ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 maart 2012*

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 9, 168, 169 en 178 — Aftrek van voorbelasting over ter verwezenlijking van voorgenomen economische activiteit verrichte handelingen — Aankoop van terrein door vennoten van vennootschap — Facturen uitgeschreven vóór inschrijving van vennootschap die aftrek vraagt”

In zaak C-280/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 31 maart 2010, ingekomen bij het Hof op 4 juni 2010, in de procedure

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 juni 2011,

gelet op de opmerkingen van:

— Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, vertegenwoordigd door M. Pawlik, fiscaal adviseur,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar en K. Rokickia, A. Gawlowska en A. Kramarczyk als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Blaschke als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou en M. Michelogiannaki als gemachtigden,

* Procestaal: Pools.

— de Franse regering, vertegenwoordigd door J.-S. Pilczer als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Herrmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 september 2011,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 9, 168 en 169 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (hierna: „Polski Trawertyn"), een vennootschap onder firma, en haar vennoten, Granatowicz en Wąsiewicz (hierna: „vennoten"), en de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur van de belastingdienst te Poznań) betreffende de aftrek van de als voorbelasting voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over bepaalde handelingen die zijn verricht vóór de inschrijving van de vennootschap in het handelsregister.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

4 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 bepaalt met name:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

5 In artikel 169 van richtlijn 2006/112 is bepaald:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, artikel 157, lid 1, onder b, de artikelen 158 tot en met 161 en artikel 164 vrijstelling is verleend;

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor krachtens artikel 135, lid 1, punten a tot en met f, vrijstelling is verleend, indien de afnemer buiten de Gemeenschap gevestigd is of indien de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd."

6 Artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, punt a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur".

7 Artikel 213, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

De lidstaten staan onder door hen vast te stellen voorwaarden toe dat de aangifte langs elektronische weg geschiedt en kunnen dit ook verplicht stellen."

8 Artikel 220 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

2) de in artikel 33 bedoelde levering van goederen;

3) de levering van goederen, verricht onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden;

4) de vooruitbetalingen die aan hem worden gedaan voordat een van de in de punten 1, 2 en 3 bedoelde leveringen van goederen is verricht;

5) de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan hem worden gedaan voordat de dienst is verricht."

9 In artikel 226 van richtlijn 2006/112 wordt met name bepaald:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

1) de datum van uitreiking van de factuur;

[...]

4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;

5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

[...]"

10 Artikel 273 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering."

Nationale regeling

11 Artikel 15, leden 1 en 2, van de wet van 11 maart 2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, Poz. 535), in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„1) Als belastingplichtigen worden beschouwd rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2) Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en vrije beroepen, zelfs wanneer de activiteit slechts eenmalig is verricht in omstandigheden die wijzen op het voornemen deze herhaaldelijk te verrichten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd, de duurzame exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er opbrengst uit te verkrijgen."

12 Artikel 86, lid 1, btw-wet luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belastbare handelingen, mag de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige, onder voorbehoud van de artikelen 114, 119, lid 4, 120, leden 17 en 19, en 124 de voorbelasting aftrekken van de verschuldigde belasting."

13 Artikel 86, lid 2, btw-wet bepaalt:

„Onverminderd de leden 3 tot en met 7, is het bedrag aan voorbelasting:

1) het totaal van de btw-bedragen die zijn vastgesteld in de door de belastingplichtige ontvangen facturen

   a) voor de verwerving van goederen en diensten,

   b) als bevestiging van vooruitbetalingen (voorschotten, aanbetalingen, termijnbetalingen) wanneer deze verband houden met een feit dat tot het ontstaan van een belastingplicht heeft geleid,

   c) van een opdrachtgever ter zake van de levering van goederen die het voorwerp van een opdrachtovereenkomst is,

[...]"

14 Overeenkomstig artikel 86, lid 10, punt 1, btw-wet wordt het recht op aftrek uitgeoefend in de afrekening voor de periode waarin de belastingplichtige de factuur of het douanedocument heeft ontvangen.

