ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 januari 2006 *

In de gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C-484/03,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), bij beslissingen van 28 juli 2003 (C-354/03 en C-355/03) en 27 oktober 2003 (C-484/03), ingekomen bij het Hof op 18 augustus respectievelijk 19 november 2003, in de procedures

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 december 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— Optigen Ltd, vertegenwoordigd door T. Beazley, QC, en J. Herberg, barrister,

— Fulcrum Electronics Ltd, vertegenwoordigd door R. Englehart, QC, en A. Lewis, barrister,

— Bond House Systems Ltd, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok, QC, en M. Patchett-Joyce, barrister,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson (C-354/03, C-355/03 en C-484/03) en K. Manji (C-484/03) als gemachtigden, bijgestaan door R. Anderson, QC, en I. Hutton, barrister,

— de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door T. Boček als gemachtigde (C-354/03, C-355/03 en C-484/03),

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde en A. Rahbøl Jacobsen als gemachtigden, bijgestaan door P. Biering, advokat (C-484/03),

— de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door A.-M. Colaert en J. Monteiro als gemachtigden (C-354/03 en C-355/03),

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde (C-354/03, C-355/03 en C-484/03),

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 februari 2005,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), zoals gewijzigd bij 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 „Eerste richtlijn"), alsook de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van drie gedingen tussen respectievelijk Optigen Ltd (hierna: „Optigen"), Fulcrum Electronics Ltd, in liquidatie, (hierna: „Fulcrum") en Bond House Systems Ltd (hierna: „Bond House") en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners") betreffende de afwijzing door laatstgenoemden van verzoeken om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die is betaald over de aankoop in het Verenigd Koninkrijk van computerchips die vervolgens naar een andere lidstaat zijn geëxporteerd.

Rechtskader

3 Artikel 2 van de Eerste richtlijn luidt als volgt:

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

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

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

4 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 zelfstandig één van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht. Het begrip „economische activiteiten" wordt in dit lid 2 omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, ondernemer of dienstverrichter, en onder andere de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

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

7 Artikel 17, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]"

Hoofdgedingen

8 Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt dat Optigen, Fulcrum en Bond House ten tijde van de feiten in de hoofdgedingen zich voornamelijk bezighielden met het kopen van computerchips bij in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemingen en het doorverkopen ervan aan in een andere lidstaat gevestigde kopers.

9 Voor juni 2002 heeft Optigen om teruggaaf verzocht van een netto saldo terug te vorderen BTW van meer dan 7 miljoen GBP. Bij beslissingen van 16 en 31 oktober 2002 hebben de Commissioners dit verzoek afgewezen voorzover het betrekking had op een bedrag van iets meer dan 7 miljoen GBP. Evenzo hebben de Commissioners bij beslissing van 30 oktober 2002 voor de maand juli van datzelfde jaar de teruggaaf van een bedrag van iets meer dan 13 miljoen GBP aan deze vennootschap geweigerd.

10 Voor juni 2002 heeft Fulcrum om teruggaaf verzocht van een netto saldo van bijna 7,2 miljoen GBP aan voorbelasting. Bij beslissing van 11 november 2002 hebben de Commissioners dit verzoek afgewezen voor een bedrag van bijna 2 miljoen GBP. Evenzo hebben zij voor juli 2002 de teruggaaf geweigerd van een bedrag van ongeveer 1,1 miljoen GBP op een totaal aangevraagd bedrag van bijna 4 miljoen GBP. Bovendien hebben de Commissioners Fulcrum in februari 2003 een aanslag opgelegd voor een bedrag van bijna 160 000 GBP aan voorbelasting die volgens hen voor mei 2002 ten onrechte aan Fulcrum was teruggegeven.

11 Voor mei 2002 heeft Bond House verzocht om teruggaaf van ongeveer 16,3 miljoen GBP aan voorbelasting; dit verzoek is door de Commissioners afgewezen. In september 2002 hebben zij deze vennootschap laten weten dat zij aanvaardden dat iets meer dan 2,7 miljoen GBP van het totale gevorderde bedrag voor teruggaaf in aanmerking kon komen.

