CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER van 14 maart 2006 [1]

I — Inleiding

1. Het Belgische Hof van Cassatie wenst van het Hof te vernemen wat in het kader van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") de gevolgen zijn van een regel van nationaal recht volgens welke overeenkomsten met een ongeoorloofde oorzaak, en bijgevolg ook de manipulaties om de staat bij de afhandeling en de heffing van die belasting te misleiden, absoluut nietig zijn.

2. Meer bepaald wenst het Hof van Cassatie te vernemen of dat gevolg voor de geldigheid van een koopovereenkomst bij een zogeheten „carrouselfraude" aftrek van voorbelasting uitsluit. Het maakt daarbij onderscheid tussen twee gevallen, al naargelang de verkrijger te goeder trouw handelt (zaak C-440/04) of aan de fraude deelneemt (zaak C-439/04). [2]

3. In het arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a. [3], is een antwoord gegeven voor het eerste geval en behoudt de belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting wanneer hij geen weet ervan heeft dat de transactie deel uitmaakt van een grotere opzet die is bedoeld om middelen aan de schatkist te onttrekken.

4. Om duidelijkheid te verkrijgen over het tweede geval, waarin de belastingplichtige actief aan de fraude deelneemt, verschaft het recente arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. [4], enkele relevante uitleggingsregels.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Het Belgische Hof van Cassatie heeft nog twee prejudiciële verwijzingen gedaan [zaken Ring Occasions en Fortis Banque (C-42/05) en Samotor (C-378/05)], die dezelfde vragen betreffen als de thans voorgelegde.

3 — C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483.

4 — C-255/02, C-419/02 en C-223/03, Jurispr. blz. I-1609, blz. I-1685 en blz. I-1751.

II — Het rechtskader

A — *Het communautaire BTW-recht*

5. Artikel 2 van de Eerste richtlijn [5] luidt:

„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."

6. In overeenstemming met deze regeling onderscheidt de Zesde richtlijn [6] twee categorieën belastbare handelingen: de „levering van goederen" en de „levering van diensten". Zij definieert de eerste als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken (artikel 5, lid 1).

7. Deze handelingen zijn belast wanneer zij in het binnenland worden verricht door degenen die zelfstandig werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter uitoefenen, of een vrij of daarmee gelijkgesteld beroep uitoefenen (artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1 en 2).

8. Artikel 17 bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt en stelt de voorwaarden voor de uitoefening ervan vast.

9. Bij de regeling van de vrijstellingen (artikelen 13 tot en met 16) verwijst de Zesde richtlijn naar de noodzaak om „alle fraude, ontwijking en misbruik" te voorkomen. Daartoe kan een lidstaat gemachtigd worden van de richtlijn af te wijken (artikel 27, lid 1).

5 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301).

6 — 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).

B — *Het Belgische recht*

10. Volgens het Belgische Burgerlijk wetboek hebben verbintenissen zonder oorzaak of met een valse of ongeoorloofde oorzaak geen rechtsgevolgen (artikel 1131); ongeoorloofd zijn oorzaken die bij wet zijn verboden, of die strijdig zijn met de goede zeden of met de openbare orde (artikel 1133).

11. Op grond van deze bepalingen heeft het verwijzende Hof van Cassatie [7] een overeenkomst die ertoe strekte de betaling van BTW te ontduiken, absoluut nietig verklaard, waarbij volstond dat één van de partijen bij het aangaan van die overeenkomst fraudeleuze bedoelingen had, ook al was de andere daarvan niet op de hoogte.

12. Het Hof van Cassatie stelt bijgevolg dat de met dat oogmerk verrichte eigendomsoverdracht nietig is en niet als „levering van goederen" in de zin van artikel 10, lid 1, van het BTW-wetboek [8] (dat uitvoering geeft aan artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn) kan worden aangemerkt, zodat de verkrijger geen recht heeft op aftrek als bedoeld in artikel 45, lid 1, van dat wetboek (welk artikel uitvoering geeft aan artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn omzet), ook al heeft hij geen weet van de ongeoorloofde drijfveer van de verkoper.