15 Artikel 106, lid 1, btw-wet bepaalt:

„De in artikel 15 genoemde belastingplichtigen zijn behoudens het bepaalde in de leden 2, 4 en 5, alsook in de artikelen 119, lid 10, en 120, lid 16, verplicht facturen op te maken die met name de verkoop, de verkoopdatum, de prijs per stuk exclusief belasting, de belastinggrondslag, het tarief en het bedrag van de belasting, de verschuldigde prijs en de gegevens van de belastingplichtige en de afnemer bevatten."

16 Overeenkomstig § 9, lid 1, nrs. 1 en 2, van het besluit van de minister van Financiën van 25 mei 2005 inzake teruggaaf van belasting aan bepaalde belastingplichtigen, teruggaaf van belasting bij vooruitbetaling, uitschrijven en bewaren van facturen, alsmede een lijst van goederen en diensten die niet zijn vrijgesteld van btw (Dz. U. nr. 95, Poz. 798), dat van toepassing was tot 1 december 2008, moet de factuur die de verkoop staaft ten minste een aanduiding bevatten van de voornaam en familienaam of — eventueel afgekorte — benaming van de verkoper en de afnemer, hun adres en hun btw-identificatienummer.

17 Naar Pools recht zijn inbrengen in natura in handelsvennootschappen en burgerlijke vennootschappen vrijgesteld van btw. Daarnaast bestaat een vennootschap onder firma pas vanaf haar inschrijving in het handelsregister.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 Op 22 december 2006 heeft een gerechtsdeurwaarder een factuur uitgeschreven op naam van de vennoten voor de verkrijging van een onroerend goed, namelijk een dagbouwgroeve voor natuursteen.

19 Op 26 april 2007 hebben de vennoten Polski Trawertyn opgericht. Diezelfde dag heeft een notaris een factuur uitgeschreven op naam van die vennootschap voor het opmaken van de notariële akte van oprichting van de vennootschap en voor de bijhorende afschriften.

20 Bij controles bij Polski Trawertyn over de periode van juni tot september 2007 hebben de bevoegde autoriteiten onregelmatigheden vastgesteld met betrekking tot de aangegeven bedragen aan voorbelasting. Zij stelden namelijk vast dat de vennootschap in de loop van juni 2007 te veel voorbelasting had aangegeven, wegens het feit dat de twee bovengenoemde facturen in haar btw-boekhouding waren opgenomen.

21 Met betrekking tot de eerste factuur stelden de autoriteiten vast dat Polski Trawertyn niet was gerechtigd de voorbelasting af te trekken, omdat de verkrijger van het onroerend goed niet de vennootschap zelf was, maar de natuurlijke personen die het goed, na de oprichting van de vennootschap op 26 april 2007, als inbreng in natura in de vennootschap hadden ingebracht. Daarnaast stelden de belastingautoriteiten dat ook voor de tweede factuur geen recht op aftrek bestond, aangezien zij was uitgeschreven vóór de inschrijving van Polski Trawertyn in het handelsregister. Deze inschrijving vond plaats op 5 juni 2007, zodat de factuur op naam van een nog niet bestaande vennootschap was opgesteld.

22 Nadat de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, naar aanleiding van een door Polski Trawertyn ingediend bezwaar, de beslissing van de belastingadministratie had bevestigd, heeft de vennootschap beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (administratieve rechtbank van de provincie Poznań). Die rechtbank heeft het beroep verworpen, waarop de vennootschap cassatieberoep heeft ingesteld.

23 Ter ondersteuning van haar beroep voert de vennootschap met name aan dat aangezien de aankoop van bepaalde vermogensbestanddelen — in casu meer bepaald een dagbouwgroeve — is gebeurd met het oog op gebruik voor een economische activiteit, een voornemen dat later is bevestigd door objectieve feiten, namelijk de oprichting van een vennootschap en haar registratie als belastingplichtige, redelijkerwijze mag worden aangenomen dat de vennoten hebben gehandeld als belastingplichtigen in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112. Krachtens de artikelen 168 en 169 van die richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over investeringsuitgaven die hij heeft gedaan met het oog op activiteiten die hij voornemens is te ondernemen.