12 Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt dat de betrokken handelingen deel uitmaakten van ketens van leveringen waarin, zonder dat verzoeksters in de hoofdgedingen hiervan weet hadden, een gebrekige ondernemer voorkwam, dat wil zeggen een ondernemer die BTW verschuldigd is, maar die was verdwenen zonder deze aan de belastingsdienst af te dragen, of een ondernemer die een gekaapt BTW-nummer gebruikt, dat wil zeggen een nummer dat hem niet toebehoort; dergelijke praktijken omschrijven de Commissioners als „carrouselfraude".

13 Volgens de verwijzingsbeslissingen in de zaken C-354/03 en C-355/03 en volgens de Commissioners in zaak C-484/03 wordt carrouselfraude in beginsel als volgt georganiseerd:

— Een in een lidstaat gevestigde vennootschap (A) verkoopt goederen aan een in een tweede lidstaat gevestigde vennootschap (B).

— Vennootschap B, die de gebrekige ondernemer is of die gebruikmaakt van een gekaapt BTW-nummer, verkoopt die goederen met verlies door aan een in deze tweede lidstaat gevestigde buffervennootschap (C). Op de latere verkopen kan aldus winst worden gemaakt. Vennootschap B is over de aankoop van deze goederen BTW verschuldigd, maar aangezien zij deze goederen voor belastbare handelingen heeft gebruikt, heeft zij eveneens recht op aftrek van deze BTW als voorbelasting. Evenwel moet zij de aan vennootschap C gefactureerde outputbelasting betalen, maar zij verdwijnt alvorens zij het bedrag ervan aan de schatkist kan overmaken.

— Vennootschap C verkoopt op haar beurt de betrokken goederen door aan een andere buffervennootschap (D) in de tweede lidstaat, waarbij zij de in een later stadium gefactureerde BTW onder aftrek van de in een eerder stadium betaalde BTW aan de schatkist afdraagt, enzovoort, tot een in de tweede lidstaat

gevestigde vennootschap de goederen naar een andere lidstaat exporteert. Deze export is vrijgesteld van BTW, maar de exporterende vennootschap heeft niettemin het recht om te verzoeken om teruggaaf van de in een eerder stadium over de aankoop van die goederen betaalde BTW. Wanneer vennootschap A de koper is, betreft het een werkelijke „carrouselfraude".

— De procedure kan worden herhaald.

14 In de zaken C-354/03 en C-355/03 merkt de verwijzende rechterlijke instantie op dat de Commissioners hun beslissingen hebben gegrond op de stelling dat Optigen en Fulcrum, wat om te beginnen de aankopen betreft waarop de hoofdgedingen betrekking hebben, geen leveringen hebben ontvangen die waren of zouden worden gebruikt in het kader van een aan BTW onderworpen commerciële activiteit zodat de BTW die beweerdelijk naar aanleiding van de aankopen was betaald, geen voorbelasting was in de zin van de wet betreffende de BTW van 1994 (Value Added Tax Act 1994). Verder waren de desbetreffende verkopen voor de toepassing van de BTW geen leveringen in het kader van een commerciële activiteit en hieruit vloeide dan ook geen enkel recht op teruggaaf voort. Objectief gezien ontbeerden de aan- en verkopen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, ten slotte een economische inhoud en maakten zij geen deel uit van een economische activiteit. Die aankopen konden dan ook niet worden beschouwd als leveringen die voor een dergelijke activiteit waren of zouden worden gebruikt, en die verkopen niet als leveringen in het kader van een economische activiteit voor BTW-doeleinden.

15 Optigen en Fulcrum hebben tegen de beslissingen van de Commissioners beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, London. Dit heeft beide zaken gevoegd.

