

62010CC0280

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 15 september 2011 (1)

Zaak C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna
tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

[verzoek van de Naczelny S?d Administracyjny (Republiek Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Terugvordering van de belasting verschuldigd voor handelingen verricht met het oog op een toekomstige economische activiteit — Belaste handeling verricht vóór de oprichting van een vennootschap onder firma die de economische activiteit verricht — Facturen ten name van de toekomstige vennootschap onder firma en van de ‚toekomstige vennoten’ — Inbreng in natura, bij de oprichting van de vennootschap onder firma, van door de ‚toekomstige vennoten’ gedane grondaankopen”

I – Inleiding

1.

De Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter Polen) stelt het Hof twee prejudiciële vragen over de omvang van het recht op terugvordering van de belasting over de toegevoegde waarde in een situatie waarin zich een wijziging in de persoon van de belastingplichtige heeft voorgedaan. Meer concreet wordt gevraagd of volgens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) (2) een personenvennootschap de belasting kan aftrekken die is betaald over de aankoop van een onroerende zaak, wanneer deze aankoop niet door haar is gedaan maar door de personen die haar later als vennoten oprichten.

2.

Het Hof is weliswaar reeds in de gelegenheid geweest zich uit te spreken over uitleggingsvragen met betrekking tot de terugvordering van de btw in het kader van de aanvang en voorbereiding van economische activiteiten, maar in de onderhavige zaak wordt het voor de bijzondere problematiek gesteld van twee natuurlijke personen, hierna door mij aan te duiden als de „toekomstige vennoten”, die het initiatief nemen en de noodzakelijke investeringen doen voor het in gang zetten van een productieproces dat niet door hen maar door een personenvennootschap wordt uitgevoerd, waarvan zij de enige firmanten zijn. Enerzijds bemoeilijkt deze bijzonderheid — „toekomstige vennoten” die in die hoedanigheid en reeds vóór de aanvang van de economische activiteit handelen — de erkenning van het aftrekrecht van de vennootschap. Anderzijds kan het recht op teruggave van de btw ook niet zonder meer aan de „toekomstige vennoten” worden toegekend, omdat immers niet zij de economische activiteit feitelijk hebben verricht en zij derhalve de btw ook niet aan de volgende schakel in de productieketen kunnen doorberekenen.

3.

Gezien deze twee moeilijkheden moeten wij niet alleen met enige voorzichtigheid te werk gaan bij het onderzoek van de rechtspraak van het Hof op dit gebied, maar ook waken voor een uitlegging van richtlijn 2006/112 die door een al te strikt formalisme de beginselen die aan deze richtlijn ten grondslag liggen geweld aandoet.

II – Rechtskader

A – Unierecht

4.

Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 definieert het begrip belastingplichtige voor de toepassing van de btw als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5.

Het recht op aftrek van voorbelasting is geregeld in de artikelen 167 en volgende van de genoemde richtlijn, waarvan voor de onderhavige procedure met name artikel 168 van belang is, dat bepaalt:

„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;

b)

de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c)

de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i;

d)

de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e)

de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

6.

Artikel 178 van richtlijn 2006/112 vermeldt de formele voorwaarden waaronder het recht op aftrek moet worden uitgeoefend, waarvan met name de onder a genoemde voorwaarde relevant is:

„voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur”.

B – Nationaal recht

7.

Artikel 15, lid 1, van de wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Dz.U. van 2004, nr. 54, blz. 535, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„Belastingplichtig zijn rechtspersonen, organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

8.

Artikel 15, lid 2, van de btw-wet definieert economische activiteit voor btw-doeleinden als volgt:

„Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw, en de uitoefening van vrije beroepen, zelfs wanneer de handeling eenmalig is in omstandigheden die wijzen op het voornemen de handeling frequent te verrichten. Als economische activiteit worden ook beschouwd de handelingen bestaande in de exploitatie van goederen of onlichamelijke zaken om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

9.

Artikel 86, lid 1, van de btw-wet, betreffende het recht op aftrek, luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige, onder voorbehoud van de artikelen 114, 119, lid 4, 120, leden 17 en 19, en 124, de voorbelasting aftrekken van de verschuldigde belasting.”

