Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?438/09

Bogus?aw Juliusz Dankowski

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi

(verzoek van de Naczelny S?d Administracyjny om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn ? Recht op aftrek van voorbelasting ? Verrichte diensten ? Belastingplichtige die niet in btw-register is ingeschreven ? Verplichte vermeldingen op factuur voor btw-doeleinden ? Nationale belastingregeling ? Uitsluiting van recht op aftrek krachtens artikel 17, lid 6, van Zesde btw-richtlijn”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Aftrek door belastingplichtige die deze belasting heeft voldaan voor diensten verricht door andere belastingplichtige die niet voor die belasting is geregistreerd – Voorwaarde – Opstelling door deze dienstverrichter van factuur die alle vereiste gegevens bevat*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Uitsluitingen van recht op aftrek – Mogelijkheid voor lidstaten om bij inwerkingtreding van Zesde richtlijn bestaande uitsluitingen te handhaven – Nationale regeling die recht op aftrek uitsluit voor belasting die door belastingplichtige is betaald aan andere belastingplichtige, omdat laatstgenoemde niet voor deze belasting was geregistreerd – Ontoelaatbaarheid*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 6)

1. De artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, moeten aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die hij heeft voldaan over diensten verricht door een andere belastingplichtige die niet voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd, wanneer de desbetreffende facturen alle door dit artikel 22, lid 3, sub b, vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de persoon die deze facturen heeft opgesteld, en van de aard van de verrichte diensten.

Wanneer de bevoegde belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van handelstransacties tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde is gehouden, mag zij voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van de voorbelasting immers geen aanvullende voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.

Aldus kan een eventuele niet-nakoming door een dienstverrichter van de in artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde verplichting geen afbreuk doen aan het recht op aftrek dat de ontvanger

van deze diensten krachtens artikel 17, lid 2, van deze richtlijn geniet.

(cf. punten 35?36, 38, dictum 1)

2. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die het recht op aftrek uitsluit voor de belasting over de toegevoegde waarde die door een belastingplichtige is betaald aan een andere belastingplichtige die een dienstverrichter is, wanneer laatstgenoemde niet voor deze belasting is geregistreerd.

De in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid is immers geen absolute discretionaire bevoegdheid om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde uit te sluiten en aldus de bij deze richtlijn ingestelde regeling uit te hollen. Die bevoegdheid heeft dus geen betrekking op algemene uitsluitingen en ontslaat de lidstaten niet van de verplichting, de goederen en de diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten, genoegzaam te bepalen.

(cf. punten 41, 47, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 december 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Recht op aftrek van voorbelasting – Verrichte diensten – Niet in btw-register ingeschreven belastingplichtige – Verplichte vermeldingen op factuur voor btw-doeleinden – Nationale belastingregeling – Uitsluiting van recht op aftrek krachtens artikel 17, lid 6, van Zesde btw?richtlijn”

In zaak C?438/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny S?d Administracyjny (Polen) bij beslissing van 14 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 9 november 2009, in de procedure

Bogus?aw Juliusz Dankowski

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 november 2010,

gelet op de opmerkingen van:

– B. J. Dankowski, vertegenwoordigd door R. Grzejszczak, J. Skrzyd?o, T. Grzejszczak en A. Kania, adwokaci,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door A. Kramarczyk, M. Szpunar en B. Majczyna als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. Blaschke en J. Möller als gemachtigden,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki en K. Georgiadis als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou, A. Stobiecka-Kuik en K. Herrmann 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 de artikelen 17, leden 2 en 6, 18 en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen B. J. Dankowski en de Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi (directeur van de fiscale kamer van ?ód?) over de beperking van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 4 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. [...]

[...]”

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

2. Voor zover 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;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.

[...]”

6 Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”.

7 Artikel 22, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

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

[...]

c) De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van:

– iedere belastingplichtige [...] die in het binnenland leveringen van goederen of diensten verricht die recht op aftrek doen ontstaan, andere dan leveringen van goederen of diensten waarvoor uitsluitend de afnemer of de ontvanger belasting verschuldigd is [...]”.

8 Artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„a) Iedere belastingplichtige moet ervoor zorgen dat [...] een factuur wordt uitgereikt voor [...] diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige [...].

b) Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig punt a [...] uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

– de datum van uitreiking;

– een opeenvolgend nummer [...];

– het in lid 1, sub c, bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige [...] de diensten heeft verricht;

– het in lid 1, sub c, bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij [...] een dienstverrichting heeft afgenomen [...];

– de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

– de hoeveelheid en de aard van [...] de verrichte diensten;

– de datum waarop de [...] dienstverrichting heeft plaatsgevonden of voltooid is;

[...]”