III — De feiten van de hoofdgedingen

A — *Zaak C-439/04*

13. De vennootschap Computime Belgium (hierna: „Computime"), die zich thans in staat van faillissement bevindt en door Kittel wordt vertegenwoordigd, legde zich toe op de groothandel in onderdelen van informaticasystemen, die zij in België kocht om deze te exporteren naar andere landen van de Europese Unie, met name Luxemburg.

14. De Luxemburgse afnemer zond de onderdelen door naar een eveneens in het Groothertogdom gevestigde derde, die ze op zijn beurt weer in het buurland invoerde en aan de leverancier van Computime leverde. [9]

7 — Arrest van 12 oktober 2000, cassatieberoep nr. C.99.0136.F (Bull., I, nr. 543).

8 — Ingevoerd bij wet van 3 juli 1969 *(Belgisch Staatsblad* van 17 juli 1969) en gewijzigd bij wet van 28 december 1992 *(Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992).

9 — De inspecteurs stelden vast dat Computime in een beperkte tijdspanne (van 10 januari tot 30 juni 1997) herhaaldelijk met dezelfde verpakkingen van Intel Pentium CPU microprocessors had gehandeld. Van 3 290 transacties bleken er 736 te hebben plaatsgevonden met dozen die meermalen werden verzonden, sommige tot zes keer toe.

15. Deze leverancier heeft nooit de aan Computime gefactureerde BTW afgedragen, maar stelselmatig de aan hem berekende BTW-bedragen afgetrokken.

16. Volgens het Hof van Cassatie was Computime zich van de fraude bewust.

B — *Zaak C-440/04*

17. Aillaud heeft aan de onderneming Recolta Recycling (hierna: „Recolta") zestien luxeauto's geleverd die hij van Auto Mail had gekocht, en heeft daarover BTW ontvangen.

18. Vervolgens heeft Recolta deze voertuigen doorverkocht aan Auto Mail voor levering in andere lidstaten. Deze handeling was indertijd ingevolge het voormalige artikel 43 van het BTW-wetboek vrijgesteld.

19. In werkelijkheid hebben de voertuigen België nooit verlaten, maar zijn ze ingezet in verschillende, in belastingontwijking gespecialiseerde circuits. Aillaud en Auto Mail hebben derhalve samengewerkt om zich aan de afdracht van de gefactureerde BTW te onttrekken.

20. In de wegens deze feiten ingeleide strafprocedure is een beschikking tot buitenvervolgingstelling gegeven ten aanzien van de zaakvoerder van Recolta.

IV — De prejudiciële vragen

21. De belastingdienst weigerde Computime en Recolta de aftrek van voorbelasting. Beide hebben dit besluit aangevochten, met verschillend resultaat: de Rechtbank van eerste aanleg te Verviers wees bij vonnis van 28 juli 1999 de vordering van Computime af, terwijl hij in een ander vonnis van 1 oktober 1996 Recolta in het gelijk stelde. Het Hof van Beroep te Luik heeft deze vonnissen op respectievelijk 29 mei 2002 en 9 november 2001 bevestigd.

22. In de daartegen ingestelde hogere voorzieningen heeft het Hof van Cassatie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 234 EG de volgende vragen voorgelegd:

„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?"

23. De eerste twee vragen zijn in beide onderzochte zaken gesteld, terwijl de derde enkel betrekking heeft op de zaak Kittel (C-439/04).

V — De procedure voor het Hof

24. Bij beschikking van 28 januari 2005 heeft de president van het Hof de zaken C-439/04 en C-440/04 wegens verknochtheid gevoegd.

25. Kittel, Recolta, de Commissie, alsook de Belgische en de Italiaanse regering hebben binnen de termijn van artikel 23 van 's Hofs Statuut-EG schriftelijke opmerkingen ingediend.

26. Ter terechtzitting van 9 februari 2006 hebben deze alle, met uitzondering van de Italiaanse regering, hun standpunt mondeling toegelicht.