24 Volgens de Naczelny Sąd Administracyjny hangt de beslissing in het hoofdgeding af van het antwoord op de vraag of Polski Trawertyn, gelet op de artikelen 9, 168, 169, 178, sub a, en 226, van richtlijn 2006/112 en tegen de achtergrond van de feiten van het hoofdgeding, recht heeft op aftrek van de btw die is betaald over aankopen door de vennoten voordat de betrokken vennootschap rechtspersoonlijkheid had.

25 In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Heeft een uit toekomstige vennoten bestaande entiteit die investeringsuitgaven doet vóór de formele inschrijving van de vennootschap als handelsvennootschap en vóór de fiscale registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde, na de inschrijving en de fiscale registratie, overeenkomstig artikel 9 en de artikelen 168 en 169 van richtlijn 2006/112/EG [...] recht op aftrek van de voorbelasting die is betaald over investeringsuitgaven, die dienen voor belaste activiteiten van de vennootschap?

2) Verzet het feit dat de factuur ter zake van de investeringsuitgaven op naam van de toekomstige vennoten en niet op naam van de vennootschap is gesteld, zich tegen de aftrek van de voor de gedane investeringsuitgaven betaalde voorbelasting in de zin van de eerste vraag?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

26 Vooraf moet worden opgemerkt dat, zoals is gebleken tijdens de pleitzitting van het Hof, vaststaat dat de vennoten krachtens de in het hoofdgeding toepasselijke nationale regeling geen recht hebben op aftrek van de btw die is betaald over de investeringsuitgaven die dateren van vóór de inschrijving en identificatie van Polski Trawertyn voor btw-doeleinden, en die zijn gedaan ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit, aangezien de inbreng van het betreffende investeringsgoed een vrijgestelde handeling is. Derhalve moet worden vastgesteld dat in een situatie zoals die in het hoofdgeding, de betreffende nationale regeling het recht op aftrek van de btw die is betaald over het investeringsgoed niet alleen ontzegt aan de betrokken vennootschap, maar ook aan de vennoten die de investeringsuitgaven hebben gedaan.

27 Bijgevolg moet de eerste vraag aldus worden opgevat dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of de artikelen 9, 168 en 169, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die zowel de vennoten van een vennootschap als die vennootschap zelf elke aanspraak ontzegt op aftrek van de voorbelasting over investeringsuitgaven die de vennoten hebben gedaan vóór de inschrijving en identificatie van die vennootschap, ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit.

28 Voor het antwoord op deze vraag moet in de eerste plaats in herinnering worden gebracht dat volgens de rechtspraak van het Hof de economische activiteiten als bedoeld in artikel 4, lid 1, 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; hierna: „Zesde richtlijn”), dat in wezen identiek is aan artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, in verschillende opeenvolgende handelingen kunnen bestaan, en dat voorbereidende handelingen, zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen en dus ook de aankoop van een onroerend goed, reeds tot de economische activiteiten moeten worden gerekend (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 22, en 29 februari 1996, INZO, C-110/94, Jurispr. blz. I-857, punt 15).

29 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat het beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming vereist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt, en dat het in strijd zou zijn met dat beginsel, indien die activiteiten werden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd, dat wil zeggen wanneer de belastbare inkomsten ontstaan. Iedere andere uitlegging zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van btw, zonder dat hij die zou kunnen aftrekken, en zou neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed (zie met name reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 23, en INZO, punt 16).

30 Het Hof heeft daaruit afgeleid dat eenieder die dergelijke investeringshandelingen verricht, die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van een onroerend goed, te beschouwen is als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn (zie arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 23).

31 Daaruit volgt dat in een situatie zoals in het hoofdgeding, de vennoten van een vennootschap die vóór de inschrijving en identificatie van die vennootschap voor btw-doeleinden, noodzakelijke investeringen hebben gedaan voor de toekomstige exploitatie van het onroerend goed door hun vennootschap, kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen en dus, in principe, recht op aftrek van de voorbelasting hebben.