9 Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„[De lidstaten] kunnen [...] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag slechts worden benut voor het opleggen van verplichtingen die een aanvulling zijn op de bij lid 3 vastgestelde verplichtingen.”

Nationale regeling

10 Artikel 96 van de Ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004, in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt dat de belastingplichtigen vóór de eerste dag van de uitoefening van hun activiteit bij de bevoegde belastinginstantie een registratieaanvraag moeten indienen.

11 Artikel 88, lid 3a, punt 1, sub a, van deze wet bepaalt dat facturen geen grondslag kunnen vormen voor vermindering van de voorbelasting of voor teruggaaf van het verschil in belasting of van de voorbelasting wanneer de verkoop wordt gestaafd met facturen die zijn opgemaakt door een marktdeelnemer die niet bestaat of geen facturen mag opmaken.

12 Een door het ministerie van Financiën vastgestelde uitvoeringsbesluit bij diezelfde wet bepaalt dat geregistreerde belastingplichtigen, als effectieve btw?plichtigen, die een fiscaal identificatienummer hebben, facturen opmaken met de vermelding „btw?factuur”.

13 § 48, lid 4, punt 1, sub a, van dit besluit bepaalt dat wanneer de verkoop van goederen of diensten wordt gestaafd met facturen die zijn opgemaakt door een marktdeelnemer die niet bestaat of geen facturen mag opmaken, deze facturen geen grondslag kunnen vormen voor vermindering van de verschuldigde belasting of voor teruggaaf van het verschil in belasting of van de voorbelasting.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Dankowski, verzoeker in het hoofdgeding, bezit de onderneming Dan?Trak. In de periode 2004?2006 heeft Marek P?acek, zaakvoerder van de onderneming Artem-Studio, een aantal belastbare commerciële diensten voor hem verricht. P?acek had echter niet voldaan aan de verplichting om zich in te schrijven in het register inzake belasting op goederen en diensten noch de btw betaald, ook al had hij facturen opgemaakt die de verrichte diensten staafden en de verschuldigde belasting vermeldden.

15 Bij besluit van 23 maart 2007 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi, zonder te betwisten dat de betrokken diensten waren verricht, Dankowski aftrek van de op de door P?acek opgemaakte btw-facturen vermelde voorbelasting geweigerd.

16 In de overwegingen van dat besluit wordt erop gewezen dat de opsteller van de litigieuze facturen niet als btw?plichtige was geregistreerd en, doordat hij niet had voldaan aan de in de toepasselijke nationale bepalingen opgelegde registratieplicht, de door hem opgemaakte facturen geen grondslag opleverden voor aftrek van de voorbelasting.

17 Dankowski heeft daarop bij de Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi (administratieve rechtbank van het woiwodschap ?ód?) beroep ingesteld tegen dat besluit. Ter ondersteuning van zijn beroep heeft Dankowski met name aangevoerd dat de registratie van een marktdeelnemer als btw?plichtige enkel een technische handeling is die geen gevolgen kan hebben voor het recht op aftrek van de voorbelasting.

18 Bij uitspraak van 4 december 2007 heeft de Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi het beroep verworpen.

19 In het bij de Naczelny S?d Administracyjny ingestelde cassatieberoep heeft Dankowski met name onverenigbaarheid met het Unierecht van de toepassing van de bepalingen van het Poolse belastingrecht en onjuiste uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn gesteld.

20 Derhalve heeft de Naczelny S?d Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten de beginselen van het communautaire btw-stelsel, in het bijzonder artikel 17, lid 6, van de Zesde [richtlijn], zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van voorbelasting voortvloeiende uit een btw-factuur die is uitgereikt door een persoon die niet is ingeschreven in het register van belastingplichtigen inzake belasting op goederen en diensten?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat:

a) vaststaat dat de in de btw-factuur vermelde handelingen aan btw onderworpen zijn en daadwerkelijk zijn verricht;

b) de factuur alle krachtens het gemeenschapsrecht vereiste gegevens bevatte;

c) de beperking van het recht van de belastingplichtige op aftrek van voorbelasting voortvloeiende uit een door een niet-geregistreerd persoon uitgereikte factuur, in de nationale rechtsorde gold vóór de datum van toetreding van de Republiek Polen tot de Gemeenschap?

3) Luidt het antwoord op de eerste vraag anders wanneer is voldaan aan aanvullende criteria (bijvoorbeeld het bewijs dat de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met de drie prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in de omstandigheden van het hoofdgeding en rekening houdend met de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, een belastingplichtige recht heeft op aftrek van btw die is betaald over diensten die werden verricht door een andere belastingplichtige die niet voor btw-doeleinden is geregistreerd en, zo ja, of artikel 17, lid 6, van deze richtlijn in de weg staat aan een nationale regeling die het recht op aftrek uitsluit voor door een dergelijke belastingplichtige verrichte diensten.

