ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

18 maart 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Onterecht gefactureerde belastingen – Goede trouw van de opsteller van de factuur – Gevaar voor derving van belastingontvangsten – Verplichting voor de lidstaten om te voorzien in de mogelijkheid van herziening van onterecht gefactureerde belasting – Beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid”

In zaak C-48/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 15 november 2019, ingekomen bij het Hof op 28 januari 2020, in de procedure

UAB „P.”

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), vicepresident van het Hof, en M. Safjan, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– UAB „P.”, vertegenwoordigd door D. Kosacka, doradca podatkowy,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

* Procestaal: Pools.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en J. Szczodrowski als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 203 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), alsmede van het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen UAB „P." (hierna: „P.") en de Dyrektor Izby Skarbowej w B. (directeur van de belastingkamer B., Polen) over de betaling van onterecht gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 203 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt."

Pools recht

4 Artikel 108, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2004, nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (Dz. U. 2016, volgnr. 710) (hierna: „btw-wet"), luidt als volgt:

„De btw is verschuldigd door een rechtspersoon, een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon die een factuur uitreikt waarop deze belasting wordt vermeld."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

5 P. is een in Litouwen gevestigde vennootschap die zogenoemde tankpassen of tankkaarten ter beschikking stelde van Litouwse transportbedrijven, waarmee deze transportbedrijven brandstof konden tanken bij bepaalde tankstations in Polen.

6 Aangezien P. van mening was dat haar bedrijfsactiviteit erin bestond brandstof aan te kopen bij Poolse tankstations om deze vervolgens door middel van tankkaarten door te verkopen aan Litouwse transportbedrijven, heeft P. aan deze transportbedrijven facturen voor levering van brandstof uitgereikt en daarop een btw-bedrag vermeld.

7 Bij besluit van 27 juni 2014 heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (hoofd van de belastingdienst Białystok, Polen) de btw-verplichtingen van P. voor de periode van maart tot en met december 2011 vastgesteld, alsmede de te veel betaalde belasting voor de periode van maart tot en met juni 2011 en het op grond van artikel 108 van de btw-wet te betalen bedrag. Voorts was hij van oordeel dat P. geen gebruik kon maken van het recht op aftrek van de voorbelasting op de facturen die door de tankstations voor de aankoop van brandstof waren uitgereikt.

8 P. heeft tegen dit besluit bezwaar aangetekend bij de Dyrektor Izby Skarbowej w B. (directeur van de belastingkamer B., Polen).

9 Bij besluit van 2 oktober 2014 heeft de directeur van de belastingkamer B. het besluit van het hoofd van de belastingdienst van Białystok van 27 juni 2014 nietig verklaard, op grond dat de plaats van btw-heffing over de activiteiten van verzoekster in het hoofdgeding in strijd met de voorschriften van de btw-wet was vastgesteld. Tevens heeft hij de zaak inhoudelijk bekeken en de btw-verplichtingen van P. vastgesteld.

10 In zijn besluit van 2 oktober 2014 heeft de directeur van de belastingkamer B., in navolging van het hoofd van de belastingdienst Białystok, bevestigd dat P. geen brandstof had gekocht of geleverd in Polen. Volgens hem werd de brandstof door de Poolse tankstations rechtstreeks aan de Litouwse transportbedrijven verstrekt, die met de bij P. gekochte tankkaarten brandstof tankten in deze benzinestations en daarbij volledig vrij waren in hun keuze van met name de hoeveelheid en het soort brandstof. De eigenlijke activiteit van P. bestond dus in het financieren van de met behulp van tankkaarten verrichte aankoop van brandstof door Litouwse transportbedrijven in die benzinestations. Deze activiteit vormt een financiële dienst die in Polen krachtens de btw-wet is vrijgesteld van btw.

11 Aangezien de door P. uitgereikte facturen niet het daadwerkelijke verloop van de transacties weergaven, heeft de directeur van de belastingkamer B. voorts ook bevestigd dat verzoekster in het hoofdgeding geen gebruik kon maken van het recht op aftrek van de voorbelasting op de door de tankstations uitgereikte facturen. Hij was tevens van oordeel dat de verkoopfacturen van P. krachtens de btw-wet leidden tot de verplichting voor P. om het daarop vermelde btw-bedrag te betalen.

12 P. heeft tegen het besluit van de directeur van de belastingkamer B. beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (regionale bestuursrechter Białystok, Polen), die dit besluit bij vonnis van 7 april 2015 nietig heeft verklaard.

