ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

3 oktober 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aankoop van levensmiddelen – Aftrek van voorbelasting – Weigering van aftrek – Mogelijkerwijs fictieve leverancier – Btw-fraude – Vereisten betreffende de kennis van de koper – Verordening (EG) nr. 178/2002 – Verplichtingen inzake traceerbaarheid van levensmiddelen en identificatie van de leverancier – Verordeningen (EG) nr. 852/2004 en (EG) nr. 882/2004 – Registratieverplichtingen van de exploitanten van levensmiddelenbedrijven – Invloed op het recht op btw-aftrek”

In zaak C-329/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) bij beslissing van 10 mei 2018, ingekomen bij het Hof op 17 mei 2018, in de procedure

Valsts ieņēmumu dienests

tegen

SIA „Altic”,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, F. Biltgen (rapporteur), J. Malenovský, C. G. Fernlund en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: M. Aleksejev, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 maart 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– SIA „Altic”, vertegenwoordigd door A. Purmalis, advokāts,

– de Letse regering, vertegenwoordigd door I. Kucina en V. Soņeca als gemachtigden,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door L. Aguilera Ruiz als gemachtigde,

* Procestaal: Lets.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė en A. Sauka als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 mei 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Valsts ieņēmumu dienests (Letse belastingdienst; hierna: „belastingdienst") en SIA „Altic" betreffende een aan Altic opgelegde aanslag ter hoogte van de voorbelasting die Altic in verband met de aankoop van koolzaad heeft afgetrokken, vermeerderd met een boete en vertragingsrente.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„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".

4 Artikel 178, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur".

5 In artikel 273, eerste alinea, van deze richtlijn staat te lezen:

„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."

6 De overwegingen 28 en 29 van verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB 2002, L 31, blz. 1), zijn als volgt verwoord:

„(28) De ervaring heeft geleerd dat de werking van de interne markt voor levensmiddelen en diervoeders in het gedrang kan komen als het onmogelijk is levensmiddelen en diervoeders te traceren. Daarom moet er bij de diervoeder- en levensmiddelenbedrijven een alomvattend systeem worden ingesteld, zodat producten op gerichte en nauwkeurige wijze uit de handel kunnen worden genomen of de consumenten of controlefunctionarissen adequaat kunnen worden geïnformeerd, waardoor in geval van voedselveiligheidsproblemen een eventuele onnodige verdergaande verstoring wordt vermeden.

(29) Levensmiddelen- en diervoederbedrijven, met inbegrip van importeurs, moeten ten minste het bedrijf kunnen identificeren dat hun het levensmiddel, het diervoeder, het dier of de stof heeft geleverd dat of die in een levensmiddel of diervoeder kan worden opgenomen, zodat bij naspeuringen de traceerbaarheid in alle stadia gewaarborgd is."

7 Ter toepassing van deze verordening wordt in artikel 3, punt 15, ervan „traceerbaarheid" gedefinieerd als „mogelijkheid om een levensmiddel, diervoeder, voedselproducerend dier of stof die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin wordt verwerkt, door alle stadia van de productie, verwerking en distributie te traceren en te volgen".

8 Artikel 17, lid 2, derde alinea, van de verordening bepaalt:

„Voorts stellen de lidstaten de regels vast inzake maatregelen en sancties in geval van overtredingen van de wetgeving inzake levensmiddelen en diervoeder. De maatregelen en sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn."

9 Artikel 18 van deze verordening, met het opschrift „Traceerbaarheid", is als volgt verwoord:

„1. Levensmiddelen, diervoeders, voedselproducerende dieren en alle andere stoffen die bestemd zijn om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin worden verwerkt, zijn in alle stadia van de productie, verwerking en distributie traceerbaar.

2. De exploitanten van levensmiddelenbedrijven en diervoederbedrijven moeten kunnen nagaan wie hun levensmiddelen, diervoeders, voedselproducerende dieren of andere stoffen die bestemd zijn om in levensmiddelen of diervoeders te worden verwerkt of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin worden verwerkt, heeft geleverd.