16 Bij uitspraak van 23 mei 2003 heeft het VAT and Duties Tribunal, London, de door deze vennootschappen ingestelde beroepen verworpen op grond dat de Commissioners terecht van mening waren dat de betrokken transacties niet binnen de

werkingssfeer van de BTW vielen. Het oordeelde dat een ondernemer geen recht heeft op teruggaaf van de BTW die in een eerder stadium is betaald over goederen die hij vervolgens heeft doorverkocht aan ondernemingen die buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, wanneer zich een gebrekige ondernemer of een ondernemer die een BTW-nummer heeft gekaapt, in de keten van leveringen bevindt, zelfs 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 toe-eigening van het BTW-nummer, en ook wanneer de ketens van leveringen waarvan de aan- en verkopen van de betrokken ondernemer een schakel waren, buiten zijn weten om deel uitmaakten van een door derden gepleegde „carrouselfraude".

17 Tegen de uitspraak van het VAT and Duties Tribunal, London, hebben Optigen en Fulcrum bij de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, hoger beroep ingesteld.

18 Blijkens de verwijzingsbeslissing in zaak C-484/03 hebben de Commissioners gesteld dat aangezien de ketens van leveringen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, fraude tot doel hadden, alle handelingen waaruit deze bestonden, met inbegrip van die welke door Bond House zijn verricht, economische inhoud ontbeerden. Aangezien onwettige transacties niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen, gaat het bij de in een eerder stadium door Bond House aan haar leveranciers uit hoofde van de BTW betaalde bedragen derhalve niet om BTW-betalingen, en heeft deze vennootschap dus geen recht op teruggaaf van deze bedragen.

19 In augustus 2002 heeft Bond House tegen de beslissing van de Commissioners beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, Manchester.

20 Bij uitspraak van 29 april 2003, gewijzigd bij addendum van 8 mei 2003, heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, geoordeeld dat 26 van de 27 aankopen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet konden worden beschouwd als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn en bijgevolg waren uitgesloten van de

werkingssfeer van de BTW. Het heeft vastgesteld dat deze aankopen deel uitmaakten van een reeks handelingen met een frauduleus oogmerk. Zelfs wanneer Bond House geen weet had van dit oogmerk en geen enkele overtreding had begaan, ontberen deze handelingen economische inhoud en moeten zij volgens objectieve criteria worden beoordeeld. Het is dus van geen belang dat verzoekster in het hoofdgeding geen overtreding heeft begaan. Ten slotte kan Bond House niet het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen inroepen ter ondersteuning van haar verzoek om teruggaaf van de voorbelasting en hebben de Commissioners, door voornoemde verzoekster deze teruggaaf te weigeren, noch het beginsel van evenredigheid of van rechtszekerheid, noch de rechten van de mens geschonden.

21 Tegen deze uitspraak heeft Bond House hoger beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division.

Prejudiciële vragen en procedure voor het Hof

22 In de zaken C-354/03 en C-355/03 merkt de verwijzende rechterlijke instantie op dat de feiten in de hoofdgedingen als vaststaand worden beschouwd. Zij merkt de volgende feiten als relevant aan:

— Er was sprake van „carrouselfraude".

— Optigen en Fulcrum waren onschuldige partijen die niet betrokken waren bij deze fraude, waarvan zij geen kennis hadden en waarvan zij geen kennis behoefden te hebben, anders dan gewone kopers van een ondernemer en gewone verkopers aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap.

— Optigen en Fulcrum hadden geen enkel contact met de gebrekige ondernemer of de ondernemer die een gekaapt BTW-nummer heeft gebruikt.

— De 9 aankopen door Fulcrum waarvoor de teruggaaf van de BTW was geweigerd, zagen er voor Fulcrum niet anders uit dan haar 467 andere aankopen gedurende het relevante kwartaal.

— Op het tijdstip waarop Optigen en Fulcrum de goederen kochten en de voorbelasting betaalden, was de „carrousel" nog onvolledig en was er nog geen sprake van een „verdwenen" gebrekige ondernemer, zodat één van deze omstandigheden zich eventueel niet had kunnen voordoen.