10.

Artikel 86, lid 10, van de btw-wet ziet op het ontstaan van het recht op aftrek:

„Het recht op aftrek ontstaat:

1) in de belastingaangifte voor de periode waarin de belastingplichtige de factuur of het douanedocument heeft ontvangen, behoudens het bepaalde in de nrs. 2, 3 en 4 alsook de leden 11, 12, 16 en 18.”

11.

Artikel 106, lid 1, btw-wet, bepaalt:

„De in artikel 15 genoemde belastingplichtigen zijn behoudens het bepaalde in de leden 2, 4 en 5, alsook in de artikelen 119, lid 10, en 120, lid 16, verplicht facturen op te maken die met name de verkoop, de verkoopdatum, de prijs per stuk exclusief belasting, de belastinggrondslag, het tarief en het bedrag van de belasting, het bedrag van de vordering en de gegevens van de belastingplichtige en de verkrijger bevatten.”

12.

§ 8, lid 1, nr. 6, van het besluit van de Poolse minister van Financiën van 27 april 2004 houdende uitvoeringsvoorschriften betreffende enige bepalingen van de wet inzake omzetbelasting (Dz.U. nr. 97, blz. 970, zoals gewijzigd; hierna: „uitvoeringsbesluit”) luidt:

„Zijn vrijgesteld van belasting:

6) inbrengen in natura in burgerlijke en handelsvennootschappen.”

III – Feiten en hoofdgeding

13.

Op 22 december 2006 verkregen Pawel Józef Granatowicz en Marcin Michał Wasiewicz gezamenlijk de eigendom van een groeve voor de winning van gesteente in open dagbouw, een aan btw onderworpen handeling waarvoor een factuur op beider naam per dezelfde datum werd uitgeschreven.

14.

Op 26 april 2007 werd voor een notaris de oprichtingsovereenkomst getekend van de vennootschap onder firma Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (hierna: „vennootschap”), waarin door haar vennoten Granatowicz en Wasiewicz tegelijkertijd de steengroeve in natura werd ingebracht. De notaris schreef voor het opmaken van de notariële akte, één origineel en zes afschriften, een factuur uit op naam van de vennootschap.

15.

De vennootschap werd op 5 juni 2007 ingeschreven in het register en geldt de dato 14 juni van

hetzelfde jaar als opgericht voor de toepassing van de btw.

16.

In haar aangifte over de maand juni bracht de vennootschap een bedrag van 289 718 PLN aan btw in aftrek over de aankoop van de steengroeve en de notariële diensten.

17.

Bij een controle stelden de Poolse belastingautoriteiten twee onregelmatigheden vast in de door de vennootschap gedane aangifte. Ten eerste was de factuur voor de aankoop van de onroerende zaak op naam van de „toekomstige vennoten” en niet op die van de vennootschap gesteld. Ten tweede was de factuur voor het opmaken van de notariële akte en de zes afschriften ervan uitgeschreven op naam van de vennootschap, terwijl de formele oprichting nog moest plaatsvinden.

18.

De Dyrektor Izby Skarbowej bevestigde op het door de vennootschap tegen de beslissing van de Poolse belastingautoriteiten ingediende bezwaar de bestreden handeling met dezelfde motivering.

19.

De vennootschap kwam hiertegen op bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, die zich eveneens achter de redenering van de belastingautoriteiten schaarde, zowel ter zake van de factuur voor de koopovereenkomst betreffende de onroerende zaak als met betrekking tot die voor het opmaken van de notariële stukken.

20.

De vennootschap heeft tegen de uitspraak in eerste aanleg beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny, die het Hof verzoekt om een prejudiciële beslissing over de hiernavolgende vragen.

IV – Prejudiciële vragen en procesverloop voor het Hof

21.

