

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

25 mei 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Weigering – Weigering op grond van de nietigheid van de transactie naar nationaal burgerlijk recht”

In zaak C-114/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 23 november 2021, ingekomen bij het Hof op 18 februari 2022, in de procedure

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

tegen

W. sp. z o.o.,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: D. Gratsias, kamerpresident, I. Jarukaitis (rapporteur) en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: T. Žapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, vertegenwoordigd door B. Kołodziej, D. Pach en T. Wojciechowski,
- W. sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Kwietko-Błnowski, doradca podatkowy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en I. Barcew 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 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 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”), gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingdienst Warschau, Polen; hierna: „directeur van de belastingdienst”) en W. sp. z o.o. over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die op een aan W. gerichte factuur van 27 oktober 2015 staat vermeld.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„[...] [D]e belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4 Artikel 167 van dezelfde richtlijn luidt:

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

5 In artikel 168 van die richtlijn is het volgende bepaald:

„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;

[...]”

6 Artikel 178 van richtlijn 2006/112 luidt:

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

a) voor de in artikel 168, 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;

[...]”

7 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

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

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

Pools recht

8 Artikel 88, lid 3a, punt 4, onder c), van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„3a. Facturen en douanedocumenten geven geen recht op aftrek, teruggaaf van het belastingverschil of van voorbelasting wanneer:

[...]

4) de afgegeven facturen, corrigerende facturen of douanedocumenten:

[...]

c) de bevestiging vormen van transacties waarop de bepalingen van de artikelen 58 en 83 van de Kodeks cywilny (burgerlijk wetboek) van toepassing zijn – voor het gedeelte dat betrekking heeft op deze transacties.”

9 Artikel 58 van de ustawa-Kodeks cywilny van 23 april 1964, geconsolideerde tekst (Dz. U. 2020, volgnr. 1740) (hierna: „burgerlijk wetboek”), bepaalt:

„1. Een rechtshandeling die in strijd is met de wet of tot doel heeft de wet te omzeilen, is nietig, tenzij een relevante bepaling anders voorschrijft [...].

2. Een rechtshandeling die in strijd is met hetgeen in het maatschappelijk verkeer betaamt, is nietig.

3. Indien slechts een deel van de rechtshandeling nietig is, blijven de overige delen van de handeling van kracht, tenzij uit de omstandigheden blijkt dat de handeling zonder de nietig verklaarde bepalingen niet zou zijn uitgevoerd.”

10 Artikel 83 van de Kodeks cywilny luidt:

„1. Een tegenover een andere partij met haar instemming afgelegde fictieve wilsverklaring, is nietig. Indien een dergelijke verklaring wordt afgelegd om een andere rechtshandeling te verhullen, moet de geldigheid van de verklaring worden beoordeeld op basis van de aard van die rechtshandeling.

2. Een fictieve wilsverklaring doet geen afbreuk aan de doeltreffendheid van een rechtshandeling onder bezwarende titel die op grond van de afgelegde fictieve wilsverklaring is verricht, indien een derde als gevolg van deze rechtshandeling een recht verkrijgt of van een verplichting wordt bevrijd, tenzij die derde te kwader trouw heeft gehandeld.”

Hoofding en prejudiciële vraag

11 Op 27 oktober 2015 heeft M. sp. z o.o. S.K.A. een factuur opgesteld voor een aan btw onderworpen overdracht van merken aan W., die door W. bij de belastingdienst is aangegeven en door hem is betaald.

12 Bij besluit van 20 oktober 2017 heeft de belastingdienst ingevolge artikel 88, lid 3a, punt 4, onder c), van de btw-wet het recht op aftrek van de btw die W. met betrekking tot deze factuur had genoten, in twijfel getrokken aangezien er op grond van artikel 58, lid 2, van het burgerlijk wetboek sprake zou zijn van nietigheid van de betrokken merkenoverdracht wegens strijdigheid met hetgeen in het maatschappelijk verkeer betaamt in de zin van die bepaling.

13 Dit besluit is bevestigd bij besluit van 11 oktober 2018 van de directeur van de belastingdienst, die evenwel heeft geoordeeld dat de betrokken merkenoverdracht een fictieve handeling in de zin van artikel 83 van het burgerlijk wetboek was.

14 W. heeft tegen dit laatste besluit beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), die dat besluit bij vonnis van 29 mei 2019 nietig heeft verklaard op grond dat de belastingdienst niet had aangetoond dat er sprake was van een fictieve transactie.

15 De directeur van de belastingdienst heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter.

16 Deze rechter betwijfelt of artikel 88, lid 3a, punt 4, onder c), van de btw-wet verenigbaar is met richtlijn 2006/112.