VI — De werking van een carrouselfraude

27. Het intracommunautaire handelsverkeer biedt kennelijk veel mogelijkheden om zich aan de BTW te onttrekken. Deze belastingontwijking kan verschillende vormen aannemen, maar is altijd „in keten" georganiseerd.

28. In haar meest eenvoudige vorm is de gang van zaken als volgt [10]:

— „A" („instrumentele vennootschap") doet een van heffing vrijgestelde levering aan „B" („ploffirma") vanuit lidstaat „X" naar lidstaat „Y";

— „B", die de goederen heeft verworven zonder BTW te betalen, verkoopt deze in eigen land „Y" aan „C" („afnemer"), van wie hij BTW ontvangt, en verdwijnt kort daarna zonder deze aan de schatkist af te dragen [11];

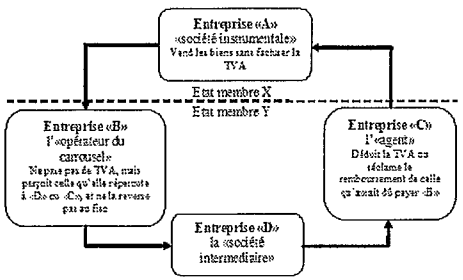
— „C" brengt de over zijn aankopen van „B" betaalde BTW in aftrek en levert de koopwaar mét BTW op de markt van land „Y".

29. De schade voor de schatkist is gelijk aan de door „C" aan „B" betaalde BTW, die deze laatste niet afdraagt.

30. Om de connectie tussen „B" en „C" te camoufleren, worden in sommige gevallen één of meerdere ondernemingen „D" ingeschakeld („buffervennootschappen" of „lege vennootschappen").

31. De „keten" krijgt de vorm van een „carrousel" wanneer afnemer „C" zich niet tot het gebied van „Y" beperkt, maar een van heffing vrijgestelde levering verricht aan een in de staat van oorsprong „X" van de goederen gevestigde entiteit, die zelfs de buffervennootschap „A" kan zijn. Zijn de goederen eenmaal in deze staat, dan kan de kunstgreep eindeloos worden herhaald. Het bedrog is gelegen in de door „C" gevraagde teruggaaf. [12]

32. De handelwijze blijkt duidelijker uit het volgende schema:



10 — 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., blz. 6 en 7].

11 — Vanwege zijn gladheid ook wel „forel" genoemd.

12 — Bij de zogeheten „documentcarrouselfraude" is er zelfs geen koopwaar, maar circuleren in plaats daarvan enkel facturen.

33. In zaak C-339/04 was geen sprake van een buffer „D". Computime speelde blijkbaar willens en wetens de rol van afnemer „C", terwijl haar Belgische leverancier die van ploffer „B" vervulde en de Luxemburgse ondernemingen als instrumentele vennootschappen „A" fungeerden.

34. In de andere prejudiciële zaak (C-440/04) vond de fraude volledig in België plaats, maar kwam het onrechtmatige gewin voort uit een opgevoerde intracommunautaire transactie die men niet voornemens was te verrichten. De manoeuvre bestond uit twee cirkelvormige ketens. In de ene, de meest eenvoudige, droeg Auto Mail (ploffirma „B") de voor de verkoop van auto's aan Aillaud (afnemer „C") ontvangen BTW niet af. Deze voertuigen waren vrij van BTW door Recolta (instrumentele vennootschap „A"), die van de fraude geen weet had, geleverd aan Auto Mail zelf, met de bijzonderheid dat Recolta ze van Aillaud had betrokken en daarbij BTW had betaald. Het andere traject was complexer door de deelname van derden als afnemers „C", waardoor Aillaud de positie van buffer „D" ging innemen, alhoewel op een andere plaats dan in het schema is aangegeven, namelijk als tegenpartij van de instrumentele vennootschap „A".

35. In feite kunnen de varianten zo ongebruikelijk en complex zijn als de verbeelding van hun bedenkers. Ik deel dan ook de mening van advocaat-generaal Poiares Maduro in punt 8 van zijn conclusie in de eerdergenoemde zaken, dat het in wezen in alle gevallen erom gaat dat geen aangifte wordt gedaan van een ontvangen BTW-bedrag.