Op 4 juni 2010 is het prejudiciële verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny ingeschreven ter griffie van het Hof, met de volgende twee vragen:

„1)

Heeft een uit toekomstige vennoten bestaande entiteit die investeringsuitgaven doet vóór de formele inschrijving van de vennootschap als handelsvennootschap en vóór de fiscale registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde, na de inschrijving en de fiscale registratie, overeenkomstig artikel 9 en de artikelen 168 en 169 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1 van 11 december 2006, zoals gewijzigd) recht op aftrek van de voorbelasting die is betaald over investeringsuitgaven die dienen voor belaste activiteiten van de vennootschap?

2)

Verzet het feit dat de factuur ter zake van de investeringsuitgaven op naam van de toekomstige

vennoten en niet op naam van de vennootschap is gesteld, zich tegen de aftrek van de voor de gedane investeringsuitgaven betaalde voorbelasting in de zin van de eerste vraag?"

22.

Naast verzoekster in het hoofdgeding hebben de regering van de Republiek Polen, de Bondsrepubliek Duitsland en de Helleense Republiek alsmede de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

23.

Ter terechtzitting van 22 juni 2011 is geïntervenieerd door de vertegenwoordiger van verzoekster en de gemachtigden van de Poolse, de Franse en de Griekse regering en van de Commissie.

V – Beoordeling

A – Opmerking vooraf

24.

Aan deze procedure ligt een probleem ten grondslag waarover het Hof zich eerder heeft uitgesproken: wanneer namelijk een persoon voorbereidende handelingen verricht met het oog op het uitoefenen van een economische activiteit kan zich een verschuiving in de tijd voordoen. Enerzijds worden de voorbereidende handelingen verricht met het doel een aan de btw onderworpen activiteit uit te oefenen, anderzijds wordt nog geen belastingaanslag vastgesteld waarop de betaalde btw in aftrek kan worden gebracht. Om in een oplossing voor deze situatie te voorzien heeft het Hof het recht van deze personen op teruggave van de betaalde btw erkend, ook al zijn zij nog niet met de eigenlijke economische activiteit begonnen. De rechtspraak kent de belastingplichtige kortom een recht op teruggave toe van de in de voorbereidende fase van een economische activiteit betaalde btw. Wanneer hij de betaalde belasting heeft terugontvangen, kan hij uiteraard niets meer aftrekken als hem later btw wordt gefactureerd, maar zo wordt in ieder geval gewaarborgd dat er in de aanloopfase een mogelijkheid is om de betaalde btw binnen een redelijke termijn terug te krijgen.

25.

Deze bijzonderheid moet van meet af aan in deze conclusie onder de aandacht worden gebracht, omdat het Hof weliswaar twee verschillende mogelijkheden onderscheidt, namelijk de teruggave en de aftrek, maar dit niet nader heeft gepreciseerd. In de rechtspraak wordt voor beide de term „aftrek” gebruikt, een term die de verschillen tussen beide methoden maskeert en die derhalve tot verwarring kan leiden.

26.

In het licht van dit onderscheid, dat absoluut dient te worden gemaakt om een zinvol antwoord te formuleren, moeten thans de twee prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny worden onderzocht.

B – Eerste prejudiciële vraag

27.

De Naczelny Sąd Administracyjny vraagt om te beginnen aan wie het recht op aftrek toekomt in een geval waarin een vennootschap dat recht wil uitoefenen met betrekking tot

investeringsgoederen en -diensten waarover vóór de oprichting van die vennootschap btw is voldaan door de „toekomstige vennoten”.

28.

