

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 16 februari 2005¹

1. In drie zaken betreffende ondernemers die buiten hun weten om hebben deelgenomen aan een BTW-fraude, een zogenaamde „carrouselfraude”, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, het Hof gevraagd of handelingen in het kader van een door derden opgezet fraudesysteem economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) vormen.²

sing van het VAT and Duties Tribunal, Manchester. In de twee beslissingen werd in wezen gesteld dat handelingen in het kader van een carrouselfraude buiten de werkingssfeer van de BTW vallen.

I — Toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

2. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is verwezen in het kader van beroepen die bij de High Court of Justice (Chancery Division) in de zaken Optigen Ltd. (hierna: „Optigen”), Fulcrum Electronics Ltd. (hierna: „Fulcrum”) en Bond House Systems Ltd. (hierna: „Bond House”) aanhangig zijn. Verweerders in elk van deze zaken zijn de Commissioners of Customs and Excise. De beroepen van Optigen en Fulcrum zijn gericht tegen een beslissing van het VAT and Duties Tribunal, Londen. Het beroep van Bond House is gericht tegen een beslissing

3. Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG)³ omschrijft de kern van het gemeenschappelijk BTW-stelsel 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

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — Richtlijn 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 1977 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 — Richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”).

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.”

4. Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de BTW.

5. Volgens artikel 4, lid 1, van deze richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

6. „Economische activiteiten” worden in artikel 4, lid 2, omschreven als „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”. Vervolgens bepaalt arti-

kel 4, lid 2: „Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

II — De feiten en de verzoeken om een prejudiciële beslissing

A — Algemene achtergrond: „carrousel-fraude”

7. In zijn beslissing in de zaak Bond House geeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, een duidelijke uitlegging van hetgeen volgens de Commissioners een carrousel-fraude is⁴:

„In haar eenvoudigste vorm werkt carrousel-fraude als volgt. Een belastingplichtige ondernemer („A”) in een lidstaat van de Europese Unie verkoopt een belastingplichtige ondernemer („B”) in een andere lidstaat aan BTW onderworpen goederen. De verkoop van A aan B is in de lidstaat van A

⁴ — Beschikking van 29 april 2003 van het VAT and Duties Tribunal, Manchester (president: Colin Bishopp), *Bond House Systems Limited/C&E*, punten 15-18 (met voetnoten).

vrijgesteld van BTW.^[5] B moet de aankoop in zijn land aangeven en BTW over de aankoop betalen en vervolgens, voorzover hij voornemens is deze goederen voor een aan BTW onderworpen levering te gebruiken, dit bedrag als voorbelasting aftrekken. Wanneer hij aan een carouselfraude deelneemt, doet hij gewoonlijk geen van beide. Vervolgens verkoopt B de goederen aan een andere belastingplichtige ondernemer („C”) in zijn eigen lidstaat, waarbij hij de BTW op de koopprijs aanrekent en ontvangt. Hij geeft deze BTW evenwel niet aan bij de belastingdienst en verdwijnt gewoon; hij wordt wat [the Commissioners] als een ‚verdwenen ondernemer’ [missing trader] aanduiden. Op het tijdstip van de verkoop aan C, wanneer B nog als belastingplichtige ondernemer is ingeschreven en voordat de Commissioners weten dat hij een verdwenen ondernemer is of zou kunnen worden, en hebben kunnen ingrijpen (bijvoorbeeld door doorhaling van de inschrijving van B), stuurt hij zijn factuur waarin BTW wordt aangerekend, aan C, die de aan B betaalde BTW als voorbelasting aftrekt. Daarop verkoopt C (die de Commissioners als tussenpersoon [broker] aanduiden) de goederen door aan een belastingplichtige ondernemer in een andere lidstaat. Kenmerkend voor de eenvoudigste fraudevariant is dat deze koper A is, en deze cirkelvormigheid is de verklaring van het begrip ‚carouselfraude’. C heeft recht op teruggaaf van de voorbelasting, maar is niet verplicht zelf BTW aan te geven daar zijn verkoop aan A in de lidstaat van C van BTW is vrijgesteld.^[6] Het resultaat is dat B, wanneer de fraude slaagt, de BTW die de belastingdienst aan C moet betalen,