VII — Analyse van de prejudiciële vragen

36. Het Belgische Hof van Cassatie stelt vragen over het recht op aftrek van belastingplichtigen die niet actief aan een fraude deelnemen, [13] maar deze — al dan niet met opzet — faciliteren. [14]

A — *De eerste twee prejudiciële vragen (belastingplichtigen te goeder trouw)*

37. Het antwoord op deze vraag — ik heb het reeds in de inleiding van deze conclusie geschetst — is te vinden in het arrest

13 — De schade voor de schatkist is belichaamd in de ploffirma.
14 — Als instrumentele vennootschap, afnemer of loutere buffer.

Optigen e.a., dat het recht op aftrek in een dergelijke situatie in stand laat.

38. Daaraan valt hier weinig of niets toe te voegen, niet alleen omdat dit arrest zeer recent is, maar ook en hoofdzakelijk omdat het juist is. Onder verwijzing naar het objectieve karakter van de begrippen van de Zesde richtlijn (punten 43 tot en met 45) en de algemene figuur van de BTW, die wordt beheerst door het beginsel van neutraliteit — dat zich tegen een onderscheid op grond van de legaliteit van transacties verzet (punt 49) — heeft het Hof vastgesteld dat transacties die niet zelf met de fraude van doen hebben een belastbare handeling vormen, aangezien zij toe te rekenen zijn aan een belastingplichtige, wiens recht op voorbelasting niet kan worden aangetast door de omstandigheid dat zij buiten zijn weten deel uitmaken van de keten van illegale leveringen (punten 51 tot en met 54).

39. Uit het voorgaande volgt, dat volgens het gemeenschappelijk BTW-stelsel iemand die te goeder trouw [15] goederen verwerft en geen weet heeft van de machinatie van de verkoper, dit voordeel niet kan worden ontzegd op grond dat de overeenkomst volgens het Belgische Burgerlijk wetboek absoluut nietig zou zijn.

15 — Dit subjectieve gegeven moet aan de hand van de bewijsregels van elk van de nationale rechtsordes worden vastgesteld, met inachtneming van de werkzaamheid van de bepalingen van gemeenschapsrecht (punt 57 van deze conclusie).

B — *De derde prejudiciële vraag (belastingplichtigen die weet hebben van de fraude)*

40. De oplossing is minder duidelijk wanneer de koper van de fraude op de hoogte is. In dit geval zijn er twee mogelijkheden: 1) hij weet ervan, maar houdt zich afzijdig en heeft er geen enkel voordeel bij, of 2) hij neemt deel aan de fraude en verrijkt zich onrechtmatig.

1. De eerste mogelijkheid

41. Hier kan het antwoord niet anders luiden dan bij de belastingplichtige die met de fraude niets van doen heeft.

42. De in het arrest Optigen e.a. gevolgde redenering is hier in volle omvang van toepassing, aangezien een activiteit haar economische rechtmatigheid niet verliest doordat degene die haar verricht kennis heeft van de frauduleuze opzet van zijn medecontractant. De betrokken aan BTW onderworpen activiteit doet immers het recht op aftrek ontstaan.

43. De aan deze belasting ten grondslag liggende neutraliteit laat niet toe dat trans-

acties die binnen de werkingssfeer van de regeling vallen, daarvan worden uitgesloten. In het arrest Optigen e.a. is bevestigd dat ongeacht of de over andere verkopen in een eerder of later stadium verschuldigde BTW is betaald, een recht op aftrek bestaat (punt 54).

44. Het gedrag van de „oneerlijke" belastingplichtige die de belastingdienst niet over de duistere praktijken informeert, heeft verschillende consequenties [16], maar leidt nooit tot de buitenwerkingstelling van de fundamentele regel van de BTW-regeling, volgens welke de belasting in elke fase van het productie- of distributieproces van toepassing is, onder aftrek van de in de eerdere stadia voldane belasting. [17]

2. De tweede mogelijkheid

a) Een geschikt perspectief voor de analyse

45. Zijn allen bij de manoeuvre betrokken, dan vormt deze als zodanig een fraude, aangezien men zich daardoor aan de fiscus wil onttrekken.