32 Bijgevolg kunnen de omstandigheid dat de inbreng door de vennoten van een onroerend goed in hun vennootschap een van btw vrijgestelde handeling is en het feit dat die vennoten over die handeling geen btw betalen, niet tot gevolg hebben dat zij de kosten van de btw moeten dragen in het kader van hun economische activiteit, zonder dat zij de mogelijkheid hebben die kosten af te trekken of de terugbetaling ervan te verkrijgen (zie in die zin arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 23).

33 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat volgens het Hof, ingevolge het beginsel van neutraliteit van de btw, een belastingplichtige van wie het enige statutaire doel erin bestaat de economische activiteit van een andere belastingplichtige voor te bereiden en die geen enkele belastbare handeling heeft gesteld, een recht van aftrek geldend kan maken inzake de door de tweede belastingplichtige verrichte belastbare handelingen (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punten 41 en 42). Deze uitlegging van de Zesde richtlijn betrof een geval waarin de btw die de eerste belastingplichtige wenste af te trekken betrekking had op goederen en diensten die zij had verkregen met het oog op de verwezenlijking van door de tweede belastingplichtige voorgenomen belastbare handelingen.

34 Zoals de advocaat-generaal opmerkt in de punten 46 tot en met 49 van zijn conclusie, was het feitelijke en wettelijke kader van het geding dat aan de oorsprong lag van de prejudiciële vraag die is beantwoord in het hierboven aangehaalde arrest Faxworld niet hetzelfde als dat van de zaak die aan de orde is in de onderhavige prejudiciële zaak, maar de redenen voor de door het Hof in dat arrest gegeven uitlegging gelden ook in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding.

35 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, aangezien krachtens de nationale wettelijke regeling de vennoten, hoewel zij kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen voor btw-doeleinden, zich niet op door Polski Trawertyn gestelde belastbare handelingen kunnen beroepen om de kosten af te trekken van de btw over hun investeringen ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit, aan de vennootschap ter verzekering van de neutraliteit van de belastingdruk de mogelijkheid moet worden geboden die investeringen in aanmerking te nemen voor de btw-aftrek (zie in die zin arrest Faxworld, reeds aangehaald, punt 42).

36 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument dat het risico op btw-fraude of -misbruik toeneemt wanneer in een situatie zoals die van het hoofdgeding de mogelijkheid wordt gecreëerd dat de vennoten de door hen als voorbelasting betaalde btw terugvorderen of dat Polski Trawertyn die btw aftrekt.

37 Uit de rechtspraak van het Hof volgt namelijk dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts is verkregen en het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend wanneer degene die de btw-aftrek vraagt, heeft aangetoond dat de voorwaarden om die aftrek te genieten, zijn vervuld en dat uit objectieve elementen blijkt dat hij voornemens is economische activiteiten aan te vatten die aanleiding geven tot belastbare handelingen. Mocht de belastingdienst vaststellen dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt, dan kan hij met terugwerkende kracht de terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen (zie met name reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 24, en INZO, punt 24, en arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 33).

38 Gelet op het voorgaande dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord, dat de artikelen 9, 168 en 169, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die zowel de vennoten van een vennootschap als die vennootschap zelf de mogelijkheid ontzegt een recht op aftrek te doen gelden van de voorbelasting over investeringsuitgaven die de vennoten hebben gedaan vóór de oprichting en inschrijving van die vennootschap, ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit.

Tweede vraag

39 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 168 en 178, sub a, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, een vennootschap de voorbelasting niet kan aftrekken omdat de factuur, die was opgesteld vóór de inschrijving en identificatie van die vennootschap voor btw-doeleinden, is uitgeschreven op naam van de toekomstige vennoten van diezelfde vennootschap.

40 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Wat betreft de formele voorwaarden om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, bepaalt artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112, dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een factuur. Artikel 226 van richtlijn 2006/112 preciseert dat, onverminderd de bijzondere bepalingen van die richtlijn, voor btw-doeleinden alleen de in dat artikel opgesomde vermeldingen verplicht zijn op de overeenkomstig artikel 220 van de richtlijn uitgereikte facturen. Overeenkomstig artikel 226, punten 1 en 5, van dezelfde richtlijn moeten aldus de datum van uitreiking van de factuur, en de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en van zijn afnemer op de factuur worden vermeld.