17 Hij merkt op dat uit deze richtlijn niet blijkt dat een belastingplichtige zijn recht op aftrek van de hem in rekening gebrachte btw kan verliezen op grond dat de betrokken handeling niet in overeenstemming is met het nationale burgerlijk recht, aangezien het recht op aftrek volgens de rechtspraak van het Hof een vast onderdeel uitmaakt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt. De autonome positie van de btw ten opzichte van de nationale regels van burgerlijk recht en de btw-neutraliteit pleiten er volgens deze rechter voor dat de ongeldigheid van een rechtshandeling op grond van het burgerlijk recht, niet automatisch tot gevolg heeft dat het recht op aftrek is uitgesloten.

18 Hij merkt in dit verband op dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat afwijkingen van het recht op btw-aftrek slechts zijn toegestaan in de in richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk bepaalde gevallen, dat die afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd en dat dit recht moet worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hierop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.

19 Hij voegt daaraan toe dat de lidstaten overeenkomstig artikel 273 van richtlijn 2006/112 weliswaar maatregelen kunnen vaststellen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, maar dat de uitoefening van hun bevoegdheden in overeenstemming moet zijn met het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, waaronder het neutraliteitsbeginsel, en tevens met het evenredigheidsbeginsel.

20 In deze omstandigheden 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 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 van [richtlijn 2006/112] en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij zich

verzetten tegen een nationale bepaling als artikel 88, lid 3a, punt 4, onder c), van de [btw-wet], die een belastingplichtige het recht ontzegt om btw af te trekken over de verwerving van een recht (goed) die volgens het nationale burgerlijk recht slechts fictief heeft plaatsgevonden, ongeacht of het beoogde resultaat van de transactie een belastingvoordeel was waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van [deze] richtlijn en of dat resultaat het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

21 Vooraf moet worden opgemerkt dat de directeur van de belastingdienst van mening is dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk moet worden verklaard op grond van artikel 94, onder a), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, omdat de relevante feiten van het hoofdgeding en de feitelijke gegevens waarop de prejudiciële vraag is gebaseerd, niet worden vermeld en het daardoor niet duidelijk is om welke redenen er sprake is van een fictieve transactie.

22 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak en overeenkomstig artikel 94 van dit Reglement voor de procesvoering, alleen tegemoet kan worden gekomen aan het vereiste om de nationale rechter een voor hem nuttige uitlegging van het Unierecht te geven, indien de nationale rechter een omschrijving geeft van het feitelijke en wettelijke kader van de door hem gestelde vragen, of op zijn minst uiteenzet op welke feiten die vragen zijn gebaseerd. Voorts moet de verwijzingsbeslissing de precieze redenen vermelden waarom de nationale rechter twijfelt over de uitlegging van het Unierecht en het noodzakelijk acht om een prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen (arrest van 24 februari 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 In het onderhavige geval is het juist dat de verwijzende rechter geen informatie heeft verstrekt over de redenen waarom volgens de directeur van de belastingdienst in het hoofdgeding sprake was van een fictieve transactie. Hij geeft daarentegen summier maar duidelijk de inhoud aan van het besluit van laatstgenoemde om het in het onderhavige geding aan de orde gestelde recht op aftrek te weigeren, en zet nauwkeurig uiteen waarom hij twijfelt aan de verenigbaarheid van de bepaling van nationaal recht die de rechtsgrondslag voor die beslissing vormt, met richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.

24 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

25 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegt louter omdat er overeenkomstig het nationale burgerlijk recht sprake is van een fictieve transactie die nietig is, zonder dat hoeft te worden aangetoond dat aan deze handeling btw-fraude of rechtsmisbruik ten grondslag ligt.

26 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, wordt deze vraag gesteld in de context van een geding waarin de directeur van de belastingdienst het beroep van de belastingplichtige tegen een besluit waarbij het recht op btw-aftrek in twijfel wordt getrokken, heeft verworpen op grond dat de voorafgaande merkenoverdracht een fictieve transactie vormde, en zich daarbij heeft gebaseerd op een bepaling van de btw-wet die tot gevolg heeft dat iemand een dergelijk recht wordt ontzegd wanneer op de betrokken belastbare transactie een regel van het burgerlijk wetboek van toepassing die bepaalt dat een fictieve wilsverklaring nietig is als die tegenover een andere partij met haar instemming wordt afgelegd.

27 In dit verband zij eraan herinnerd 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 verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is. Het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, is dus 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 [arresten van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C?274/10, EU:C:2011:530, punten 42 en 43, en 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek), C?596/21, EU:C:2022:921, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

28 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen [arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19; 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 39, en 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek), C?596/21, EU:C:2022:921, punt 22].