46. In een dergelijke situatie moeten de lidstaten reageren en zo nodig krachtens artikel 27, lid 1, Zesde richtlijn specifieke uitzonderingen vaststellen, of overeenkomstig artikel 21, lid 3 [18], met inachtneming van het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel, een hoofdelijke betalingsverplichting voorzien. [19]

47. Deze maatregelen zijn hoe dan ook noodzakelijk, maar niet toereikend, omdat zij vanwege hun verschillende oorsprong kunnen afwijken en aldus aan de eenvormigheid van het gemeenschappelijk BTW-stelsel afbreuk kunnen doen.

48. Bovendien is het, wanneer een lidstaat geen actie onderneemt, in strijd met de meest elementaire logica dat de bedrieglijke handelwijze wordt getolereerd doordat daarop geen juridische sanctie staat. [20]

16 — Bijvoorbeeld hem voor de niet betaalde bedragen aansprakelijk stellen (zie punt 46 van deze conclusie).

17 — In de punten 58 e.v. van deze conclusie bespreek ik de centrale rol van dit recht in de structuur van de BTW.

18 — Bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388 met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is (PB L 269, blz. 44), is artikel 21 gewijzigd en dit lid 3 toegevoegd.

19 — In zijn conclusie van 7 december 2005 in de zaak Federation of Technological Industries (C-384/04), waarin nog geen arrest is gewezen, geeft advocaat-generaal Poiares Maduro het Hof in overweging te antwoorden dat in het licht van voormeld artikel 21, lid 3, voorzover de genoemde beginselen in acht worden genomen, niets de lidstaten belemmert de personen die op het tijdstip dat zij een transactie in het kader van een carrousel verrichten, wisten of konden worden geacht te weten dat de belasting niet zou worden betaald, voor de voldoening van de belasting hoofdelijk aansprakelijk te stellen (punt 39, sub 1, tweede alinea).

20 — Advocaat-generaal Poiares Maduro heeft in punt 76 van zijn conclusie van 7 april 2005 in de zaak Halifax e.a. voor dit gevaar gewaarschuwd.

49. Derhalve moet worden onderzocht of een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht een eenvormige reactie voorschrijft in situaties als de onderhavige, waarin de betrokkenen zich van de onrechtmatigheid bewust zijn.

50. De ketens waarin één van de deelnemers het gefactureerde bedrag niet aan de schatkist afdraagt en een andere hetzelfde bedrag aftrekt, houden rechtsmisbruik in, nu zij een rechtsregel (artikel 17 van de Zesde richtlijn) gebruiken om een wederrechtelijk voordeel te verkrijgen dat in strijd is met het doel van de regel; er wordt een handeling verricht die niet conform de normale commerciële voorwaarden is, met het oogmerk zich ongerechtvaardigd te verrijken.

51. Het is dus de vraag of het verbod van rechtsmisbruik ook op het gebied van de BTW geldt.

b) Rechtsmisbruik en het gemeenschappelijk BTW-stelsel

52. Juist dit punt was aan de orde in het bovengenoemde arrest Halifax e.a., in welke zaak advocaat-generaal Poiares Maduro in zijn conclusie (punt 60 en volgende) verschillende arresten van het Hof onderzoekt [21] en daaruit de regel afleidt dat „justitiabelen in geval van misbruik of bedrog geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen". [22]

53. Ik onderschrijf het standpunt van mijn confrater, dat niets aan toepassing van dat beginsel op het gebied van de BTW in de weg staat. De strijd tegen belastingontwijking is zelfs een door de Zesde richtlijn in haar artikelen over vrijstellingen erkend en gestimuleerd doel, zoals in het arrest Gemeente Leusden en Holin Groep [23] is vastgesteld en nadien in het arrest Halifax e.a. [24] is herhaald. Voorkomen moet dat een retorisch beroep op de communautaire BTW-bepalingen kan worden gedaan om een voordeel te verkrijgen dat daarmee in strijd is.