Pawel Józef Granatowicz en Marcin Michał Wasiewicz waren ten tijde van de aankoop van de onroerende zaak geen vennoten, en uit de stukken blijkt evenmin dat zij in die hoedanigheid optraden. Het valt echter moeilijk te ontkennen dat zij de handeling verrichtten als „toekomstige vennoten”, dit wil zeggen met het voornemen om korte tijd later een vennootschap onder firma op te richten waardoor de genoemde onroerende zaak bedrijfsmatig zou worden geëxploiteerd. Bovendien is dit in het geheel geen uitzonderlijke gang van zaken, maar integendeel juist een gebruikelijke en veel voorkomende praktijk in het bedrijfsleven: een of meer personen besluiten een onderneming op te richten, zoeken daarvoor financiering, verwerven goederen en diensten en wanneer zij de noodzakelijke voorzieningen bij elkaar hebben gebracht voor het starten van de activiteiten, beginnen zij met de afwikkeling van de formaliteiten voor de oprichting van de vennootschap die de activiteit van de onderneming belichaamt en waarop de ermee verband houdende rechtsverhoudingen worden overgedragen. (3) Het tijdsverloop tussen de aankoop van de onroerende zaak en de oprichting van de vennootschap Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna is in de praktijk een normaal verschijnsel, hetgeen het belang van de beslissing van het Hof in de onderhavige zaak groter maakt.

29.

Het prejudiciële verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny biedt ons kortom de gelegenheid om de rechtspositie van de „toekomstige vennoten” en de vennootschappen met betrekking tot de terugvordering van de btw nader te precisieren, maar ook om de ruimte af te bakenen waarover de lidstaten beschikken bij het vaststellen van de verhoudingen die tussen beide rechtssubjecten ontstaan. Om deze vraag te beantwoorden wil ik bij wijze van inleiding kort ingaan op de rechtspraak van het Hof, met name die betreffende de definitie van belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

1. De op de onderhavige zaak toepasselijke rechtspraak van het Hof

30.

Om de in deze procedure gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden moeten wij het oog richten op twee afzonderlijke problemen waarover het Hof zich reeds heeft uitgelaten. Het eerste betreft het recht op teruggave van de betaalde btw, dat eenieder toekomt die investeringsuitgaven doet in de vorm van voorbereidingshandelingen voor een later door hemzelf te verrichten economische activiteit. Het tweede betreft hetzelfde recht, maar in gevallen waarin de economische activiteit door een ander wordt voortgezet of formeel wordt aangevangen. Zoals wij hierna zullen zien, is geen van de twee problemen één op één gelijk aan dat van de onderhavige zaak, maar is de eruit af te leiden richting niettemin relevant voor het formuleren van een nuttig antwoord.

31.

In de eerste plaats heeft het Hof zich uitgesproken over het recht op teruggave van de investeringsuitgaven wanneer dat recht wordt uitgeoefend in een aan de economische activiteit voorafgaande voorbereidingsfase. In het arrest Rompelman (4) voer het een niet-formalistische koers bij de aanpak van dit probleem en erkende dat een persoon die nog geen aanvang heeft gemaakt met een economische activiteit voor de investeringsuitgaven die hij doet recht heeft op teruggave van de gedurende de voorbereidingsfase betaalde belasting. (5) Het gaat dus om een

geval waarin geen sprake is van wijziging in de persoon, aangezien de echtgenoten Rompelman investeringsuitgaven hadden gedaan voor een later door hen zelf te exploiteren onroerende zaak.

32.

Alhoewel het Hof in het arrest Rompelman bij herhaling de term „aftrek” gebruikt, is hier veeleer sprake van een recht op teruggave van de btw. Het gaat immers niet om aftrek van de ten gevolge van een transactie in de productieketen verschuldigde btw. Het Hof kent integendeel, zoals ik in de punten 24 en 25 van deze conclusie reeds heb uiteengezet, de echtgenoten Rompelman een recht toe op teruggave van de btw, uiteraard met dien verstande dat later, wanneer de economische activiteit een aanvang neemt, niet opnieuw aftrek op basis van deze belasting wordt toegepast. Deze oplossing strookt met de strekking van richtlijn 2006/112, aangezien zij de belastingplichtige de mogelijkheid biedt de betaalde btw „onmiddellijk” terug te vorderen en geen nadelige gevolgen verbindt aan het feit dat met de voorbereidende handelingen van een economische activiteit enige tijd gemoeid kan zijn.

33.

Het risico dat het niet tot de economische activiteit komt, zou aan deze oplossing niet in de weg staan, aldus het Hof in de zaak INZO. (6) In het in deze zaak gewezen arrest werd het bestaan van het recht op teruggaaf bevestigd, „ook indien later [...] is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid”. (7) Zolang de belastingplichtige niet optreedt als eindverbruiker blijft het recht op aftrek van de betaalde belasting bestaan wanneer de economische activiteit om buiten hem gelegen redenen niet tot uitvoering komt.