29 Het recht op btw-aftrek is niettemin afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten.

30 De materiële vereisten of voorwaarden voor het ontstaan van dit recht zijn opgesomd in artikel 168 van richtlijn 2006/112. Om voor dit recht in aanmerking te komen, moet de betrokkene aldus ten eerste een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn zijn en moeten ten tweede de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op btw-aftrek wordt gemaakt, in een later stadium door de belastingplichtige worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium, zoals onder a) van dat artikel wordt gepreciseerd, door een andere belastingplichtige worden geleverd of verricht.

31 Bovendien ontstaat het recht op aftrek volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112 op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt en wordt deze belasting op grond van artikel 63 van deze richtlijn verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Hieruit volgt dat het recht op aftrek in beginsel afhankelijk is van het bewijs dat de handeling daadwerkelijk is verricht (zie in die zin arresten van 26 mei 2005, António Jorge, C?536/03, EU:C:2005:323, punten 24 en 25; 27 juni 2018, SGI en Valériane, C?459/17 en C?460/17, EU:C:2018:501, punten 34 en 35, en 29 september 2022, Raiffeisen Leasing, C?235/21, EU:C:2022:739, punt 40). Wanneer er geen daadwerkelijke levering van goederen of daadwerkelijke verrichting van diensten heeft plaatsgevonden, kan dus geen recht op aftrek ontstaan.

32 Het Hof heeft overigens reeds geoordeeld dat het inherent is aan het btw-stelsel dat voor een fictieve verwerving geen recht op aftrek van die belasting kan ontstaan, aangezien een

dergelijke handeling niet gekoppeld kan worden aan de handelingen die in een later stadium worden belast (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, punten 24 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In de eerste plaats kan aldus de weigering om een belastingplichtige het recht op aftrek toe te kennen in omstandigheden als die van het hoofdgeding worden gerechtvaardigd met het gebrek aan bewijs van het feit dat de handeling waarop het recht op aftrek wordt gebaseerd, daadwerkelijk is verricht.

34 Om tot de slotsom te kunnen komen dat in dergelijke omstandigheden in beginsel recht op aftrek bestaat, moet immers worden nagegaan of de als grondslag voor dit recht ingeroepen merkenoverdracht daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en of de belastingplichtige de betrokken merken voor zijn belaste handelingen heeft gebruikt.

35 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat de bewijslast rust op de belastingplichtige, die met objectieve bewijzen moet aantonen dat in een eerder stadium daadwerkelijk door een andere belastingplichtige goederen aan hem zijn geleverd of diensten voor hem zijn verricht ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen, en dat hij daarover daadwerkelijk btw heeft voldaan (arresten van 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punt 44; 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 39, en 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punt 100).

36 Het onderzoek van het overgelegde bewijs om het bestaan van de belastbare handeling aan te tonen, moet door de nationale rechter worden verricht overeenkomstig de nationale bewijsregels, door alle gegevens en feiten van het concrete geval globaal te beoordelen (arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 53, en beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Indien in het hoofdgeding uit deze door de verwijzende rechter te verrichten beoordeling blijkt dat de aangevoerde merkenoverdracht niet daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, kan geen recht op aftrek ontstaan.

38 In deze context kan de verwijzende rechter, zoals de Poolse regering in haar schriftelijke opmerkingen aanvoert, rekening houden met de omstandigheid – gesteld dat deze vaststaat – dat de partijen, ondanks de schijnbare sluiting van een overdrachtsovereenkomst, in werkelijkheid zijn blijven handelen alsof de cedent nog steeds de rechthebbende op de betrokken merken was, terwijl W. deze slechts voor hem onder zich had.

39 Indien daarentegen uit deze globale beoordeling blijkt dat die overdracht daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en dat de overgedragen merken door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen, kan hem in beginsel niet het recht op aftrek worden ontzegd.

40 In de tweede plaats kan dit recht de belastingplichtige echter worden ontzegd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hierop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.

41 In herinnering moet worden gebracht dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik immers een doel vormt dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, en dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Dus zelfs wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, moeten de nationale autoriteiten en rechterlijke

instanties dit recht weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (arresten van 3 maart 2005, Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punten 34 en 35; 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punt 43, en 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 26).

42 Wat fraude betreft, moet volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan btw-fraude, maar ook wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht op basis waarvan aanspraak wordt gemaakt op het recht op aftrek, wist of had moeten weten dat hij met de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 40; 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 48, en 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 27).