54. De moeilijkheid schuilt niet in het geldend maken van het rechtsmisbruik, maar

21 — In de communautaire rechtspraak is het misbruik van recht onderzocht op de volgende gebieden: a) fundamentele vrijheden (arresten van 3 december 1974, Van Binsbergen, 33/74, Jurispr. blz. 1299, punt 13; 7 februari 1979, Knoors, 115/78, Jurispr. blz. 399, punt 25; en 9 maart 1999, Centros, C-212/97, Jurispr. blz. I-1459, punt 24); b) sociale zekerheid (arrest van 2 mei 1996, Palletta, C-206/94, Jurispr. blz. I-2357, punt 24); c) gemeenschappelijk landbouwbeleid (arresten van 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, Jurispr. blz. 1593, punt 21; en 3 maart 1993, General Milk Products, C-8/92, Jurispr. blz. I-779, punt 21); d) vennootschapsrecht (arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a., C-367/96, Jurispr. blz. I-2843, punten 20 en 28; en 23 maart 2000, Diamantis, C-373/97, Jurispr. blz. I-1705, punt 33).

22 — Aldus geformuleerd door advocaat-generaal La Pergola in de conclusie van de zaak Centros, reeds aangehaald, punt 20.

23 — Arrest van 29 april 2004 (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76).

24 — Punt 71.

in de bepaling van de criteria aan de hand waarvan het moet worden vastgesteld. In dit door het legaliteitsbeginsel beheerste gebied spelen de rechtszekerheid en een van haar toepassingen, het vertrouwensbeginsel, niet voor niets een beslissende rol, opdat de burgers vooraf nauwkeurig de omvang van hun verplichtingen kennen. [25] Anderzijds genieten zij ook vrijheid bij de organisatie van hun zaken en om langs die weg de gevolgen ervan te beperken [26] door op economische gronden tussen vrijgestelde en belaste transacties te kiezen teneinde de belasting te verminderen [27]; men kan hun dus niet verwijten dat zij van een bepaling of een leemte in de wet profiteren om minder belasting te betalen. [28]

55. Voorgaande overwegingen bieden de middelen om het begrip rechtsmisbruik met betrekking tot de BTW af te bakenen. Om te beginnen moet de belastingplichtige zich bij de uitoefening van zijn organisatievrijheid uiteraard houden aan de voorwaarden voor aanspraak op de voordelen van de toepasselijke wetgeving. Met andere woorden, de wil van de wetgever moet worden geëerbiedigd, wat niet het geval is wanneer ogenschijnlijk aan de vereisten van de norm wordt voldaan, terwijl een aan de betrokken bepalingen tegengestelde uitkomst wordt gezocht en verkregen. [29]

56. Het tweede aspect betreft het doel van de activiteit, die alleen kan worden verklaard door het feit dat het geclaimde recht ontstaat [30] en daarmee een ongerechtvaardigd voordeel wordt verkregen. [31] Behalve dat de aftrekgerechtigde wetenschap heeft van de manoeuvre, moet daarover overeenstemming met de andere deelnemers bestaan, zodat de overeenkomst geen autonome

25 — In het arrest van 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243), is dit in punt 34 onder verwijzing naar een eerder arrest duidelijk vastgesteld.

26 — Zo wijst advocaat-generaal Cosmas in zijn conclusie in de zaak waarin op 27 januari 2000 arrest is gewezen, Heerma (C-23/98, Jurispr. blz. I-419), waarnaar de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen verwijst, op het recht van elke natuurlijke persoon om vennootschappen op te richten en om aan deze vennootschappen of rechtspersonen goederen te leveren of diensten te verrichten en tegelijkertijd te worden aangemerkt als BTW-plichtige (punt 28).

27 — Arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 26), en 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald Internacional (C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33). Advocaat-generaal Poiares Maduro is in zijn conclusie in de zaak Halifax e.a. heel duidelijk op dit punt en stelt dat er geen wettelijke verplichting bestaat om een onderneming zo te leiden dat de belastinginkomsten van de staat zo hoog mogelijk zijn (punt 85).