Hiertoe moeten deze exploitanten beschikken over systemen en procedures met behulp waarvan deze informatie op verzoek aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt.

[...]"

10 In artikel 6, lid 2, van verordening (EG) nr. 852/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne (PB 2004, L 139, blz. 1), wordt het volgende bepaald:

„In het bijzonder stelt elke exploitant van een levensmiddelenbedrijf de bevoegde autoriteit op de door haar met het oog op registratie voorgeschreven wijze op de hoogte van elke inrichting die onder zijn beheer enigerlei activiteit in de stadia van de productie, verwerking en distributie van levensmiddelen uitvoert.

Exploitanten van levensmiddelenbedrijven zorgen er tevens voor dat de bevoegde autoriteit altijd over actuele informatie over de inrichtingen beschikt, onder meer door elke wezenlijke wijziging van de activiteiten en elke sluiting van een bestaande inrichting te melden."

11 Artikel 31, lid 1, van verordening (EG) nr. 882/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake officiële controles op de naleving van de wetgeving inzake diervoeders en levensmiddelen en de voorschriften inzake diergezondheid en dierenwelzijn (PB 2004, L 165, blz. 1, met rectificatie in PB 2004, L 191, blz. 1), luidt als volgt:

„a) De bevoegde autoriteiten stellen de procedures vast die door de exploitanten van diervoeder- en levensmiddelenbedrijven moeten worden gevolgd voor de registratie van hun inrichtingen, overeenkomstig verordening (EG) nr. 852/2004, richtlijn 95/69/EG [van de Raad van 22 december 1995 houdende vaststelling van de voorwaarden en bepalingen voor de erkenning en de registratie van bedrijven en tussenpersonen in de sector diervoeding en tot wijziging van de richtlijnen 70/524/EEG, 74/63/EEG, 79/373/EEG en 82/471/EEG (PB 1995, L 332, blz. 15], of overeenkomstig de toekomstige verordening inzake diervoederhygiëne.

b) Zij stellen een lijst op van de exploitanten van diervoeder- en levensmiddelenbedrijven die zij geregistreerd hebben, en houden die bij. Indien dergelijke lijsten reeds voor andere doeleinden voorhanden zijn, mogen zij ook voor de toepassing van deze verordening worden gebruikt."

Lets recht

12 Artikel 10, lid 1, punt 1, van de likums par pievienotās vērtības nodokli (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, luidt als volgt:

„Alleen wie als belastingplichtige bij de [belastingadministratie] is geregistreerd, heeft het recht om in zijn btw-aangifte, op het aan de schatkist verschuldigde bedrag, als voorbelasting het bedrag aan belasting in mindering te brengen dat staat aangegeven op de facturen die door andere belastingplichtigen zijn uitgeschreven voor goederen of diensten die hij van hen heeft afgenomen voor zijn eigen belastbare handelingen, daaronder begrepen in het buitenland verrichte handelingen die belastbaar zouden zijn geweest indien zij op het nationale grondgebied waren verricht."

13 Artikel 10, lid 1^2, van deze wet luidt als volgt:

„Het belastingbedrag dat staat aangegeven op de facturen voor ontvangen goederen en diensten is aftrekbaar na ontvangst van de desbetreffende factuur of na vooruitbetaling van het bedrag van de op de factuur vermelde belasting."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Altic heeft in juli en augustus 2011 koolzaad gekocht bij SIA „Sakorex" en in oktober 2011 bij SIA „Ulmar". Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze ondernemingen met Altic contact hebben opgenomen onder verwijzing naar advertenties van Altic in de media en op internet. Het koolzaad is ontvangen en opgeslagen in een silo van SIA „Vendo". Altic heeft de over deze aankopen voldane btw afgetrokken.

15 Na een inspectie bij Altic was de belastingdienst van mening dat deze aankopen niet daadwerkelijk hadden plaatsgevonden en heeft deze Altic gelast de afgetrokken btw te betalen, evenals een boete en vertragingsrente.

16 De administratīvā rajona tiesa (regionale bestuursrechter in eerste aanleg, Letland) heeft het beroep van Altic tot nietigverklaring van het besluit van de belastingdienst toegewezen. De beslissing van deze rechter werd bevestigd door de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter in tweede aanleg, Letland).

