 mei 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 33).
- 52 Hieruit volgt dat in geval van een levering aan een belastingplichtige die niet wist en niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de verkoper, artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht volgens welke de nietigverklaring van de koopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht ingevolge welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de door deze belastingplichtige voldane BTW. Niet relevant is in dit verband, of deze nietigheid het gevolg is van BTW-fraude of van andere fraude.
- 53 Daarentegen is aan de criteria waarop de begrippen levering van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd, niet voldaan in geval van belastingfraude door de belastingplichtige zelf (zie arrest van 21 februari 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 59).
- 54 Zoals het Hof reeds in herinnering heeft gebracht is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik immers een doel dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest van 29 april 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76). De justitiabelen kunnen in geval van fraude of misbruik geen beroep doen op het gemeenschapsrecht

(zie met name arresten van 12 mei 1998, *Kefalas e.a.*, C-367/96, Jurispr. blz. I-2843, punt 20; 23 maart 2000, *Diamantis*, C-373/97, Jurispr. blz. I-1705, punt 33, en 3 maart 2005, *Fini H*, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 32).

- 55 Indien de belastingadministratie vaststelt dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend, is zij gerechtigd met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen (zie met name arresten van 14 februari 1985, *Rompelman*, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24, en 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 24, en arrest *Gabalfrija e.a.*, reeds aangehaald, punt 46) en het staat aan de nationale rechter, het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen (zie arrest *Fini H*, reeds aangehaald, punt 34).
- 56 Zo ook moet een belastingplichtige, die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude, voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen.
- 57 In een dergelijke situatie is de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam en wordt hij hun medeplichtige.
- 58 Een dergelijke uitlegging gaat frauduleuze handelingen tegen doordat zij het moeilijker maakt deze te verwezenlijken.
- 59 Derhalve staat het aan de nationale rechter 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 transactie 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.

- 60 Uit het voorgaande volgt dat op de vragen moet worden geantwoord dat in geval van een levering aan een belastingplichtige die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de verkoper, artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht volgens welke de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht ingevolge welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de door deze belastingplichtige voldane BTW. Niet relevant is in dit verband, of deze nietigheid het gevolg is van BTW-fraude of van andere fraude.
- 61 Daarentegen staat het aan de nationale rechter 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 transactie die onderdeel is van BTW-fraude.

## **Kosten**

- 62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

**In geval van een levering aan een belastingplichtige die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de verkoper, moet artikel 17 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 bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht volgens welke de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht ingevolge welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de door deze belastingplichtige voldane belasting over de toegevoegde waarde. Niet relevant is in dit verband, of deze nietigheid het gevolg is van BTW-fraude of van andere fraude.**

**Daarentegen staat het aan de nationale rechter 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 transactie die onderdeel is van BTW-fraude.**

ondertekeningen