34.

Naar 's Hofs oordeel beschikken de belastingautoriteiten in geval van fraude over middelen en instrumenten om vast te stellen of een activiteit de daadwerkelijke of fictieve start van een economische activiteit tot doel had. Volgens het Hof kunnen de lidstaten in deze gevallen op grond van richtlijn 2006/112 „met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend”. (8)

35.

Het Hof kwam tot hetzelfde oordeel in latere arresten waarin het bevestigde dat een belastingplichtige de betaalde belasting over de gedane investeringsuitgaven met betrekking tot de verrichte voorbereidende handelingen voor de toekomstige economische activiteit kan terugkrijgen. Dit wordt categorisch vastgesteld in de arresten Gabalfrisa (9), Ghent Coal (10), Breitsohl (11) en Fini H (12).

36.

De tweede vraag waarover het Hof zich heeft uitgesproken, betreft de gevallen van overdracht van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19 van richtlijn 2006/112, waarbij de verkrijger in de plaats treedt van de vervreemder. Ook in dit kader hanteert het Hof weer een niet-formalistische en casuïstische benadering, en stelt dan ook vast dat een rechtspersoon die alleen is opgericht om de voorbereidende handelingen te verrichten voor een kapitaalvennootschap de over de gedane uitgaven betaalde btw mag terugvorderen. Tot deze oplossing kwam het Hof in de zaak Faxworld (13), een uitkomst waardoor de Vorgründungsgesellschaft teruggaaf kon vorderen van de door haar betaalde belasting, ook al werden de aangeschafte goederen en diensten volledig geëxploiteerd door de kapitaalvennootschap waarvoor zij bestemd waren.

37.

De arresten in de zaken Rompelman, INZO en de overige hiervoor vermelde arresten betroffen belastingplichtigen die steeds zelf de economische activiteiten gingen verrichten, hetgeen in de onderhavige zaak niet het geval is, aangezien zich in casu, zoals de verwijzende rechter uiteenzet, een wijziging in de persoon van de belastingplichtige heeft voorgedaan. De in het arrest Faxworld gevolgde benadering is evenmin zonder meer toepasbaar in de onderhavige zaak. Terwijl het in die zaak ging om een overdracht van een algemeenheid van goederen, hebben de „toekomstige vennoten” in de onderhavige zaak één enkele handeling verricht die slechts één goed betreft. Deze zaak valt derhalve, zoals de Franse regering heeft opgemerkt, buiten de werkingssfeer van artikel 19 van richtlijn 2006/112.

38.

Dit neemt niet weg dat de aangehaalde arresten blijk geven van een doel in 's Hof's rechtspraak, dat ook voor een zaak als de onderhavige heeft te gelden. Waar het namelijk om gaat is het waarborgen van het beginsel van fiscale neutraliteit, een doelstelling die ook is neergelegd in richtlijn 2006/112 en die er specifiek toe strekt het karakter van de btw — een indirecte belasting die uitsluitend en alleen het verbruik belast en niet het verrichten van economische activiteiten — intact te houden. (14) Met dit voor ogen ziet zowel de richtlijn als de rechtspraak van het Hof erop toe dat de belastingplichtige die gedurende de productiefase de btw betaalt de belasting kan terugvorderen, en wel zodra deze is afgewenteld op de volgende schakel van de productieketen. (15) De prioriteit die op het gebied van de btw aan het beginsel van fiscale neutraliteit wordt gegeven, maakt het soms noodzakelijk het formalisme te doorbreken, zoals een nauwgezette lezing van richtlijn 2006/112 bevestigt, waarin de Uniewetgever bij de afweging tussen beide beginselen ook voor het eerste kiest.

2. De „toekomstige vennoten” als belastingplichtigen in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112

39.