28 — Aldus de formulering in het arrest Gemeente Leusden en Holin Groep, reeds aangehaald, punt 79.

29 — Advocaat-generaal Poiares Maduro stelt dat het erom gaat het doel van de bepaling met de resultaten van de activiteit te vergelijken, zodat van misbruik geen sprake is wanneer deze laatste uit de keuze tussen wettelijke alternatieven voortkomen (conclusie in de zaak Halifax e.a., punt 88).

30 — Is zij op een andere grond gerechtvaardigd, dan bestaat geen rechtsmisbruik. Zou men in dat geval een wettelijke bepaling op grond van een ongeschreven algemeen beginsel aldus uitleggen, dat zij dat voordeel niet toekent, dan zouden de belastingautoriteiten een overdreven ruime beoordelingsmarge krijgen bij de beslissing welk doel van een bepaalde handeling beslissend moet worden geacht (conclusie Halifax e.a., punt 89), wat ten koste van de absoluut noodzakelijke rechtszekerheid gaat.

31 — Deze twee parameters zijn toegepast in het arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569), volgens hetwelk een exporteur zijn recht op restitutie kan verliezen, ondanks het feit dat aan de formele voorwaarden daarvoor is voldaan (punten 52 en 53), en zijn in aanmerking genomen in het arrest Halifax e.a. (punten 74 en 75).

economische inhoud heeft en niets anders is dan een dekmantel voor het profijt.

57. Of in een concreet geval deze kenmerken aanwezig zijn, moet de nationale rechter beoordelen aan de hand van de bewijsregels van zijn nationale recht, voor zover deze geen afbreuk doen aan de werkzaamheid van de communautaire rechtsorde. [32] Bij dit onderzoek moet rekening worden gehouden met de juridische, zakelijke en persoonlijke betrekkingen tussen de betrokken marktdeelnemers. [33] Twee aanwijzingen zijn daarbij van bijzonder belang: ten eerste het onrechtmatige gewin van degene die het recht op aftrek uitoefent en ten tweede zijn positie in de keten, want naarmate hij zich dichter bij de fictieve transactie bevindt, is het vermoeden sterker dat hij aan het bedrog heeft deelgenomen.

c) Het recht op aftrek bij een carrouselfraude

58. Het recht op aftrek behoort tot de kern van het gemeenschappelijk BTW-stelsel: het bevrijdt de ondernemer van de in het kader van zijn activiteiten verschuldigde en betaalde belasting en verlegt deze naar de consument. Het dient het beginsel van neutraliteit, omdat het de tussenschakels het recht geeft de aan leveranciers betaalde BTW-bedragen van de maatstaf van heffing af te trekken, waardoor de fiscus het deel van de belasting ontvangt dat gelijk is aan het verschil tussen de verkoop- en de inkoopprijs. [34]

59. Deze overwegingen bevestigen dat dit recht ontstaat wanneer de BTW verschuldigd wordt voor de levering van goederen en diensten die ten behoeve van de belaste handelingen worden gebruikt (artikel 17, leden 1 en 2, Zesde richtlijn). Houden zij daarentegen verband met handelingen die niet belastbaar zijn of handelingen die wel belastbaar zijn maar waarvoor een vrijstelling geldt, dan is geen belasting verschuldigd en bestaat geen recht op aftrek. Dit laatste ontstaat alleen wanneer een verplichting tot belastingafdracht bestaat waarop dat recht kan worden toegepast. Wanneer deze verplichting ontbreekt omdat een zaak op touw is gezet met als enig doel dat recht kunstmatig te doen ontstaan, is de verrekening van een in werkelijkheid niet gedragen belasting niet aan de orde. Deze gedachten verklaren waarom het Hof de mogelijkheid aanvaardt dat een eenmaal ontstaan recht op aftrek niet kan worden uitgeoefend, omdat, afgezien van het feit dat dit het gevolg van eventuele herzieningen op grond van artikel 20 van de

32 — Arrest Emsland-Stärke, reeds aangehaald, punt 54; alsmede arrest van 21 juli 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, Jurispr. blz. I-7355, punt 40), en arrest Halifax e.a., reeds aangehaald (punt 76).