43 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude. De nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Wat rechtsmisbruik betreft, volgt uit vaste rechtspraak dat voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe moeten leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en bovendien uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75; 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 36, en 15 september 2022, HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, punt 35).

45 Met betrekking tot de vraag of het wezenlijke doel van een handeling enkel bestaat in het verkrijgen van dat belastingvoordeel, zij eraan herinnerd dat het Hof inzake btw reeds heeft geoordeeld dat wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij niet verplicht is de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw verschuldigd is, maar integendeel het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft. Een belastingplichtige is dus in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten (arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 42, en beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 40).

46 Bijgevolg verbiedt het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw van toepassing is, dus zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelstellingen van richtlijn 2006/112 (arresten van 16 juli 1998, ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, punt 26, en 27 oktober 2011, Tanoarch, C?504/10,

EU:C:2011:707, punt 51, en beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 41).

47 Tevens moet in herinnering worden gebracht dat de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-af trek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (arrest van 9 december 2021, Kemwater ProChemie, C?154/20, EU:C:2021:989, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In het onderhavige geval moet om te beginnen worden opgemerkt dat uit de toelichting van de verwijzende rechter niet blijkt dat de aspecten in het licht waarvan een rechtshandeling betreffende een aan btw onderworpen transactie als fictief kan worden aangemerkt en dus krachtens de regels van het nationale burgerlijk recht nietig kan worden verklaard, samenvallen met de aspecten op basis waarvan, overeenkomstig de aanwijzingen in de punten 33 tot en met 38 van dit arrest, een aan deze belasting onderworpen economische handeling vanuit het oogpunt van het Unierecht kan worden gekwalificeerd als een fictieve handeling, en op basis waarvan het dus mogelijk is om overeenkomstig de in punt 32 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak te weigeren om aan de belastingplichtige een recht op aftrek toe te kennen. Een dergelijke nietigheid kan deze weigering in beginsel dus niet rechtvaardigen.

49 Voorts blijkt uit de vaststellingen van de verwijzende rechter dat de betrokken nationale wettelijke regeling in het algemeen betrekking heeft op elke situatie waarin de belastingplichtige een rechtshandeling heeft verricht die als fictief en dus op grond van het burgerlijk wetboek als nietig wordt aangemerkt, zonder dat los van de toepasselijke regels van burgerlijk recht en op basis van objectieve gegevens moet worden aangetoond dat aanspraak op dit recht is gemaakt in geval van fraude of misbruik. Hoewel het feit dat de overeenkomst tussen de belastingplichtige en de opsteller van de factuur krachtens de bepalingen van nationaal burgerlijk recht fictief is, een aanwijzing kan vormen voor fraude of misbruik in de zin van en voor de toepassing van richtlijn 2006/112, kan dergelijke fraude of misbruik niet uit deze omstandigheid alleen worden afgeleid.

50 In die omstandigheden moet, gelet op een en ander, worden vastgesteld dat als in een nationale regeling als die in het hoofdgeding wordt bepaald dat de nietigverklaring, krachtens een civielrechtelijke regel, van een rechtshandeling die als fictief wordt beschouwd, leidt tot de weigering van het recht op btw-af trek zonder dat hoeft te worden aangetoond dat de aspecten aanwezig zijn op grond waarvan een belastbare economische handeling vanuit het oogpunt van het Unierecht als een fictieve handeling kan worden aangemerkt of, wanneer deze handeling daadwerkelijk is verricht, hoeft te worden aangetoond dat dit recht op aftrek in geval van fraude of misbruik is ingeroepen, die nationale regeling verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2006/112, die erin bestaan de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen.

51 Derhalve moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd louter omdat er sprake is van een als fictief beschouwde belastbare economische handeling die overeenkomstig het nationale burgerlijk recht nietig is, zonder dat hoeft te worden aangetoond dat de aspecten aanwezig zijn op grond waarvan deze handeling vanuit het oogpunt van het Unierecht als een fictieve handeling kan worden aangemerkt of, wanneer deze handeling daadwerkelijk is verricht, hoeft te worden aangetoond dat

dit recht op aftrek in geval van fraude of misbruik is ingeroepen.

Kosten

52 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 273 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, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd louter omdat er sprake is van een als fictief beschouwde belastbare economische handeling die overeenkomstig het nationale burgerlijk recht nietig is, zonder dat hoeft te worden aangetoond dat de aspecten aanwezig zijn op grond waarvan deze handeling vanuit het oogpunt van het Unierecht als een fictieve handeling kan worden aangemerkt of, wanneer deze handeling daadwerkelijk is verricht, hoeft te worden aangetoond dat dit recht op aftrek in geval van fraude of misbruik is ingeroepen.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.