Allereerst zij erop gewezen dat de „toekomstige vennoten” en de vennootschap „belastingplichtige” zijn in de zin van artikel 9 van de richtlijn. In het geval van de vennootschap kan daar geen twijfel over bestaan, aangezien de exploitatie van de steengroeve en derhalve de economische activiteit die de toepassing van de belasting rechtvaardigt, immers door haar geschiedt. Problematischer ligt de kwalificatie van de „toekomstige vennoten” als belastingplichtigen, maar, zoals ik hierna zal uiteenzetten, ook zij zijn als zodanig aan te merken.

40.

Degenen die goederen en diensten verwerven om ze bij de oprichting in te brengen in een vennootschap onder firma maken immers in strikte zin geen deel uit van de productieketen, omdat

zij de aangekochte goederen niet zelf exploiteren en de transactie hun ook geen voordeel oplevert. De „toekomstige vennoot” fungeert slechts als doorgeefluik, een „accidenteel” persoon zo men wil, die tot marktdeelnemer wordt om de eenvoudige reden dat er een lacune is in de tijd waarin niemand anders dan hij de toekomstige vennootschap kan vertegenwoordigen. Aldus beschouwd zou het arrest Rompelman niet toepasselijk zijn op de onderhavige zaak, aangezien de vraag in die zaak een belastingplichtige betrof die nog niet met het verrichten van een economische activiteit was begonnen, maar dat weldra en in eigen persoon zou doen. (16) Er was in de zaak Rompelman noch in de latere arresten sprake van een wijziging in de persoon, zodat er welbeschouwd geen sprake is van dezelfde hoedanigheid als persoon in de onderhavige zaak.

41.

Het spreekt echter vanzelf dat het doel van de hiervoor genoemde rechtspraak evenzeer moet worden bereikt bij een reeds bestaande als bij een nog in statu nascendi verkerende economische activiteit, omdat anders de kans groot is dat de belasting wordt geheven in situaties die zich slecht verstaan met het beginsel van fiscale neutraliteit. Wanneer de „toekomstige vennoot” de belasting betaalt over een inbreng van goederen en diensten waarvan de feitelijke ontvangster de vennootschap is die deze goederen gaat exploiteren, moet óf hij óf de vennootschap de btw onmiddellijk kunnen aftrekken zodra ze in rekening wordt gebracht. Het is van belang dat hetzij de „toekomstige vennoot” hetzij de vennootschap over deze bevoegdheid beschikt, met name wanneer er slechts een korte tijdsperiode verloopt tussen het tijdstip van de inbreng en dat van de oprichting van de vennootschap.

42.

Deze oplossing is eveneens van toepassing op de gevallen waarin de vennootschap uiteindelijk niet wordt opgericht of haar activiteit niet gaat uitoefenen, zoals in de zaak Rompelman het geval was. De in het arrest in die zaak gevolgde redenering kan mijns inziens ook worden toegepast op een geval waarin de „toekomstige vennoot” een goed of dienst betreft en nadien om gerechtvaardigde redenen niet tot de oprichting van de vennootschap overgaat. In dat geval moeten de lidstaten ingevolge de Rompelman-rechtspraak in een mogelijkheid voorzien om het recht op teruggaaf van de betaalde belasting — dat uiteraard aan de „toekomstige vennoot” zal toekomen — uit te oefenen. (17)

43.

Derhalve moet artikel 9 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de aangehaalde rechtspraak mijns inziens aldus worden uitgelegd dat een „toekomstige vennoot”, afnemer van goederen of diensten waarvoor hij de btw voldoet, belastingplichtig is, ook wanneer de verwerving uitsluitend geschiedt met het doel de goederen nadien in te brengen in een vennootschap die, zodra zij is opgericht, de economische activiteit verricht waarvoor de aankoop werd gedaan.

3. Het recht op aftrek en de voorwaarden voor de uitoefening ervan

44.