42 Uit die bepalingen volgt dat de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk kunnen stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen, waarin de bepalingen van richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk voorzien. Blijkens artikel 273 van die richtlijn kunnen de lidstaten verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter verzekering van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, maar mogen zij deze mogelijkheid niet benutten om extra verplichtingen op te leggen bovenop de in die richtlijn opgelegde verplichtingen (zie arrest Pannon Gép Centrum, reeds aangehaald, punt 40).

43 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten. Indien de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als ontvanger in het kader van de betrokken transactie, tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie, wat betreft de verleggingsregeling, arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 42).

44 Met betrekking tot het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat, zoals volgt uit de overwegingen betreffende de eerste prejudiciële vraag, aan de materiële voorwaarden van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 lijkt te zijn voldaan, zodat Polski Trawertyn de btw kan aftrekken over de aankoop van het onroerend goed, daar die handeling is ondernomen met het oog op belaste handelingen van die vennootschap.

45 Aangezien de onmogelijkheid voor Polski Trawertyn om de voorbelasting af te trekken, wordt veroorzaakt door het feit dat op de uitgiftedatum van de factuur voor voormelde aankoop die vennootschap nog niet was ingeschreven of geïdentificeerd voor btw-doeleinden en de factuur bijgevolg was opgesteld op naam van de vennoten, terwijl, zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, de personen die de voorbelasting hebben moeten voldoen dezelfde zijn die ook Polski Trawertyn vormen, betreft het een onmogelijkheid die voortvloeit uit een louter formele verplichting.

46 Zoals de advocaat-generaal in punt 72 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, kan niet worden verlangd dat aan een dergelijke voorwaarde wordt voldaan indien, in een situatie zoals die van het hoofdgeding, die eis tot gevolg heeft dat de uitoefening van het recht op aftrek wordt verhinderd en aldus wordt afgedaan aan de neutraliteit van de btw.

47 Uit de rechtspraak volgt namelijk enerzijds dat krachtens artikel 213 van richtlijn 2006/112 op de belastingplichtigen de verplichting rust, opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van hun activiteiten, maar dat de lidstaten geenszins de bevoegdheid hebben, wanneer geen opgave wordt gedaan, de belastingplichtige de uitoefening van dat recht te ontzeggen (zie arrest Nidera Handelscompagnie, reeds aangehaald, punt 48).

48 Anderzijds heeft het Hof geoordeeld dat een factuur zeker een belangrijke bewijsfunctie heeft omdat zij controleerbare gegevens kan bevatten, maar dat er omstandigheden bestaan waarin de gegevens geldig kunnen worden vastgesteld aan de hand van andere middelen dan een factuur en waarin de voorwaarde dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die in alle opzichten voldoet aan de bepalingen van richtlijn 2006/112, tot gevolg zou hebben dat zijn recht op aftrek in twijfel zou worden getrokken (zie in die zin arrest van 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punten 51 en 52).

49 Vaststaat evenwel dat, zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, in een geval zoals in het hoofdgeding, de noodzakelijke gegevens om een betrouwbare en doeltreffende inning van de btw te verzekeren, voorhanden zijn.

50 Gelet op een en ander, dient op de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 168 en 178, sub a, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, een vennootschap de voorbelasting niet kan aftrekken wanneer de factuur, die was opgesteld vóór de inschrijving en identificatie van die vennootschap voor btw-doeleinden, is uitgeschreven op naam van de vennoten van die vennootschap.

Kosten

51 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 9, 168 en 169, van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die zowel de vennoten van een vennootschap als die vennootschap zelf de mogelijkheid ontzegt een recht op aftrek te doen gelden van de voorbelasting over investeringsuitgaven die de vennoten hebben gedaan vóór de oprichting en inschrijving van die vennootschap, ten behoeve van de vennootschap en met het oog op haar economische activiteit.**

2) **De artikelen 168 en 178, sub a, van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, een vennootschap de voorbelasting niet kan aftrekken wanneer de factuur, die was opgesteld vóór de inschrijving en identificatie van die vennootschap voor btw-doeleinden, is uitgeschreven op naam van de vennoten van die vennootschap.**

ondertekeningen