13 De directeur van de belastingkamer B. heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).

14 Bij arrest van 17 februari 2017 heeft de Naczelny Sąd Administracyjny ten eerste het vonnis van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku van 7 april 2015 vernietigd, oordelende dat de regionale bestuursrechter op basis van het aan hem overgelegde dossier moet beoordelen of de belastingautoriteiten zich terecht op het standpunt hebben gesteld dat de facturering van P. het gevaar inhield dat de staat belastinginkomsten zou mislopen, en ten tweede de zaak terugverwezen voor een nieuw onderzoek.

15 Bij vonnis van 19 juli 2017 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku het beroep van P. verworpen op de grond dat het gevaar bestond dat de staat belastinginkomsten zou mislopen.

16 P. is tegen dat vonnis in beroep gegaan bij de verwijzende rechter. Onder verwijzing naar de arresten van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), en 15 mei 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), merkt de verwijzende rechter op dat de eigenlijke activiteit van P. bestond in het financieren van de door middel van tankkaarten verrichte aankoop van brandstof door haar Litouwse klanten in benzinestations en dat P. zich dus beperkte tot het aan Litouwse bedrijven verstrekken van financiële diensten die in Polen niet aan btw zijn onderworpen.

17 De verwijzende rechter wijst er evenwel op dat niet is aangetoond dat de handelwijze van P. en haar medecontractanten fraude of misbruik betreft. Het was immers op basis van een praktijk van de Poolse belastingautoriteiten dat transacties als die van P. werden behandeld als ketentransacties met betrekking tot de levering van brandstof aan transportbedrijven. Volgens deze praktijk verrichtte elk van de marktdeelnemers die bij de brandstofvoorzieningsketen was betrokken, een levering van goederen – namelijk brandstof – onder bezwarende titel, ook al was er in feite slechts sprake van één fysieke levering van goederen.

18 Volgens de verwijzende rechter kon P. op basis van die praktijk er dus van uitgaan dat zij deelnam aan een ketentransactie waarbij zij brandstof aankocht in tankstations en deze vervolgens doorverkocht aan Litouwse transportbedrijven. Deze bedrijven ontvingen van P. facturen met daarop de btw voor die brandstof en konden in Polen om teruggaaf van die btw verzoeken.

19 Voorts geeft de verwijzende rechter aan dat, aangezien het hoofdgeding betrekking heeft op de btw-aangiften van P. voor tijdvakken waarin de Poolse belastingautoriteiten handelden overeenkomstig de genoemde nationale praktijk, P. zich op goede gronden kon baseren op de uitlegging die deze autoriteiten in de vorm van rulings aan de bepalingen van de btw-wet hadden gegeven.

20 De verwijzende rechter merkt op dat P. weliswaar te goeder trouw heeft gehandeld, maar aan de Litouwse transportbedrijven in 2011 toch onjuiste facturen met daarop btw heeft uitgereikt, zodat er formeel is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 108, lid 1, van de btw-wet, dat uitvoering geeft aan artikel 203 van richtlijn 2006/112.

21 Hij brengt echter in herinnering dat volgens de rechtspraak van het Hof de opsteller van een factuur die te goeder trouw heeft gehandeld, ter waarborging van de neutraliteit van de btw de mogelijkheid moet hebben om de ten onrechte op de factuur vermelde belasting volgens een door de betrokken lidstaat vastgestelde procedure te herzien. Aangezien naar Pools recht niet in een dergelijke procedure is voorzien wanneer tegen de betrokkene een belastingprocedure is gestart, merkt de verwijzende rechter op dat P. niet de gelegenheid heeft gehad de belasting te herzien die ten onrechte was vermeld op de aan de Litouwse transportbedrijven uitgereikte facturen.

22 De verwijzende rechter wijst er daarenboven op dat indien de btw juist was geheven over de transacties tussen de tankstations, P. en de Litouwse transportbedrijven, deze bedrijven geen facturen van P. zouden hebben ontvangen waarop ten onrechte btw was vermeld, maar facturen van de tankstations voor de levering van brandstof, met daarop een btw-bedrag dat vergelijkbaar was met het btw-bedrag op de facturen van P.

23 Volgens de verwijzende rechter zou een correcte aangifte van de transacties door de bij die transacties betrokken partijen de Litouwse transportbedrijven dus ook in staat hebben gesteld te verzoeken om teruggaaf van de btw die op de door de tankstations uitgereikte facturen was

vermeld. Hieruit blijkt dat de uitreiking door P. van facturen waarop ten onrechte btw was vermeld, geen gevaar inhield dat de staat belastinginkomsten zou mislopen. De verwijzende rechter benadrukt daarentegen dat de toepassing van artikel 108 van de btw-wet op de door P. uitgereikte facturen, wanneer er ook over de levering van brandstof door de tankstations btw wordt geheven, tot gevolg heeft dat over een en dezelfde handeling tweemaal btw wordt geheven.