Met dit alles zou de vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny overigens nog niet beantwoord zijn wanneer wij het eenvoudig zouden laten bij de vaststelling dat de „toekomstige vennoten” belastingplichtig zijn. Deze kwalificatie is slechts de premisse op basis waarvan wij de verwijzende rechter een nuttig antwoord kunnen geven, want wij hebben nog niet vastgesteld aan wie in concreto het recht toekomt om de btw terug te vorderen: de „toekomstige vennoten”, de vennootschap of willekeurig wie van de twee.

45.

Met uitzondering van de Franse Republiek zijn alle lidstaten die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, van mening dat het recht op terugbetaling van de btw uitsluitend toekomt aan de „toekomstige vennoten” als afnemers van de goederen en diensten waarvoor de btw is betaald. De Franse Republiek verdedigt daarentegen de willekeurig-wie-van-de-twee stelling, volgens welke de uitoefening van het recht óf aan de „toekomstige vennoot” óf aan de vennootschap toekomt, en aan deze laatste in het geval dit de „toekomstige vennoot” naar nationaal recht niet is toegestaan. Volgens verzoekster in het hoofdgeding moet de vennootschap in alle gevallen het recht op aftrek uitoefenen.

46.

De tot dusver gewezen arresten zijn niet erg verhelderend wat dit betreft. De situatie die de onderhavige het dichtst benadert is die in de reeds aangehaalde zaak Faxworld, waarin het Hof het recht op teruggave erkende van een in het Duitse recht voorzien type vennootschap (Vorgründungsgesellschaft), die uitsluitend de voorbereiding tot doel had van de noodzakelijke handelingen voor de onmiddellijk daarna op te richten kapitaalvennootschap. (18) Het Hof beperkte zijn antwoord strikt tot de bijzonderheden van het geval, teneinde het onder de werkingssfeer te brengen van artikel 19 van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat de lidstaten „in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt [kunnen] stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager”. In de zaak Faxworld had de Duitse Bondsrepubliek zich op die bepaling beroepen en vorderde op die grond dat de opgerichte vennootschap werd beschouwd als de voor de uitoefening van het recht op aftrek van de door de Vorgründungsgesellschaft betaalde btw verantwoordelijke belastingplichtige. (19) Het Hof oordeelde anders en kende die entiteit, als overdrager van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, het recht toe terugbetaling te vorderen. (20)

47.

De aan het arrest Faxworld ten grondslag liggende bijzonderheden verschillen evenwel van die van de onderhavige zaak. In de eerste plaats hadden de uitleggingsvragen in de zaak Faxworld betrekking op een overdracht waarop artikel 19 van richtlijn 2006/112 van toepassing was, terwijl het in de onderhavige zaak gaat om een overgang van „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen”. Dit verschil wordt bevestigd in het arrest Zita Modes (21), waarin het Hof vaststelde dat de inbreng van een enkel goed, zoals in casu de inbreng van een onroerende zaak, niet onder de werkingssfeer van artikel 19 valt. (22) De Franse Republiek komt terecht tot deze conclusie, zoals ik ter terechtzitting heb uiteengezet.

48.

Er is nog een ander verschil met het arrest Faxworld. Het feit dat de Duitse wet voorzag in een specifieke figuur, belast met de afwikkeling van het oprichtingsproces van een vennootschap, is

namelijk een aspect dat eveneens van bepalende invloed is op de vermelde oplossing. Het risico van fraude in een systeem waarin sprake is van een om zo te zeggen volledige opvolging van de ene persoon door de volgende, vergemakkelijkt de beslissing om het recht op terugbetaling van de btw aan de eerste toe te kennen, ook al is hij niet degene die de activiteit gaat verrichten. (23)

49.

De omstandigheden liggen in de onderhavige zaak aanmerkelijk anders dan in de zaak Faxworld. Zoals ik reeds heb uiteengezet in punt 47 van deze conclusie, gaat het hier niet om een overdracht van een algemeenheid in de zin van artikel 19 van de richtlijn. De „toekomstige vennoten” dragen immers geen bedrijf over, maar brengen slechts een goed in. Bovendien is er doorgaans in de context waarin dit artikel wordt toegepast sprake van twee afzonderlijke subjecten, in de regel twee verschillende economische realiteiten, terwijl er in casu een duidelijke continuïteit is van de activiteit en zelfs van de belastingplichtigen.