17 Deze laatste rechter heeft opgemerkt dat niet werd betwist dat het koolzaad ter opslag in de silo is ontvangen op de data en in de hoeveelheid die in de begeleidende documenten van Vendo stonden aangegeven. Hij was van oordeel dat Altic gelet op deze omstandigheden te goeder trouw had gehandeld en er volledig op vertrouwde dat Sakorex en Ulmar in staat waren om de in de overeenkomst bepaalde goederen te leveren en niet gehouden was dit te controleren. In dit verband had de belastingdienst niet aangegeven welke specifieke, uit de relevante regelgeving voortvloeiende acties Altic ten behoeve van een dergelijke controle niet had ondernomen.

18 De belastingdienst heeft beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter, namelijk de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland), en stelde in dat kader dat exploitanten van levensmiddelenbedrijven overeenkomstig verordening nr. 178/2002 iedere stof moeten kunnen identificeren die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt, of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin wordt verwerkt, en hiertoe moeten beschikken over systemen en procedures met behulp waarvan deze informatie aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt. Altic heeft haar medecontractanten evenwel niet aan de minste controle onderworpen en evenmin geverifieerd of die waren geregistreerd bij de Pārtikas un veterinārais dienests (voedsel- en veterinaire autoriteit, Letland). Hieruit volgt dat Altic wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij btw-fraude.

19 Volgens de verwijzende rechter is onbetwist dat er aanwijzingen zijn dat Sakorex en Ulmar fictieve ondernemingen zijn en dat de oorsprong van de betrokken goederen niet kan worden vastgesteld. Bijgevolg rijst de vraag of Altic wist of had moeten weten dat bij de handelingen in het hoofdgeding btw-fraude werd gepleegd.

20 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat er geen bewijs is dat het gekochte koolzaad uitsluitend was bestemd voor de productie van brandstof, zoals Altic beweert, of in elk geval niet is bewezen dat het op geen enkele wijze in de voedselketen is terechtgekomen. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat Altic met betrekking tot deze handelingen de bepalingen van verordening nr. 178/2002 moet naleven.

21 Die rechter wijst erop dat artikel 18 van deze verordening de algemene beginselen van traceerbaarheid van levensmiddelen en identificatie van de leveranciers ervan vastlegt. Met betrekking tot deze identificatie merkt hij op dat in die verordening weliswaar niet wordt gespecificeerd in hoeverre een onderneming haar leverancier moet identificeren, maar dat uit de richtsnoeren van 26 januari 2010 voor de tenuitvoerlegging van de artikelen 11, 12, 14, 17, 18, 19 en 20 van verordening nr. 178/2002, die zijn opgenomen in de conclusies van het Permanent Comité voor de voedselketen en de diergezondheid van de Europese Commissie, blijkt dat ondernemingen verplicht zijn om naam en adres van de leverancier alsook nauwkeurige gegevens over de geleverde producten bij te houden.

22 De verwijzende rechter vraagt zich echter ten eerste af of het doel van verordening nr. 178/2002, namelijk de veiligheid van levensmiddelen waarborgen, niet vereist dat een exploitant van een levensmiddelenbedrijf het bewijs levert dat hij een grotere zorgvuldigheid aan de dag legt bij de keuze van zijn medecontractant, waardoor hij verplicht zou zijn controles te verrichten met betrekking tot deze laatste – en met name zou moeten nagaan of hij bij de bevoegde autoriteiten is geregistreerd, – en ten tweede of deze exploitant bij gebreke van deze zorgvuldigheid het recht op btw-aftrek kan worden geweigerd. In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich gelet op hetzelfde doel bovendien af of het feit dat Altic de kwaliteit van de geleverde goederen heeft gecontroleerd, een dergelijke verplichting om een grondig onderzoek naar de medecontractant te verrichten, kan matigen.