23 In zaak C-484/03 merkt de verwijzende rechterlijke instantie op dat Bond House een beperkt aantal feitelijke vaststellingen of gevolgtrekkingen van het VAT and Duties Tribunal, Manchester, betwist. Onder meer de volgende feiten worden niet betwist:

— Bond House stond in hoog aanzien bij de Commissioners en werd van geen enkele BTW-fraude verdacht.

— Deze vennootschap had geen weet van de door de Commissioners gestelde fraude en handelde niet roekeloos.

— Bond House heeft geen zaken gedaan met enige leverancier van wie de Commissioners beweren dat hij frauduleus heeft gehandeld.

— Alle handelingen die door Bond House zijn verricht en die welke plaatsvonden vóór en nadat deze onderneming de betrokken goederen had gekocht en verkocht, waren echte handelingen: de goederen in kwestie en de betalingen ervoor verwisselden bij elke gelegenheid van hand.

— De handelingen waarvan het VAT and Duties Tribunal, Manchester, oordeelde dat deze economische inhoud ontbeerden, verschilden niet van andere door Bond House verrichte handelingen waarvan de economische inhoud niet werd betwist, aangezien er geen bewijs was dat deze deel uitmaakten van een „carrouselfraude".

24 Bond House betoogt in wezen dat, aangezien de aankopen en leveringen waarop het hoofdgeding betrekking heeft, ook werkelijk plaats hebben gevonden, niet kan worden gesteld dat het daarbij niet ging om „leveringen" of „economische activiteiten" voor BTW-doeleinden, enkel omdat er, ergens anders in de keten van leveringen en zonder dat Bond House hier weet van had, een fraudeur was die een klant BTW in rekening had gebracht, maar niet bij de Commissioners had voldaan. Verder is er geen enkele reden om aan te nemen dat de handelingen die plaatsvonden voordat of nadat de fraude werd gepleegd, en waarbij personen betrokken waren die geen weet hadden van de fraude of de fraudeur, deel uitmaakten van de fraude of het plan van de fraudeur. De uitspraak van het VAT and Duties Tribunal, Manchester, strookt niet met het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Als middel om fraude te bestrijden is deze uitspraak onevenredig en kan zij, in strijd met artikel 28 EG, het legitieme handelsverkeer ontmoedigen. Voormelde uitspraak is ook in strijd met het beginsel van de rechtszekerheid, omdat belastingplichtigen niet langer met enige mate van zekerheid facturen met BTW kunnen uitschrijven of hun BTW-aangifte kunnen invullen.

25 De Commissioners betogen in wezen dat handelingen die deel uitmaken van een „carrouselfraude", geen economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn zijn. De 26 handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, ontberen dus economische inhoud en vallen buiten de werkingssfeer van die richtlijn. Deze

handelingen maken geen deel uit van een „economische activiteit" en zijn evenmin „leveringen" aan of door Bond House. De beslissing om laatstgenoemde de betrokken BTW niet terug te betalen, houdt geen schending van de beginselen van evenredigheid of rechtszekerheid in en maakt geen inbreuk op de eerbiediging van de rechten van de mens.

26 In deze omstandigheden heeft de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, besloten de behandeling van de zaken te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

In de zaken C-354/03 en C-355/03:

„1) Moet in het kader van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, en gelet op de [Eerste] richtlijn [...] en de [Zesde] richtlijn [...], het recht van een ondernemer op een krediet voor de betaling van BTW over een handeling worden beoordeeld aan de hand van:

a) uitsluitend de specifieke handeling waarbij de ondernemer betrokken was, met inbegrip van diens motieven om de handeling te verrichten, of

b) alle handelingen, met inbegrip van daaropvolgende handelingen, die een cirkelvormige leveringsketen vormen waarvan de specifieke handeling deel uitmaakt, daaronder begrepen de motieven van andere deelnemers in de keten, die de handelaar niet kent en/of niet kan kennen, en/of

c) het frauduleuze handelen en de frauduleuze opzet, vóór of na de specifieke handeling, van andere deelnemers in de cirkelvormige keten, van wier betrokkenheid de ondernemer zich niet bewust is en wier handelen en opzet de ondernemer niet kent en/of niet kan kennen, of

d) een ander criterium en, zo ja, welk?