Eerste deel van de prejudiciële vragen

22 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat het recht op aftrek waarin artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet, een integrerend deel van de btw?regeling vormt en in beginsel niet kan worden beperkt (zie arresten van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C?409/99, Jurispr. blz. I?81, punt 42, en 26 mei 2005, Kretztechnik, C?465/03, Jurispr. blz. I?4357, punt 33).

23 Het recht op aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in een eerder stadium verrichte handelingen heeft gedrukt (zie arresten van 13 maart 2008, Securenta, C?437/06, Jurispr. blz. I?1597, punt 24; 4 juni 2009, SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft, C?102/08, Jurispr. blz. I?4629, punt 70, en 29 oktober 2009, SKF, C?29/08, Jurispr. blz. I?10413, punt 55).

24 De aldus vastgestelde aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt op deze wijze 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 (zie arrest van 29 april 2004, Faxworld, C?137/02, Jurispr. blz. I?5547, punt 37, en arrest SKF, reeds aangehaald, punt 56).

25 In het hoofdgeding staat vast dat de betrokken diensten door een marktdeelnemer in een eerder stadium werden verricht en door verzoeker in het hoofdgeding in een later stadium werden gebruikt voor belaste handelingen.

26 Bijgevolg is voldaan aan de in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn gestelde materiële voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek.

27 Wat de wijze van uitoefening van het recht op aftrek betreft, bepaalt artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgemaakte factuur.

28 Artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt welke vermeldingen voor btw?doeleinden moeten zijn opgenomen in de overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub a, opgemaakte facturen. Deze laatste bepaling voorziet in de verplichting voor iedere belastingplichtige om ervoor te zorgen dat een factuur wordt uitgereikt voor diensten die hij verricht voor een andere belastingplichtige.

29 Wat de in artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vermeldingen betreft, heeft de verwijzende rechter vastgesteld dat de facturen die verzoeker in het hoofdgeding heeft overgelegd, alle door die bepaling vereiste gegevens bevatten. In het bijzonder blijkt uit het aan het Hof voorgelegde dossier en uit de ter terechtzitting door de Poolse regering verstrekte toelichting dat deze facturen het fiscaal identificatienummer van de betrokken dienstverrichter bevatten. Dit nummer wordt door de Poolse belastingautoriteiten aan de marktdeelnemers ambtshalve toegekend, ongeacht of zij een registratieaanvraag indienen.

30 Ook al voorziet deze bepaling in de vermelding van het „btw?identificatienummer”, toch moet worden geoordeeld dat aan de hand van het in casu toegekende fiscaal identificatienummer de betrokken belastingplichtige kan worden geïdentificeerd en het dus aan de vereisten van artikel 22, lid 3, sub b, derde streepje, van de Zesde richtlijn kan voldoen.

31 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, heeft voornoemde dienstverrichter zich echter niet voor btw-doeleinden geregistreerd bij de bevoegde nationale autoriteit, terwijl hij facturen heeft opgemaakt voor de voor verzoeker in het hoofdgeding verrichte diensten.

32 Artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt immers dat iedere belastingplichtige opgave moet doen van het begin van zijn activiteit als belastingplichtige.

33 Ongeacht het belang van deze registratie voor een deugdelijke werking van het btw-stelsel, niet?nakoming door een belastingplichtige van deze verplichting kan echter geen afbreuk doen aan het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aan een andere belastingplichtige toegekende recht op aftrek.

34 Artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn schrijft immers enkel voor dat de belastingplichtigen opgave moeten doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van hun activiteiten, maar geeft de lidstaten geenszins de bevoegdheid om, wanneer deze opgave niet wordt gedaan, de uitoefening van het recht op aftrek op te schorten tot de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen, dan wel de belastingplichtige de uitoefening van dit recht te ontzeggen (zie arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C?110/98?C?147/98, Jurispr. blz. I?1577, punt 51, en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C?385/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 48).

35 Wanneer de bevoegde belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van handelstransacties tot voldoening van de btw is gehouden, mag zij voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van voorbelasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, Jurispr. blz. I?3457, punt 64, en 30 september 2010, Uszodaépít?, C?392/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 40).

36 Aldus kan een eventuele niet-nakoming door de dienstverrichter van de in artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde verplichting geen afbreuk doen aan het recht op aftrek van de ontvanger van de diensten krachtens artikel 17, lid 2, van deze richtlijn.