23 De verwijzende rechter merkt verder op dat volgens de belastingdienst uit het feit dat Altic niet heeft gecontroleerd of de medecontractanten bij de voedsel- en veterinaire autoriteit waren geregistreerd, blijkt dat Altic wist of had moeten weten dat de handelingen in het hoofdgeding btw-fraude opleverden. Volgens de verwijzende rechter kan door de controle van de bij de verordeningen nr. 852/2004 en nr. 882/2004 voorgeschreven registratie van een levensmiddelenbedrijf weliswaar worden gewaarborgd dat dit bedrijf rechtmatig aan de voedselketen deelneemt, maar kan registratie niet uitsluiten dat dit bedrijf fictieve economische activiteiten verricht en betekent, omgekeerd, niet-registratie niet automatisch dat de economische activiteiten fictief zijn. De afwezigheid van controle staaft de gevolgtrekking van de belastingdienst dus niet definitief.

24 In die omstandigheden heeft de Augstākā tiesa de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112, gelet op het doel van verordening nr. 178/2002, namelijk het waarborgen van de voedselveiligheid (dat onder meer wordt bereikt door de traceerbaarheid van levensmiddelen te garanderen), aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de weigering van aftrek van voorbelasting wanneer een belastingplichtige die deel uitmaakt van de voedselketen, bij de keuze van zijn medecontractant geen grotere zorgvuldigheid (dan in de handelspraktijk gebruikelijk is) aan de dag heeft gelegd – wat er in wezen op neerkomt dat hij controles had moeten verrichten ten aanzien van zijn medecontractant –, maar wel de kwaliteit van de levensmiddelen heeft gecontroleerd en in die zin voldoet aan het doel van verordening nr. 178/2002?

2) Verplicht het vereiste dat is neergelegd in artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en in artikel 31 van verordening nr. 882/2004, inzake de registratie van een levensmiddelenbedrijf, wanneer dit wordt uitgelegd in het licht van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112, ertoe dat de met dit bedrijf contracterende partij controleert of dat bedrijf is geregistreerd, en is die controle relevant om te bepalen of die partij, rekening gehouden met de bijzonderheden van de handeling, wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een handeling met een fictieve onderneming?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het recht op aftrek van voorbelasting aan een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige wordt geweigerd op grond dat die niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen krachtens artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 inzake de identificatie van zijn leveranciers ten behoeve van de traceerbaarheid van levensmiddelen.

26 In de eerste plaats moet in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia was verschuldigd of voldaan over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 35 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Het recht op aftrek is een integrerend deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 36 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Naast deze materiële en formele vereisten of voorwaarden die voortvloeien uit artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 39 en 40), biedt artikel 273 de lidstaten onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid om andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

29 In de tweede plaats moet er tevens aan worden herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. Het Hof heeft geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen. Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf belastingfraude pleegt, maar dit geldt ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude (arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Het is de taak van de belastingdienst die fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de betrokken factuur heeft vastgesteld, om aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van deze factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat de ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude (arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Wat betreft de mate van oplettendheid die vereist mag worden van de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, heeft het Hof geoordeeld dat marktdeelnemers die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, moeten kunnen vertrouwen op de rechtmatigheid van deze handelingen zonder het risico te lopen hun recht op aftrek van voorbelasting te verliezen, en dat het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval afhangt welke maatregelen in een bepaald geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 53 en 59, en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

33 In het hoofdgeding heeft de belastingdienst Altic het recht op btw-aftrek geweigerd omdat hij van mening was dat de leveranciers van Altic fictieve ondernemingen waren en dat er dus sprake was van fraude met het gemeenschappelijke btw-stelsel. De belastingdienst heeft met name vastgesteld dat Altic als marktdeelnemer in de levensmiddelensector een grondige controle van haar medecontractanten moest uitvoeren overeenkomstig artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002. Niet-nakoming van die verplichting zou aantonen dat Altic wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij handelingen die met deze fraude gepaard gingen.