2) Maakt het van de BTW-regeling uitsluiten van handelingen die door een onschuldige partij zijn verricht, maar die schakels vormen in een carrouselfraude door anderen, inbreuk op de algemene beginselen van evenredigheid, gelijke behandeling of rechtszekerheid?"

In zaak C-484/03:

„1) Gelet op de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht (in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel) en op artikel 28 [EG]:

a) was appellante, in de relevante omstandigheden, een ‚als zodanig handelende belastingplichtige' in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, toen zij bij de 26 handelingen de computerchips verwierf van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde verkopers en deze verkocht aan de buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde afnemers?

b) verrichtte appellante, in de relevante omstandigheden, een ‚economische activiteit' in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, toen zij bij de 26 handelingen de computerchips verwierf van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde verkopers en deze verkocht aan de buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde afnemers?

c) was, in de relevante omstandigheden, de verwerving door appelante bij de 26 handelingen van de computerchips van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde verkopers, een ‚levering van een goed' aan appellante in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn?

d) was, in de relevante omstandigheden, de verkoop door appellante bij de 26 handelingen van de computerchips aan de buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde afnemers, een ‚levering van een goed' door appellante in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn?

2) Is er, gelet op de antwoorden op vraag 1, sub a tot en met d, sprake van schending van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht (in het bijzonder het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel)?"

27 Bij beschikking van de president van het Hof van 19 september 2003 zijn de zaken C-354/03 en C-355/03 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

28 Vervolgens zijn bij beschikking van de president van het Hof van 15 juni 2004 deze zaken gevoegd met zaak C-484/03 voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de eerste vragen

29 Met zijn eerste vraag in elk van de zaken wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of handelingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, die niet zelf het voorwerp van BTW-fraude zijn, maar die deel uitmaken van een keten

van leveringen waarvan een andere, hieraan voorafgaande of hierop volgende handeling, wel het voorwerp van een dergelijke fraude is, zonder dat de marktdeelnemer die de eerstgenoemde handelingen verricht dit weet of kan weten, leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn vormen, en of in dergelijke omstandigheden het recht van die marktdeelnemer op aftrek van de voorbelasting mag worden beperkt.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

30 Volgens Optigen en Fulcrum moet in het kader van het gemeenschappelijk BTW-stelsel en gelet op de Eerste en de Zesde richtlijn, het recht van een ondernemer op teruggaaf van de over een handeling betaalde belasting worden beoordeeld in het licht van de specifieke handeling waaraan de ondernemer heeft deelgenomen, met inbegrip van zijn motieven om daaraan deel te nemen, en niet onder verwijzing naar vroegere of latere handelingen waarvan die ondernemer geen kennis heeft en geen kennis kan hebben, noch onder verwijzing naar frauduleus handelen en frauduleuze opzet van andere ondernemers, wier betrokkenheid voormelde ondernemer onbekend is en waarvan hij geen kennis heeft en/of geen kennis kan hebben.

31 Volgens Bond House moet de eerste vraag in zaak C-484/03 bevestigend worden beantwoord.

32 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat in het kader van het gemeenschappelijk BTW-stelsel en gelet op de Eerste en de Zesde richtlijn, het recht van een ondernemer op teruggaaf van de over een handeling betaalde belasting moet worden beoordeeld in het licht van alle handelingen, met inbegrip van de latere handelingen, die een cirkelvormige keten van leveringen vormen, waarvan de specifieke handeling deel uitmaakt, rekening houdend met de drijfveren van andere schakels in de keten die deze ondernemer niet kent en/of niet kan kennen, en het