ontvangt, maar niet aangeeft. In dit geval handelt B zeker en A waarschijnlijk met frauduleus opzet; C kan evenwel volledig onwetend zijn over deze gang van zaken en over het gebruik dat wordt gemaakt van zijn deelneming. [...] Volgens de Commissioners is het doel van B niet om in het kader van normale economische activiteiten aan te kopen en te verkopen, maar in een situatie te komen waarin hij de BTW ontvangt. [...] De goederen zijn niets anders dan een dekking die noodzakelijk is om de handelingen waarschijnlijk te maken. [...] A (althans wanneer hij van B niet om de fraude deelneemt) heeft geen zakelijk belang bij terugkoop van wat hij juist heeft verkocht. Ofschoon het mogelijk is dat ook A een onwetende deelnemer is, wanneer de goederen hem door C worden verkocht tegen een lagere prijs dan die waartegen hij ze aan B heeft verkocht (of tegen een lagere prijs dan die waartegen hij, gelet op de marktschommelingen, ze in de toekomst zou kunnen verkopen), gaan de Commissioners ervan uit dat A en B in overleg handelen en dat de terugkoop door A wenselijk is, deels om redenen van controle en deels omdat het eenvoudiger en goedkoper is een bepaalde hoeveelheid goederen meermaals te gebruiken dan voor elk afzonderlijk fraudegeval nieuwe goederen op de vrije markt aan te schaffen. [...] B, die weet dat hij profijt zal hebben van het niet aangeven van de BTW, kan het zich permitteren de goederen aan C te verkopen tegen een lagere prijs dan hij aan A heeft betaald, en hij zal dit doen wanneer het noodzakelijk is om een verkoop tot stand te brengen.”

5 — Ingevolge artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn is de levering van goederen aan een marktdeelnemer in een andere lidstaat vrijgesteld van BTW. Volgens de bewoordingen van de UK Value Added Tax Act 1994 geldt voor deze levering een tarief van 0 %.

6 — Zoals reeds gezegd, is de levering van goederen aan een marktdeelnemer in een andere lidstaat vrijgesteld van BTW. De verkoper heeft geen recht op teruggaaf van de voorbelasting ingevolge artikel 17, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn, die bij haar artikel 28 septies, punt 1, is toegevoegd.

8. Er zijn eindeloze variaties in de keten van handelingen denkbaar die veel gecompliceerder zijn dan de hierboven beschreven variant, en in de werkelijkheid kunnen dezelfde goederen verschillende ketens „doorlopen”. De problematiek is evenwel

fundamenteel dezelfde: een ondernemer ontvangt een bedrag dat hem als BTW wordt betaald, maar geeft dit niet aan bij de belastingdienst. De ondernemer die zijn verplichtingen niet nakomt, kan een „gekaapt” BTW-nummer gebruiken of zichzelf als BTW-plichtige inschrijven en vervolgens gewoon verdwijnen voordat de belastingdienst is kunnen optreden.

9. Dit soort fraude is in de intracommunautaire handel de laatste jaren blijkbaar toegenomen en is een ernstig probleem voor de lidstaten. Ofschoon de betrokken bedragen moeilijk nauwkeurig becijferbaar zijn, leidt zij kennelijk tot een aanzienlijke fiscale minderopbrengst.⁷

B — *Feiten in de onderhavige zaken*

10. De verwijzingsbeschikkingen van de High Court of Justice geven het volgende feitenrelaas.

⁷ — Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van regelingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van bestrijding van BTW-fraude, 16 april 2004, COM(2004) 260 def.

1) De feiten in de zaken Optigen en Fulcrum

11. Optigen en Fulcrum verhandelden voornamelijk computerchips die zij van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemingen kochten en aan in een andere lidstaat gevestigde kopers doorverkochten. Volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter werden zij buiten hun weten om betrokken bij een aantal handelingen die een carouselfraude vormden. Zij onderhielden geen enkel contact met de ondernemer die „verdwenen” is, en evenmin wisten zij of hadden zij reden om te vermoeden dat zij anders dan als gewone klanten van een handelaar en als gewone leveranciers van een vennootschap in een andere lidstaat, betrokken waren bij een keten van handelingen. De Commissioners weigerden de BTW-aangiften van Optigen en Fulcrum op grond dat de relevante aankopen en verkopen economische inhoud ontbeerden en geen deel uitmaakten van een economische activiteit. Volgens de Commissioners waren de aankopen geen leveringen die voor een dergelijke activiteit werden of zouden worden gebruikt, en die verkopen waren, wat de BTW betreft, geen leveringen in het kader van een economische activiteit.

12. Optigen en Fulcrum hebben tegen de beslissingen van de Commissioners beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, London. Dit heeft beide zaken gevoegd. Bij uitspraak van 1 mei 2003 heeft het VAT and Duties Tribunal, London, de beroepen van Optigen en Fulcrum verworpen op grond dat

de Commissioners de betrokken handelingen terecht van de werkingssfeer van de BTW hadden uitgesloten. Een ondernemer heeft geen recht op teruggaaf van de voorbelasting die is betaald over goederen die hij vervolgens heeft doorverkocht aan ondernemingen buiten het Verenigd Koninkrijk, wanneer in de leveringsketen een gebrekkige ondernemer voorkomt of een ondernemer die een BTW-nummer heeft „gekaapt”, ook wanneer de ondernemer die om teruggaaf verzoekt, op geen enkele wijze was betrokken bij of op de hoogte was van het aan de andere ondernemer verweten verzuim of van de toe-eigening van het BTW-nummer, en de leveringsketens waarvan de aankopen en verkopen van de betrokken ondernemer een schakel waren, buiten zijn weten om deel uitmaakten van een door derden gepleegde „carrouselfraude”. Tegen de uitspraak van het VAT and Duties Tribunal hebben Optigen en Fulcrum bij de High Court of Justice hoger beroep ingesteld.