34 Zoals ten eerste de advocaat-generaal in punt 46 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is er in richtlijn 2006/112 echter geen rechtsgrondslag te vinden voor de weigering van het recht op btw-aftrek als gevolg van het feit dat de uit die bepaling van verordening nr. 178/2002 voortvloeiende verplichtingen

niet in acht zijn genomen. De verplichtingen van verordening nr. 178/2002 houden namelijk geen verband met de materiële en formele vereisten of voorwaarden voor het recht op aftrek die in richtlijn 2006/112 worden gesteld. Evenmin volgt uit de gegevens waarover het Hof beschikt dat deze weigering is gebaseerd op de relevante nationale btw-wetgeving.

35 Ten tweede moet, aangaande het feit dat Altic volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter betrokken was bij de voedselketen en dus de bepalingen van verordening nr. 178/2002 in acht moest nemen, worden opgemerkt dat met de in artikel 18, lid 2, van deze verordening neergelegde verplichting inzake de traceerbaarheid van levensmiddelen een ander doel wordt nagestreefd dan de opsporing van btw-fraude. Uit de overwegingen 28 en 29 van deze verordening volgt immers dat de verplichting tot identificatie van levensmiddelenleveranciers ervoor moet zorgen dat levensmiddelen op gerichte en nauwkeurige wijze uit de handel kunnen worden genomen en de consumenten of controlefunctionarissen adequaat kunnen worden geïnformeerd, teneinde eventuele onnodige en verdergaande verstoringen op de interne markt te vermijden. Niet-nakoming van deze verplichting kan overeenkomstig artikel 17, lid 2, derde alinea, van die verordening leiden tot nationaalrechtelijke sancties.

36 Hieruit volgt dat een dergelijke verplichting als zodanig niet kan worden beschouwd als een maatregel waarvan de toepassing redelijkerwijs van een belastingplichtige kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat zijn handelingen niet gepaard gaan met fraude ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals de advocaat-generaal in punt 56 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan derhalve de eventuele schending van deze verplichting op zich niet automatisch rechtvaardigen dat deze belastingplichtige aftrek van btw wordt geweigerd.

37 In deze context dient er bovendien aan te worden herinnerd dat de verplichting van artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 volgens de bewoordingen van deze bepaling inhoudt dat van alle levensmiddelen moet kunnen worden nagegaan welke leverancier deze heeft geleverd en dat er systemen en procedures moeten worden ingevoerd met behulp waarvan deze informatie op verzoek aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt.

38 Wat de voor deze identificatie vereiste gegevens betreft, moet worden vastgesteld dat hiermee het in punt 35 van dit arrest beschreven traceerbaarheidsdoel moet kunnen worden gerealiseerd, zodat het in beginsel volstaat om leveranciers te identificeren met naam en adres. Hieruit volgt dat het argument dat door de belastingdienst is aangevoerd voor de verwijzende rechter en door de Letse regering is uiteengezet in haar schriftelijke opmerkingen, namelijk dat deze verordening in het algemeen een grondige controle van de medecontractant vereist, niet kan worden aanvaard.

39 Dit is alleen anders wanneer naar behoren wordt vastgesteld dat de koper van de betrokken levensmiddelen wegens bijzondere omstandigheden ernstige twijfels had moeten hebben over het werkelijke bestaan en de ware identiteit van de leverancier ervan, die de koper op grond van verordening nr. 178/2002 verplicht moet vaststellen op een wijze die hem zekerheid over die identiteit verschaft, hetgeen de verwijzende rechter in voorkomend geval dient na te gaan.

40 In dat geval kan deze omstandigheid een van vele aanwijzingen zijn die er samen en eensluidend op wijzen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude.

41 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het recht op aftrek van voorbelasting aan een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige wordt geweigerd op de enkele grond dat hij niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen krachtens artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 inzake de identificatie van zijn leveranciers ten behoeve van de traceerbaarheid van levensmiddelen, waarbij ervan wordt uitgegaan dat die weigeringsgrond naar behoren is vastgesteld, hetgeen de verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan. Indien deze

verplichtingen niet in acht zijn genomen, kan dat echter een van vele elementen zijn die er samen en eensluidend op wijzen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan.