frauduleus handelen en de frauduleuze opzet, vóór of na de specifieke handeling, van andere schakels in de cirkelvormige keten wier betrokkenheid voormelde ondernemer onbekend is en waarvan hij geen kennis heeft en/of geen kennis kan hebben. Alle handelingen die deel uitmaken van een cirkelvormige keten van leveringen, die uitsluitend strekt tot het plegen van BTW-fraude, vallen dan ook geheel buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en de omstandigheid dat bij een aantal van deze handelingen een onschuldige ondernemer is betrokken, kan deze handelingen niet onder de werkingssfeer van voormelde richtlijn brengen.

33 De Tsjechische regering stelt dat met handelingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, een onwettig doel wordt nagestreefd, zodat deze niet als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn kunnen worden beschouwd.

34 Volgens de Deense regering staat het aan de belastingplichtige die de aan de „levering van een goed" verbonden BTW wenst af te trekken, om aan te tonen dat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken in concreto is overgedragen aan de belanghebbende, en dat in een gesloten kring verrichte transacties niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen, aangezien de betrokkene, door in een dergelijke kring te stappen, niet als belastingplichtige handelt.

35 De Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt dat in het kader van het gemeenschappelijk BTW-stelsel en gelet op de Eerste en de Zesde richtlijn, het recht van een ondernemer op teruggaaf van de over een handeling betaalde BTW moet worden beoordeeld in het licht van de specifieke handeling waaraan deze ondernemer heeft deelgenomen. De handelingen waarvan hij geen weet heeft en het frauduleus handelen of de frauduleuze opzet van andere schakels in de keten van leveringen, wier betrokkenheid hem onbekend is, tasten dit recht niet aan. Hieruit volgt dat de uitsluiting van het BTW-stelsel van een handeling die als belastbare handeling moet worden aangemerkt, strijdig is met de Zesde richtlijn.

Beoordeling door het Hof

36 De Zesde richtlijn heeft een gemeenschappelijk BTW-stelsel ingevoerd dat onder meer is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie met name arrest van 26 juni 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38).

37 Dienaangaande kent de Zesde richtlijn aan de BTW een zeer ruime werkingssfeer toe, nu artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, niet alleen betrekking heeft op de invoer van goederen, maar ook op de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

38 Wat om te beginnen het begrip „levering van goederen" betreft, preciseert artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn dat de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken als dergelijke levering wordt beschouwd.

39 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak (zie met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 21 april 2005, C-25/03, HE, Jurispr. blz. I-3123, punt 64).

40 Voorts wordt volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

41 Het begrip „economische activiteiten" wordt in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn omschreven als „alle" werkzaamheden van een fabrikant, ondernemer of dienstverrichter, en omvat volgens de rechtspraak alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting (zie met name arrest van 4 december 1990, Van Tiem, C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17, en arrest MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, reeds aangehaald, punt 42).

42 Wat ten slotte het begrip „als zodanig handelende belastingplichtige" betreft, volgt uit de rechtspraak dat een belastingplichtige in deze hoedanigheid handelt wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit (zie in die zin arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punt 17, en 29 april 2004, EDM, C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 66).

43 Zoals het Hof heeft vastgesteld in punt 26 van het arrest van 12 september 2000, Commissie/Griekenland (C-260/98, Jurispr. blz. I-6537), blijkt uit de definities van de begrippen belastingplichtige en economische activiteiten, dat het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan (zie ook arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 8, alsook in die zin met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 38).

44 De facto blijkt uit bovenstaande analyse en die van de begrippen leveringen van goederen en als zodanig handelende belastingplichtige dat deze begrippen, die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, alle een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast.

45 Zoals het Hof heeft vastgesteld in punt 24 van het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983), zou een verplichting voor de belastingadministratie om te onderzoeken wat de belastingplichtige precies voorheeft, ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel: de rechtszekerheid garanderen en de verrichtingen rond de toepassing van de BTW vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling.