2) De feiten in de zaak Bond House

13. Bond House was in de relevante periode een in Engeland en Wales ingeschreven vennootschap die in computeronderdelen handelde. Haar activiteiten bestonden voor het grootste deel uit de aankoop in het groot van processoren („CPU's”) van in het Verenigd Koninkrijk BTW-plichtige ondernemers, die zij doorverkocht aan in andere lidstaten BTW-plichtige ondernemers. In mei 2002 deed Bond House in het kader van haar normale handelsactiviteit een aantal aankopen en verkopen van CPU's. Een deel

van deze verkopen — 51 transacties of ongeveer 99 % van haar omzet in mei 2002 — ging naar klanten in andere lidstaten. Telkens kocht Bond House de CPU's van een leverancier in het Verenigd Koninkrijk tegen een haars inziens correcte marktprijs, nam zij de leveringen in ontvangst en betaalde zij de leverancier de overeengekomen prijs plus een bedrag dat haar als BTW werd aangerekend. Zij leverde de CPU's aan haar buitenlandse klanten tegen een iets hogere prijs dan zijzelf had betaald. Daar voor dergelijke leveringen een tarief van 0 % geldt, diende Bond House een BTW-aangifte voor mei 2002 in waarbij zij verzocht om terugbetaling van het bedrag dat zij als BTW op haar aankopen had betaald. De Commissioners of Customs and Excise weigerden het verzoek om terugbetaling van de voorbelasting voor 27 aankopen in te willigen.

14. Bond House stelde tegen de beslissing van de Commissioners beroep in bij het VAT and Duties Tribunal, Manchester. Bij uitspraak van 29 april 2003, gewijzigd bij addendum van 8 mei 2003, stelde het VAT and Duties Tribunal vast dat 26 van de 27 aankopen niet als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn konden worden beschouwd en waren uitgesloten van de werkingssfeer van de BTW. De betrokken aankopen maakten deel uit van een aantal transacties met een frauduleus oogmerk. Ofschoon Bond House geen weet had van dit oogmerk en geen overtreding had begaan, ontbeerden deze handelingen economische inhoud. Zij moesten volgens objectieve criteria worden beoordeeld. Het was dus irrelevant dat Bond House geen overtreding had begaan. Ten slotte kon geen sprake zijn

van een gewettigd vertrouwen van Bond House dat haar verzoek om teruggaaf van de voorbelasting zou worden ingewilligd, en hebben de Commissioners, door deze teruggaaf te weigeren, noch het evenredigheids- of rechtszekerheidsbeginsel, noch de fundamentele rechten van Bond House geschonden. Tegen deze uitspraak heeft Bond House hoger beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division. Deze stelde in zijn verwijzingsbeschikking vast dat Bond House geen weet had van de fraude die de Commissioners hadden vastgesteld en bij de uitoefening van haar activiteiten ook niet roekeloos had gehandeld

havige als economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn zijn te beschouwen en of voor het antwoord op deze vraag moet worden uitgegaan van de leveringsketen in haar geheel of van elke specifieke transactie.

C — Ter prejudiciële beslissing verwezen vragen

15. Overwegende dat de toepasselijke nationale wet — Value Added Tax Act 1994 — in het licht van het communautaire BTW-stelsel moet worden uitgelegd, wenst de High Court of Justice te vernemen hoe moet worden vastgesteld of de betrokken handelingen binnen de werkingssfeer van dit stelsel vallen. In casu is in geschil of Bond House, Fulcrum en Optigen een economische activiteit uitoefenden, wanneer zij buiten hun weten om aan een „carroussel” deelnamen. De High Court of Justice wenst in wezen te vernemen of handelingen zoals de onder-

16. Optigen, Fulcrum en Bond House, de Britse en de Deense regering alsook de Raad en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van het Hof van 8 december 2004 zijn Optigen, Fulcrum en Bond House, de Britse, de Tsjechische en de Deense regering alsook de Commissie in hun pleidooien gehoord. De Raad heeft afgezien van mondelinge opmerkingen nadat duidelijk was dat geen van de partijen de geldigheid van de bepalingen van de Zesde richtlijn zou betwisten.