Tweede vraag

42 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige niet heeft gecontroleerd of zijn leveranciers bij de bevoegde autoriteiten zijn geregistreerd overeenkomstig artikel 6, lid 2, van verordening nr. 852/2004 en artikel 31, lid 1, van verordening nr. 882/2004, dit relevant is voor de vaststelling of de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude.

43 In dit verband wordt in artikel 6, lid 2, van verordening nr. 852/2004 bepaald dat elke exploitant van een levensmiddelenbedrijf de bevoegde autoriteit met het oog op registratie op de hoogste stelt van al zijn inrichtingen die enigerlei activiteit in de stadia van de productie, verwerking en distributie van levensmiddelen uitvoeren. Overeenkomstig artikel 31, lid 1, onder a) en b), van verordening nr. 882/2004 dienen de bevoegde autoriteiten de procedures vast te stellen die door deze exploitanten moeten worden gevolgd voor de registratie van hun inrichtingen, en een lijst bij te houden van de geregistreerde exploitanten.

44 Vastgesteld moet worden dat deze verordeningen nr. 852/2004 en nr. 882/2004 een marktdeelnemer in de levensmiddelensector er niet toe verplichten na te gaan of zijn leveranciers geregistreerd zijn overeenkomstig de vereisten van deze verordeningen. Uit richtlijn 2006/112 vloeit een dergelijke controleverplichting evenmin voort voor de toepassing van de btw-aftrek.

45 Zoals in herinnering is gebracht in punt 31 van het onderhavige arrest kan de belastingdienst die fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de factuur heeft vastgesteld, en probeert aan te tonen dat de ontvanger van deze factuur wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude, niet van deze ontvanger eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50).

46 In dit verband heeft het Hof al geoordeeld dat een belastingdienst van de belastingplichtige die gebruik wil maken van het recht op btw-aftrek niet kan eisen dat hij documenten overlegt die afkomstig zijn van zijn leverancier van vee en de oormerken vermelden van de dieren waarop het identificatie- en registratiesysteem van toepassing is dat is ingevoerd bij verordening (EG) nr. 1760/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 17 juli 2000 tot vaststelling van een identificatie- en registratieregeling voor runderen en inzake de etikettering van rundvlees en rundvleesproducten en tot intrekking van verordening (EG) nr. 820/97 van de Raad (PB 2000, L 204, blz. 1) (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punt 42).

47 Evenzo kan de belastingdienst, teneinde te bewijzen dat een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige wist of had moeten weten dat zijn leveranciers betrokken waren bij btw-fraude, van deze belastingplichtige niet verlangen dat hij controleert of deze leveranciers hebben voldaan aan de registratieverplichtingen die het Unierecht inzake de regulering van levensmiddelen hun oplegt.

48 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige niet heeft gecontroleerd of zijn leveranciers bij de bevoegde autoriteiten zijn geregistreerd overeenkomstig

artikel 6, lid 2, van verordening nr. 852/2004 en artikel 31, lid 1, van verordening nr. 882/2004, dit niet relevant is voor de vaststelling of de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het recht op aftrek van voorbelasting aan een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige wordt geweigerd op de enkele grond dat hij niet heeft voldaan aan de verplichtingen inzake de identificatie van zijn leveranciers ten behoeve van de traceerbaarheid van levensmiddelen, die op hem rusten krachtens artikel 18, lid 2, van verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden, waarbij ervan wordt uitgegaan dat die weigeringsgrond naar behoren is vastgesteld, hetgeen de verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan. Indien deze verplichtingen niet in acht zijn genomen, kan dat echter een van vele elementen zijn die er samen en eensluidend op wijzen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van fraude met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (btw), hetgeen de verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan.**

2) **Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige niet heeft gecontroleerd of zijn leveranciers bij de bevoegde autoriteiten zijn geregistreerd overeenkomstig artikel 6, lid 2, van verordening (EG) nr. 852/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne en artikel 31, lid 1, van verordening (EG) nr. 882/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake officiële controles op de naleving van de wetgeving inzake diervoeders en levensmiddelen en de voorschriften inzake diergezondheid en dierenwelzijn, dit niet relevant is voor de vaststelling of de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude.**

ondertekeningen