46 Het zou a fortiori in strijd met voormelde doelstellingen zijn, wanneer de belastingadministratie, teneinde uit te maken of een bepaalde handeling een levering door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit vormt, verplicht was rekening te houden met het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of met de eventuele frauduleuze aard, waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben, van een andere handeling uit deze keten, die voorafgaat aan of volgt op de door voormelde belastingplichtige verrichte handeling.

47 Zoals de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet iedere handeling op zichzelf worden beschouwd en kan de aard van een bepaalde handeling uit de keten van leveringen niet worden gewijzigd door vroegere of latere gebeurtenissen.

48 Wat de door de regering van het Verenigd Koninkrijk aangevoerde rechtspraak betreft volgens welke 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 (zie met name arresten van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 39, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 46), volstaat het vast te stellen dat, zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie heeft opgemerkt, deze rechtspraak betrekking heeft op de kwestie van het voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten

en dus om deze te verrichten, en niet op de kwestie van het met deze activiteiten nagestreefde doel.

49 Wat het argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk betreft, dat is ontleend aan de rechtspraak van het Hof, volgens welke illegale transacties zijn onderworpen aan de BTW, zij eraan herinnerd dat deze rechtspraak betrekking heeft op goederen die wegens hun aard en hun bijzondere kenmerken niet in het legale handelsverkeer mogen worden gebracht of in de economische kringloop mogen komen. Voorts is het vaste rechtspraak dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. Hieruit volgt dat het feit dat een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, op zich niet meebrengt dat deze van de belastingheffing wordt uitgezonderd. Voor een dergelijke uitzondering is alleen plaats in specifieke situaties, waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen of diensten elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is (zie met name arresten van 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië", C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punten 14 en 21, en 29 juni 2000, Salumets e.a., C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punt 19).

50 Vaststaat evenwel dat dit niet het geval is voor de computerchips waarom het in de hoofdgedingen gaat.

51 Hieruit volgt dat handelingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, die zelf niet in het kader van de BTW-fraude zijn verricht, leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn vormen, voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop voormelde begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard, waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben, van een andere handeling uit deze keten van leveringen, die voorafgaat aan of volgt op de door voormelde belastingplichtige verrichte handeling.

52 Het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht op aftrek van de voorbelasting kan evenmin worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, BTW-fraude is of wordt gepleegd.

53 Zoals het Hof meermaals heeft verklaard, maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, namelijk integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 43).

54 Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde BTW al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting (zie in die zin beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 26). Volgens vaste rechtspraak van het Hof schrijft het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat voortvloeit uit de artikelen 2 van de Eerste en de Zesde richtlijn, voor dat bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd is, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie met name arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 29, en arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 37).

55 Op de eerste prejudiciële vraag in elke van deze zaken moet dan ook worden geantwoord dat handelingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, die niet zelf het voorwerp van BTW-fraude zijn, leveringen van goederen door een als

zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn vormen, voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop voormelde begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard, waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben, van een andere handeling uit deze keten, die voorafgaat aan of volgt op de door voormelde belastingplichtige verrichte handeling. Het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht op aftrek van de voorbelasting, kan niet worden aangetast door het feit dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, BTW-fraude is of wordt gepleegd.

Beantwoording van de tweede vragen

56 Gelet op het antwoord op de eerste vraag in elk van de zaken, behoeft de tweede vraag in elk van deze zaken geen beantwoording.

Kosten

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

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

Handelingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, die niet zelf het voorwerp van fraude met belasting over de toegevoegde waarde zijn, vormen leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop voormelde begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard, waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben, van een andere handeling uit deze keten, die voorafgaat aan of volgt op de door voormelde belastingplichtige verrichte handeling. Het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht op aftrek van de voorbelasting, kan niet worden aangetast door het feit dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, fraude met belasting over de toegevoegde waarde is of wordt gepleegd.

ondertekeningen