III — Beoordeling

17. Uiteraard wordt de handel in CPU's gewoonlijk beschouwd als een economische activiteit. In de volgende analyse spits ik mij derhalve toe op de vraag waarom dat volgens

het Verenigd Koninkrijk in de onderhavige omstandigheden niet het geval is. In de eerste plaats bespreek ik de opvatting dat de aard van de handelingen in het kader van de carrouselhandel in zijn geheel moet worden beoordeeld. In de tweede plaats bespreek ik de gedachte dat rekening moet worden gehouden met het frauduleus oogmerk van de handelingen. Ik zal vervolgens ingaan op de gevolgen van de rechtspraak waarin is gesteld dat bepaalde illegale activiteiten buiten de werkingssfeer van de BTW vallen. In de vierde plaats bespreek ik de vraag van de rechtszekerheid, die Optigen, Fulcrum en Bond House in hun mondelinge en schriftelijke opmerkingen sterk hebben beklemtoond. Ten slotte sta ik even stil bij de noodzaak carrouselfraude te bestrijden.

A — De opvatting dat de carrousel als een geheel moet worden beschouwd

18. Volgens Optigen, Fulcrum, Bond House en de Commissie zijn de handelingen als economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn te beschouwen. Huns inziens is de aankoop en verkoop van CPU's op zich een economische activiteit. Dat derden een keten van handelingen op gang hebben gebracht met het oog op belastingfraude, laat de aard van de

handelingen waaraan Bond House, Optigen en Fulcrum hebben deelgenomen, onverlet.

19. De Deense en de Tsjechische regering ondersteunen de opvatting van het Verenigd Koninkrijk, dat de handelingen geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormen. Volgens het Verenigd Koninkrijk zijn handelingen in het kader van een carrousel uitgesloten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn, omdat er geen sprake is van een werkelijke economische activiteit. Het uiteindelijke oogmerk van de handelingen is namelijk als BTW betaald geld te verduisteren en niet goederen op de consumptiemarkt te brengen. Aangezien op deze transacties geen BTW verschuldigd is, kan er geen grondslag voor teruggaaf zijn. Dit geldt voor elke schakel in de carrousel, omdat zonder het frauduleuze oogmerk geen van de handelingen zou hebben plaatsgevonden.

20. Beslissend in de gedachtegang van het Verenigd Koninkrijk, is dat de carrousel als een geheel moet worden beschouwd om te bepalen of de BTW van toepassing is op de specifieke transacties ervan. Ik deel deze opvatting niet.

21. Het Hof heeft herhaaldelijk verklaard dat het begrip „economische activiteit” in arti-

kel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn een ruime werkingssfeer en een objectief karakter heeft.⁸ Vrijstellingen moeten uitdrukkelijk en nauwkeurig worden omschreven.⁹ Zoals het Hof verklaarde in het arrest Rompelman, waarborgt „het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [...] een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat [...]”¹⁰ In zijn arrest van 26 maart 1987, *Commissie/Nederland*, verklaarde het Hof, dat om te bepalen of een activiteit een economische activiteit in de zin van het gemeenschappelijke BTW-stelsel is, „de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit”.¹¹

22. Het Verenigd Koninkrijk stelt op basis van de arresten *Faaborg-Gelting Linien*¹² en *Stockholm Lindöpark*¹³ dat, om te bepalen of handelingen onderworpen zijn aan BTW, moet worden gezien naar alle omstandigheden waarin zij hebben plaatsgevonden. Op basis van deze arresten kan evenwel niet de conclusie worden getrokken dat een leveringsketen in haar geheel moet worden

beschouwd om te bepalen of de handelingen die er deel van uitmaken, als een economische activiteit zijn te beschouwen.

23. In de zaak *Faaborg-Gelting Linien* werd aan het Hof gevraagd of restaurantverrichtingen als leveringen van goederen of als diensten in de zin van de Zesde richtlijn zijn te beschouwen. Het Hof verklaarde dat deze verrichtingen als diensten zijn te beschouwen daar zij worden gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft.¹⁴

24. De zaak *Stockholm Lindöpark* betrof de vraag of het beheer van een golfterrein, om te bepalen of het van BTW was vrijgesteld, moest worden beschouwd als verpachting en verhuur van onroerend goed of als dienst die samenhangt met de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding. Het Hof verklaarde dat „het beheer van een golfterrein in het algemeen niet alleen het passief ter beschikking stellen van een terrein [behelst], maar deze activiteit tevens een groot aantal commerciële activiteiten omvat, zoals het toezicht, het beheer en het voortdurende onderhoud door de dienstverrichter, de

8 — Arresten Hof van 26 maart 1987, *Commissie/Nederland* (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 8); 14 februari 1985, *Rompelman* (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 4 december 1990, *Van Tien* (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17), en 26 juni 2003, *M&G Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 42).

9 — Arrest *Commissie/Nederland*, reeds aangehaald, punt 19.

10 — Arrest *Rompelman*, reeds aangehaald, punt 19, en arrest van 21 september 1988, *Commissie/Frankrijk* (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15).

11 — Arrest *Commissie/Nederland*, reeds aangehaald, punt 8.

12 — Arrest Hof van 2 mei 1996 (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395).

13 — Arrest Hof van 18 januari 2001 (C-150/99, Jurispr. blz. I-493).