37 Hetzelfde geldt voor artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude. Ofschoon deze bepaling de lidstaten toestaat bepaalde maatregelen te nemen, mogen deze maatregelen immers niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is en mogen zij derhalve niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw?aftrek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a., C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, Jurispr. blz. I?7281, punt 47; arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 52, en arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punten 65 en 66).

38 Uit deze overwegingen volgt dat de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de btw die hij heeft voldaan over diensten verricht door een andere belastingplichtige die niet voor de btw is geregistreerd, wanneer de desbetreffende facturen alle door dit artikel 22, lid 3, sub b, vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de marktdeelnemer die deze facturen heeft opgemaakt, en van de aard van de verrichte diensten.

Tweede deel van de prejudiciële vragen

39 Aangezien verzoeker in het hoofdgeding dus krachtens de Zesde richtlijn recht op aftrek heeft, vraagt de verwijzende rechter zich af of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die het recht op aftrek uitsluit voor btw die door een belastingplichtige is betaald aan een andere belastingplichtige die een dienstverrichter is, wanneer laatstgenoemde niet voor btw?doeleinden is geregistreerd.

40 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat deze bepaling een maatregel is die een afwijking is op grond waarvan de lidstaten onder bepaalde omstandigheden hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de betrokken lidstaat bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op aftrek mogen handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arresten van 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca, C?371/07, Jurispr. blz. I?9549, punt 28, en 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland, C?538/08 en C?33/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 38).

41 Wat de strekking van deze bepaling betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid geen absolute discretionaire bevoegdheid is om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van het recht op btw?aftrek uit te sluiten en aldus de bij deze richtlijn ingestelde regeling uit te hollen. Die bevoegdheid heeft dus geen betrekking op algemene uitsluitingen en ontslaat de lidstaten niet van de verplichting, de goederen en de diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten, genoegzaam te bepalen (zie arresten van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C?305/97, Jurispr. blz. I?6671, punten 22 en 24; 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C?434/03, Jurispr. blz. I?-7037, punten 33 en 35, en 30 september 2010, Oasis East, C?395/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

42 Daar het gaat om een regeling die een afwijking is van het beginsel van het recht op btw-aftrek, moet zij bovendien strikt worden uitgelegd (zie arrest van 22 december 2008, Magoora, C?414/07, Jurispr. blz. I?10921, punt 28, en arrest Oasis East, reeds aangehaald, punt 24).

43 Met betrekking tot het hoofdgeding en de eventuele toepasselijkheid in casu van de afwijkende regeling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn moet worden vastgesteld dat deze richtlijn in Polen op de datum van toetreding van deze lidstaat tot de Europese Unie in werking is getreden, te weten op 1 mei 2004. Voor deze lidstaat is die datum derhalve relevant voor de

toepassing van bovenbedoelde bepaling (arrest Oasis East, reeds aangehaald, punt 25).

44 Om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling te beoordelen in het licht van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn en van de hierboven aangehaalde rechtspraak, dient te worden vastgesteld dat zij een maatregel van algemene aard is die het recht op aftrek van de btw uitsluit voor elke handeling verricht door een belastingplichtige die niet heeft voldaan aan de verplichting tot registratie voor btw-doeleinden.

45 Een dergelijke regeling bevat dus een beperking van het recht op btw?aftrek die verder gaat dan volgens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is toegestaan.

46 Het Hof heeft immers verklaard dat de lidstaten niet ertoe gemachtigd zijn, uitsluitingen van het recht op btw-aftrek te handhaven die algemeen van toepassing zijn op elke uitgave voor de aanschaf van goederen of diensten (arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, Jurispr. blz. I?3459, punten 28 en 29, en arrest Oasis East, reeds aangehaald, punt 30).

47 Uit een en ander volgt dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die het recht op aftrek uitsluit voor de btw die door een belastingplichtige is betaald aan een andere belastingplichtige die een dienstverrichter is, wanneer laatstgenoemde niet voor de btw is geregistreerd.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, 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 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006, moeten aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die hij heeft voldaan over diensten verricht door een andere belastingplichtige die niet voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd, wanneer de desbetreffende facturen alle door dit artikel 22, lid 3, sub b, vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de marktdeelnemer die deze facturen heeft opgemaakt, en van de aard van de verrichte diensten.**

2) **Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die het recht op aftrek uitsluit voor de belasting over de toegevoegde waarde die door een belastingplichtige is betaald aan een andere belastingplichtige die een dienstverrichter is, wanneer laatstgenoemde niet voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd.**

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.