24 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 203 van richtlijn [2006/112] en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich in een situatie als in het hoofdgeding aan de orde verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling als artikel 108, lid 1, van de [btw-wet] op facturen waarop ten onrechte btw is vermeld en die zijn uitgereikt door een te goeder trouw handelende belastingplichtige, indien:

– de handeling van de belastingplichtige geen belastingfraude betrof, maar het gevolg was van een onjuiste uitlegging van de wettelijke bepalingen door de bij de transactie betrokken partijen op basis van een door de belastingautoriteiten gegeven uitlegging daarvan, alsmede van een gangbare praktijk ten tijde van de transactie, waarbij ten onrechte is aangenomen dat de opsteller van de factuur leveringen van goederen verricht, terwijl hij in werkelijkheid een van btw vrijgestelde financiële bemiddelingsdienst verricht, en

– de ontvanger van de factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, het recht zou hebben te verzoeken om teruggaaf daarvan indien de belastingplichtige de transactie correct had gefactureerd uit hoofde van daadwerkelijk aan de ontvanger geleverde goederen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

25 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van richtlijn 2006/112, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een te goeder trouw handelende belastingplichtige facturen waarop ten onrechte btw is vermeld, niet kan herzien naar aanleiding van een belastingcontrole, ook al zou de ontvanger van die facturen recht hebben gehad op teruggaaf van die belasting indien de transacties waarop de facturen betrekking hebben, naar behoren waren aangegeven.

26 Volgens artikel 203 van richtlijn 2006/112 is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. In dit verband heeft het Hof erop gewezen dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de opsteller van die factuur, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 26).

27 Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepaling beoogt het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in die richtlijn bedoelde recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan (arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24).

28 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten weliswaar maatregelen kunnen nemen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om fraude te voorkomen, maar dat deze maatregelen niet verder mogen gaan dan nodig is om de aldus nagestreefde doelstellingen te

bereiken en dus niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, die een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Het beginsel van neutraliteit van de btw heeft tot doel de belastingplichtige volledig te ontlasten van de btw in het kader van zijn economische activiteiten. Dit stelsel waarborgt aldus de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht de doelen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wat meer in het bijzonder de teruggaaf van bij vergissing gefactureerde btw betreft, heeft het Hof geoordeeld dat richtlijn 2006/112 geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur, en dat het in die omstandigheden in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien (arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Het staat aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Deze oplossing is met name van toepassing in een situatie waarin de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld bij het uitreiken van facturen waarop ten onrechte btw is vermeld, doordat hij op basis van de vaste praktijk van de Poolse belastingautoriteiten ervan uitging dat de verstrekking van tankkaarten aan marktdeelnemers waarmee zij brandstof kunnen tanken in benzinestations, geen financiële dienst is die in Polen is vrijgesteld van btw, maar een goederenlevering die in deze lidstaat aan btw is onderworpen.

33 Blijkens de verwijzingsbeslissing voorziet de Poolse wettelijke regeling in beginsel weliswaar in een procedure voor herziening van de btw die ten onrechte is gefactureerd door een te goeder trouw handelende belastingplichtige, maar deze procedure is niet van toepassing wanneer er tegen de betrokkene een belastingcontrole wordt gestart.

34 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de weigering om de mogelijkheid tot herziening te verlenen voor aan transportbedrijven uitgereikte brandstoffacturen waarop ten onrechte btw is vermeld, wanneer de door tankstations verrichte leveringen van brandstof aan die transportbedrijven ook onderworpen zijn aan btw, erop zou neerkomen dat verzoekster in het hoofdgeding een fiscale last wordt opgelegd, hetgeen in strijd zou zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw.

35 Op de gestelde vraag dient dan ook te worden geantwoord dat artikel 203 van richtlijn 2006/112, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de btw aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een te goeder trouw handelende belastingplichtige facturen waarop ten onrechte btw is vermeld, niet kan herzien naar aanleiding van een belastingcontrole, ook al zou de ontvanger van die facturen recht hebben gehad op teruggaaf van die belasting indien de transacties waarop de facturen betrekking hebben, naar behoren waren aangegeven.

Kosten

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

Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een te goeder trouw handelende belastingplichtige facturen waarop ten onrechte btw is vermeld, niet kan herzien naar aanleiding van een belastingcontrole, ook al zou de ontvanger van die facturen recht hebben gehad op teruggaaf van die belasting indien de transacties waarop de facturen betrekking hebben, naar behoren waren aangegeven.

ondertekeningen