14 — Arrest *Faaborg-Gelting Linien*, reeds aangehaald, punt 12. Het Hof heeft opgemerkt dat dit anders is „wanneer de verrichting betrekking heeft op 'afhaal'-maaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen” (punt 14).

terbeschikkingstelling van andere installaties, enzovoorts".¹⁵ Derhalve kan, behalve in zeer bijzondere omstandigheden, de verhuur van het golfterrein niet de overwegende prestatie zijn.¹⁶

25. In de zaak Faaborg-Gelting Linien of in de zaak Stockholm Lindöpark werd niet betwijfeld dat de betrokken activiteiten economische activiteiten waren. De twee zaken betroffen belastbare handelingen in de zin van de Zesde richtlijn. Het Hof splitste de belastbare handelingen evenwel niet op in hun verschillende onderdelen om ze afzonderlijk te belasten, maar paste het beginsel van de eenheid van de prestatie toe, zoals advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Hotel Scandic Gåsabäck opmerkte.¹⁷

26. Bovendien betroffen de omstandigheden waarmee het Hof rekening hield in de zaak Faaborg-Gelting Linien een reeks handelingen die tegelijkertijd in het kader van één enkele transactie door een belastingplichtige werden verricht. In de zaak Stockholm

Lindöpark onderzocht het Hof een reeks handelingen die samen genomen één economische activiteit vormden.

27. Daarentegen is er bij carrouselfraude een reeks opeenvolgende handelingen van een aantal ondernemers in een leveringsketen. Een wezenlijk kenmerk van het gemeenschappelijk BTW-stelsel is, dat op elke handeling in de leveringsketen BTW verschuldigd is.¹⁸ Iedere handeling moet dus op zichzelf worden beschouwd en vroegere of latere gebeurtenissen laten de aard van een bepaalde handeling in de leveringsketen onverlet.¹⁹

28. Het Verenigd Koninkrijk stelt terecht dat bij de toepassing van de BTW rekening moet worden gehouden met de werkelijke economische situatie. Dat betekent evenwel niet dat de aard van een handeling in een leveringsketen op basis van de keten in haar geheel moet worden bepaald. De rechtspraak, die stelt dat rekening moet worden gehouden met de werkelijke economische situatie ongeacht de rechtsvorm, bevestigt intendeel de regel dat een activiteit objec-

¹⁵ — Zie punt 26.

¹⁶ — *Ibidem*.

¹⁷ — Conclusie in zaak C-412/03 (arrest Hof van 20 januari 2005, Jurispr. blz. I-743), punt 21. Zie arrest Hof van 12 juni 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Jurispr. blz. I-5965, punten 25-30).

¹⁸ — Zie artikel 2 van de Eerste richtlijn van de Raad.

¹⁹ — Zie in die zin arrest Hof van 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punt 22).

tief en op zichzelf moet worden beschouwd.²⁰

29. De regel dat elke handeling op zich moet worden beschouwd ongeacht de oogmerken of de resultaten ervan, is gebaseerd op het vereiste van de neutraliteit van het BTW-stelsel en op het rechtszekerheidsbeginsel dat eist dat de toepassing van de gemeenschaps-wetgeving voor de justitiabelen voorzienbaar is.²¹ Het garandeert dat ten tijde van de belastbare handeling in beginsel kan worden bepaald of de handeling al dan niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

B — *Het eigenlijke oogmerk van de handelingen*

30. Het Verenigd Koninkrijk stelt voorts, dat dient te worden gekeken naar het eigenlijke oogmerk van de handelingen²², namelijk fraude te plegen. Zonder dat oogmerk hadden de carrousel en alle handelingen die

hem vormden, niet als normaal economisch verschijnsel bestaan. Optigen acht deze benadering subjectief, omdat zij zich plaatst op het standpunt van de gebrekkige ondernemer, en de bedoelingen van de andere ondernemers buiten beschouwing laat. Volgens het Verenigd Koninkrijk berust zijn zienswijze evenwel niet op de bedoelingen van een bepaalde ondernemer, maar op de objectieve deductie dat de goederen in het kader van een carrousel zonder economisch oogmerk hebben gecirculeerd.

31. Dat argument moet worden verworpen, al was het maar omdat het is gebaseerd op een beoordeling van het oogmerk en de resultaten van de keten in haar geheel en niet van de kenmerken van elke specifieke handeling. De stelling dat de handelingen uiteindelijk geen economisch oogmerk hadden, berust op een reeks omstandigheden die verder gaan dan de factoren die bepalen of een handeling in de keten al dan niet binnen de werkingssfeer van de BTW valt. Ik kwam reeds tot de conclusie dat elke handeling individueel moet worden beschouwd ongeacht het oogmerk of de resultaten ervan. De aard van een handeling in een keten wijzigt niet doordat goederen later opnieuw door de handen van dezelfde ondernemer gaan. Het oogmerk, geld te verduisteren, kan aan de oorsprong van de leveringsketen hebben gelegen, maar die verduistering is een activiteit op zich; zij is niet noodzakelijkerwijs verbonden met de handel in CPU's en

20 — Arresten Hof van 21 oktober 2004, BBL (C-8/03, Jurispr. blz. I-0000, punt 36); en 29 april 2004, EDM (C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 48); Van Tien (reeds aangehaald, punt 18), en Rompelman (reeds aangehaald, punt 23).