33 — Eerder aangehaalde arresten Emsland-Stärke, punt 58, en Halifax e.a., punt 81.

34 — Zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 33); 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 42); en 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Jurispr. blz. I-5583, punt 36).

Zesde richtlijn kan zijn, geen sprake mag zijn van fraude of misbruik. [35]

60. Zou dus dit recht op aftrek worden geweigerd aan de belastingplichtige die deel uitmaakt van een keten waarin — zonder zijn medewerking of instemming — een andere betrokkene de ontvangen belasting niet afdraagt, dan zou — gelet op de centrale rol die aan dit recht is bedeeld — de keten worden verbroken en de objectiviteit verdwijnen, waardoor het sedert de Eerste richtlijn geproclameerde doel — de handel met een algemene verbruiksbelasting te belasten — zou worden gemist. In deze gevallen is geen sprake van kunstgrepen die zijn bedacht om zich aan de betaling onttrekken, maar van normale transacties en dus van economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn, in het kader waarvan een frauduleuze handeling plaatsvindt. Wanneer een belastingplichtige niet weet dat hij deel uitmaakt van een grotere opzet die is bedoeld om een fiscale verplichting te ontduiken, of wel op de hoogte is maar zich afzijdig houdt van de illegale overeenkomst, blijft om die reden zijn recht op aftrek in stand. Dit was zoals wij hebben gezien het standpunt van het Hof in het arrest Optigen, waarbij ik mij in deze conclusie aansluit.

61. Aan de andere kant zou dezelfde distorsie worden veroorzaakt door de uitoefening van het recht op aftrek door degene die willens en wetens deelneemt aan de machinaties van een carrouselfraude, die bestaat in fictieve transacties waarmee men ten onrechte de belasting tracht te verminderen. Ik heb reeds opgemerkt dat de kunstgreep in sommige gevallen in de enkele verzending van facturen bestaat, zonder dat daadwerkelijk een overdracht van goederen plaatsvindt. Ook al is hun economische betekenis duidelijk, vanuit juridisch oogpunt hebben zij geen gevolgen. De Belgische regering heeft gelijk wanneer zij stelt dat dergelijke machinaties niet aan de in artikel 5 van de Zesde richtlijn omschreven kenmerken van de belastbare handeling voldoen, daar de ondernemer ze niet in het kader van de bedrijfsvoering verricht.

62. Kortom, het verlies van dit recht op aftrek is volgens de Eerste en de Zesde BTW-richtlijn niet alleen toegestaan, maar zelfs geboden wanneer de gerechtigde willens en wetens aan dergelijke frauduleuze netwerken deelneemt. Voor de beoordeling hiervan moeten de hierboven beschreven criteria in aanmerking worden genomen. In dit verband heeft het Hof in het arrest Fini H [36] in herinnering gebracht, dat de nationale rechter het recht op aftrek moet weigeren wanneer vaststaat dat het onrechtmatig wordt ingeroepen (punt 34).

35 — Deze benadering is in de arresten van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 41); en Schloßstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 42) gevolgd, evenals in het merengenoemde arrest Halifax e.a. (punt 84).

36 — Arrest van 3 maart 2005 (C-32/03, Jurispr. blz. I-1599).

VIII — Conclusie

63. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de door het Hof van Cassatie te België gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en 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, verzetten zich ertegen dat een belastingplichtige die goederen verwerft en geen weet heeft van fraude door de verkoper, het recht op aftrek van de belasting wordt geweigerd op grond dat de overeenkomst volgens het nationale burgerlijk recht absoluut nietig is.

2) Dit is niet anders wanneer de belastingplichtige van het bedrog op de hoogte is, maar daaraan niet deelneemt en zich daardoor ook niet verrijkt.

3) Neemt de belastingplichtige bewust deel aan een dergelijke operatie, die enkel is opgezet met het doel de belastingdruk te verminderen, en is daardoor sprake van rechtsmisbruik, dan dient hij volgens het gemeenschappelijk BTW-stelsel het recht op aftrek te verliezen."