21 — Zie bijvoorbeeld arresten Hof van 22 februari 1984, Kloppenburg (70/83, Jurispr. blz. 1075, punt 11); 15 december 1987, Denemarken/Commissie (348/85, Jurispr. blz. 5225, punt 19); 1 oktober 1998, Verenigd Koninkrijk/Commissie (C-209/96, Jurispr. blz. I-5655, punt 35); 22 november 2001, Nederland/Raad (C-301/97, Jurispr. blz. I-8853, punt 43), en 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 34).

22 — Dienaangaande verwijst het Verenigd Koninkrijk naar de arresten van 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punten 31-36), en 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Jurispr. blz. I-3111, punt 12).

laat de aard van individuele handelingen elders in de keten onverlet.

32. Het Verenigd Koninkrijk hecht er kennelijk bijzonder belang aan dat het eigenlijke oogmerk van de carousel het plegen van BTW-fraude is.

33. Anders dan het Verenigd Koninkrijk stelt, volgt evenwel niet uit het standpunt van het Hof in de zaken *Breitsohl*²³ en *INZO*²⁴ dat een activiteit haar economisch karakter verliest wanneer zij een frauduleus oogmerk heeft of wanneer zij wegens haar resultaten fraude op enige wijze vergemakkelijkt.

34. De vraag ligt heel anders wanneer iemand die verzoekt om voorbelasting af te trekken, valse verklaringen over zijn hoedanigheid van belastingplichtige aflegt. Dat was het geval in de zaken *Breitsohl* en *INZO*. Het Hof verklaarde „dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts definitief wordt verworven, indien de verklaring van het

voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteiten, door de belanghebbende te goeder trouw is afgelegd. In geval van fraude of misbruik, bij voorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, kan de belastingadministratie met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend”.²⁵

35. In die rechtspraak wordt erkend dat de belastingdienst kan verlangen dat „het kenbaar gemaakte voornemen inzake de uitoefening van een economische activiteit die aanleiding geeft tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund, en dat deze bij gebreke van dergelijke gegevens het recht op aftrek mag weigeren”.²⁶ Deze vraag is hier niet aan de orde. In de eerste plaats is niet gesteld dat *Fulcrum*, *Optigen* en *Bond House* op basis van valse verklaringen om BTW-aftrek hadden verzocht of dat zij niet het voornemen hadden om economische activiteiten te verrichten. In de tweede plaats moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen het voornemen om economische activiteiten te ver-

23 — Arrest Hof van 8 juni 2000 (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

24 — Arrest Hof van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

25 — Arrest *Inzo*, reeds aangehaald (punt 24). Zie ook arresten *Breitsohl* (reeds aangehaald, punt 39) en 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.* (C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577).

26 — Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in zaak C-32/03, I/S *Fini H* (arrest van 3 maart 2005, Jurispr. blz. I-1599), punt 21.

richten en het met de economische activiteiten zelf nagestreefde doel.²⁷

C — Illegale activiteiten en de werkingssfeer van de BTW

36. Voorts zou de stelling van het Verenigd Koninkrijk dat bijzonder belang moet worden gehecht aan het feit dat het eigenlijke oogmerk van de handelingen fraude is, indien zij werd aanvaard, bezwaarlijk zijn te rijmen met de bewoordingen van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat verwijst naar economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan. Een dergelijke benadering zou de objectieve aard van het begrip „economische activiteit” miskennen en leiden tot het ongerijmde gevolg dat een volledige leveringsketen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, alleen omdat een ondernemer in de keten geen BTW bij de belastingdienst heeft aangegeven. Die uitkomst zou bijzonder problematisch zijn, daar een ondernemer die geen BTW aangeeft, in feite van meet af aan geen BTW verschuldigd zou zijn.

37. Het Verenigd Koninkrijk trekt een parallel tussen de onderhavige zaken en de zaken waarin het Hof van oordeel was dat bepaalde illegale activiteiten geen economische activiteiten waren en derhalve buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel vielen. Die analogie vind ik niet overtuigend.

38. Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemene differentiatie tussen legale en illegale activiteiten.²⁸ In beginsel vallen zelfs illegale handelingen binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en zijn zij onderworpen aan BTW.²⁹ De enige afwijking is een activiteit die wegens haar speciale kenmerken volledig buiten de legale economische sector valt.³⁰ Zo valt bijvoorbeeld de levering van verdovende middelen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn³¹, terwijl de

27 — Een vergelijking tussen de volgende twee situaties zal dit punt verduidelijken. Situatie I: X zegt voornemens te zijn een restaurant te openen en krijgt de (voorlopige) hoedanigheid van belastingplichtige. Hij koopt stoelen, tafels en andere uitrusting en verzoekt om aftrek van voorbelasting. Het restaurant gaat evenwel nooit open. Situatie II: Y opent een restaurant en gebruikt het voor het plegen van fraude. Hij verricht restaurantdiensten en rekent zijn klanten BTW aan, maar geeft geïnde bedragen niet volledig aan en probeert aldus de belastingdienst te bedriegen en een deel van de geïnde BTW te behouden. Situatie I doet ernstige twijfel aan de hoedanigheid van belastingplichtige van X rijzen. De belastingdienst kan van X verlangen dat hij zijn voornemen door objectieve gegevens bewijst, en nagaan of hij daadwerkelijk voornemens was het restaurant te exploiteren (zie bijvoorbeeld arrest Inzo, reeds aangehaald; en arresten van 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, en 8 juni 2000, Schloßstraße, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279). Situatie II laat de hoedanigheid van belastingplichtige van Y daarentegen onverlet, want hij oefent daadwerkelijk een economische activiteit uit: hij verricht restaurantdiensten. Uit artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn volgt dat het oogmerk of het resultaat van deze activiteit zijn hoedanigheid van belastingplichtige onverlet laat.

28 — Bijvoorbeeld arrest Rompelman (reeds aangehaald, punt 19), en arrest Hof van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 28).

29 — Arresten Hof van 28 februari 1984, Einberger (294/82, Jurispr. blz. I1177); 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punt 16); 5 juli 1988, Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655, punt 20); 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627, punt 18); 28 mei 1998, Goodwin en Unstead (C-3/97, Jurispr. blz. I-3257, punt 9), en 29 juni 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punt 19).

30 — Voormelde arresten Happy Family (punt 20) en Mol (punt 18).

31 — Voormelde arresten Einberger en Happy Family (punt 23).

exploitatie van een illegale roulette binnen haar werkingsfeer valt, daar zij in concurrentie staat met legale kansspelen.³²

39. Anders dan verdovende middelen of vals geld, vallen CPU's in de woorden van het Hof niet „per definitie onder een volstrekt invoeren verhandelingsverbod in de Gemeenschap”.³³ De uitsluiting van de werkingsfeer van het BTW-stelsel betreft alleen goederen die wegens hun aard of bijzondere kenmerken niet in de handel of in het economisch circuit kunnen worden gebracht.³⁴ Dit is niet het geval met CPU's.

40. Vervolgens valt de handel in CPU's, anders dan het Verenigd Koninkrijk stelt, niet volledig buiten de legale economische sector; doordat de keten van handelingen uiteindelijk cirkelvormig blijkt te zijn. Zoals duidelijk blijkt uit de beschrijving van

carrouselfraude door de Commissioners, is daarvoor kenmerkend dat gebruik wordt gemaakt van het legaal economisch circuit om zich als BTW betaalde gelden gemakkelijker toe te eigenen.

D — *Het rechtszekerheidsbeginsel*

41. Indien het Hof de door het Verenigd Koninkrijk verdedigde uitlegging zou aanvaarden, zou dat leiden tot aanzienlijke onzekerheid bij de toepassing van de Zesde richtlijn. Met deze uitlegging zouden ondernemers, om ten tijde van een handeling zeker te zijn van hun rechten en plichten in het kader van het BTW-stelsel, moeten voorzien of de specifieke goederen waarop de handeling betrekking heeft, ooit terug in de handen zullen komen van een ondernemer die in de leveringsketen reeds een rol heeft gespeeld. In dat geval zouden zij ook kennis moeten hebben van een latere „verdwijning” van deze ondernemer.³⁵ Tegelijk moet er rekening mee worden gehouden dat

32 — Arrest Hof van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, (reeds aangehaald, punten 19-23 en 28). Met betrekking tot de rechtsgrondslag van de redenering van het Hof merkt advocaat-generaal Jacobs in punt 22 van zijn conclusie in zaak C-343/89 (Witzemann, arrest van 6 december 1990, Jurispr. blz. I 4477) op dat „de werkelijke grondslag van de regel enigszins duister is” en dat niet kan „worden gesteld, dat er een fundamenteel rechtsbeginsel is op grond waarvan het belasten van illegale transacties is uitgesloten”. Het Hof stelt zich in wezen op het standpunt dat de BTW van toepassing is op activiteiten die binnen de normale economische sector vallen omdat zij legaal zijn of omdat zij in concurrentie kunnen staan met legale economische activiteiten; daarbuiten is het beginsel van de fiscale neutraliteit niet van toepassing. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak *Coffeeshop Siberië* (reeds aangehaald, punt 16).

33 — Arrest Einberger (reeds aangehaald, punt 15). Zie ook arrest Witzemann (reeds aangehaald) en conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak Goodwin en Unstead (reeds aangehaald, punt 20).

34 — Voormelde arresten Salumets e.a. (punten 19 et 21), Fischer (punt 20) en Lange (punt 12).

35 — Alleen wanneer aan deze voorwaarden cumulatief wordt voldaan, vindt de theorie van het Verenigd Koninkrijk toepassing. De cirkelvormigheid van de keten of het feit dat er een gebrekkige ondernemer is of zal zijn, zou op zichzelf afdoende zijn om te concluderen dat een handeling buiten de werkingsfeer van de BTW valt. „Fraude door een verdwenen ondernemer” kan in een lineaire leveringsketen plaatsvinden; dan vallen de handelingen in de keten nog steeds onder de BTW. Cirkelvormige handel kan op bepaalde markten normaal zijn. Het BTW-stelsel is aldus opgevat dat dit verschijnsel kan worden aangepakt en dat handelingen, ongeacht of de verkochte goederen uiteindelijk naar de consument gaan, hoe dan ook aan de BTW zijn onderworpen.

een en dezelfde partij goederen kan bevatten die voor fraude zijn gebruikt en goederen die dat niet zijn — alleen de laatste zouden onderworpen zijn aan BTW indien het argument van het Verenigd Koninkrijk zou worden aanvaard. Deze uitlegging van het begrip „economische activiteit” is in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, dat een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht is, dat de lidstaten bij de omzetting van de Zesde richtlijn in acht moeten nemen.³⁶ Zoals Optigen, Fulcrum en Bond House bovendien terecht stellen, zou de benadering van het Verenigd Koninkrijk ontmoedigend kunnen werken op de legale handel.

E — *De middelen om carrouselfraude te bestrijden*

42. Het Verenigd Koninkrijk lijkt te overwegen carrouselfraude te bestrijden — of

althans de daaruit volgende problemen aan te pakken — door de werkingssfeer van het BTW-stelsel te beperken. Mijns inziens mag het Hof deze benadering niet goedkeuren. Daardoor zou de last van het probleem drastisch worden verlegd van de belastingdienst naar de privé-sector ten koste van legale handel en de behoorlijke werking van het BTW-stelsel. Bovendien zouden de lidstaten ervan worden weerhouden passende maatregelen tegen carrouselfraude te nemen. In dit opzicht valt in het bijzonder op te merken dat het feit dat een activiteit binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, niet betekent dat de lidstaten niet langer bevoegd zijn om ertegen op te treden.³⁷ In feite biedt artikel 21 van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid te voorzien in een hoofdelijke belastingplicht. Dienvolgens kan een belastingplichtige gehouden zijn de door zijn medecontractant verschuldigde BTW te voldoen, wanneer hij op de hoogte was of had moeten zijn van diens frauduleuze activiteiten.³⁸ Verschillende lidstaten hebben dergelijke maatregelen tegen carrouselfraude vastgesteld.³⁹

36 — Arrest Hof van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punten 57, 58, 65 en 69). Naar analogie arrest Hof van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24). Zie ook arrest Hof van 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 26); arrest Schloßstraße (reeds aangehaald, punt 44); en arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44), en 26 april 1988, Krücken (316/86, Jurispr. blz. 2213, punt 22). Volgens vaste rechtspraak van het Hof klemt het rechtszekerheidsbeginsel wanneer het voorschriften betreft, die financiële consequenties kunnen hebben. De betrokkenen moeten namelijk in staat zijn de omvang van hun rechten en plichten nauwkeurig te kennen. Zie bijvoorbeeld arresten Hof van 15 december 1987, Ierland/Commissie (325/85, Jurispr. blz. 5041, punt 18), en 15 december 1987, Nederland/Commissie (326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24), het arrest Sudholz, reeds aangehaald (punt 34), en het arrest van 9 juli 1981, *Gondrand* (169/80 Jurispr. blz. 1931, punt 17).

37 — Illegale kansspelen zijn bijvoorbeeld een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn; uiteraard belet niets de lidstaten maatregelen tegen illegale kansspelen te nemen (zie arrest Fischer, reeds aangehaald). Dit wordt ook uitdrukkelijk verklaard in punt 24 van het arrest *Lange*, reeds aangehaald.

38 — Juist in deze context moet de vraag worden behandeld of de ondernemer daadwerkelijk van de fraude wist of had moeten weten en niet, zoals de Deense regering stelt, in het kader van de definitie van „economische activiteit”.

39 — Met inbegrip inmiddels van het Verenigd Koninkrijk (zie Section 18 van de Finance Act 2003).

IV — Conclusie

43. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vragen van de High Court of Justice te beantwoorden als volgt:

„Om te bepalen of een handeling in een leveringsketen een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, 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 is, moet de handeling individueel en op zichzelf worden beschouwd. Handelingen die deel uitmaken van een cirkelvormige leveringsketen waarin een ondernemer de hem als BTW betaalde bedragen niet bij de belastingdienst aangeeft, maar verduistert, verliezen uit dien hoofde niet hun hoedanigheid van economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn.”