50.

Hoewel bepaald acht geslagen moet worden op het arrest Faxworld, moeten ook de inhoudelijke verschillen tussen beide zaken duidelijk onderkend worden, in ieder geval bij de toepassing van de oplossing van die zaak op het onderhavige geval.

51.

Gezien het voorgaande is het alleszins duidelijk dat een geval als het onderhavige, dat niet onder artikel 19 van de richtlijn valt, maar waarin de „toekomstige vennoten” goederen inbrengen in een vennootschap en zij en de vennootschap de facto identiek zijn en de economische activiteit wordt voortgezet, voldoende bijzonderheden vertoont om door de Uniewetgever op een specifieke manier te worden behandeld. Wij hebben echter reeds gezien dat dit niet het geval is en dat uit de letterlijke bewoordingen van richtlijn 2006/112 geen categorisch antwoord op het probleem dat zich hier voordoet valt te ontleen of af te leiden. Ik maak uit dit stilzwijgen op dat richtlijn 2006/112 de lidstaten een ruime discretionaire bevoegdheid geeft opdat zij de maatregelen nemen die zij het meest adequaat en in overeenstemming met de doelstellingen van deze richtlijn achten. De werkelijke vraag van deze zaak is bijgevolg niet gelegen in de vaststelling wie het recht op terugbetaling van de btw uitoefent, maar onder welke voorwaarden het nationale recht de uitoefening van dat recht waarborgt.

52.

Aldus gezien valt te begrijpen waarom de lidstaten die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend in de onderhavige procedure tegengestelde standpunten hebben verdedigd, die daarenboven de praktijk van hun respectievelijke rechtsorden weerspiegelen. Het is niet verwonderlijk dat de Franse Republiek een met die van de vennootschap overeenstemmende stelling verdedigt, omdat het Franse recht een dergelijke oplossing kent, zoals de gemachtigde van die lidstaat ter terechtzitting heeft verklaard. (24) Omgekeerd zijn de bedenkingen van de Duitse Bondsrepubliek, die stelt dat moet worden beoordeeld of de vennootschap vóór haar oprichting reeds een activiteit van enigerlei aard uitoefende, eigen aan een staat die, zoals bleek in de zaak Faxworld, voorziet in een bijzondere rechtsfiguur waarvan de specifieke regeling bepalend is voor de op een geval als het onderhavige toe te passen fiscale behandeling. (25)

53.

Mijns inziens moet artikel 168 juncto artikel 9 van richtlijn 2006/112 derhalve aldus worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat een lidstaat in een geval als het onderhavige,

gegeven de identiteit die de facto bestaat tussen de rechtssubjecten en de activiteit, het aftrekrecht toekent aan de vennootschap.

54.

Wanneer het nationale recht deze mogelijkheid echter uitsluit, moeten de „toekomstige vennoten” het recht hebben op onmiddellijke teruggaaf van de betaalde belasting, onder dezelfde voorwaarden als die welke reeds door het Hof zijn geformuleerd in de aangehaalde zaken *Rompelman*, *INZO* of *Ghent Coal*. Anders zou een ongerechtvaardigde discriminatie worden ingevoerd uitsluitend op grond van het feit dat degenen die een aanvang maken met de activiteit voornemens zijn haar korte tijd later formeel gestalte te geven in de vorm van een vennootschap.

55.

Wanneer de lidstaten ervoor kiezen het recht op aftrek aan de vennootschap toe te kennen, moet deze mogelijkheid uiteraard afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat de „toekomstige vennoten” de betaalde btw bij de inbreng in natura op de vennootschap hebben afgewenteld, en dient hiervan te blijken uit de boeken. Onverminderd dit laatste, dat is bedoeld om fraude te voorkomen, is er gezien het feit dat er een nagenoeg volledige identiteit bestaat tussen de „toekomstige vennoten” en de vennootschap, die ook wordt weerspiegeld in de persoonlijke aansprakelijkheidsregeling die kenmerkend is voor een vennootschap als de onderhavige, en er in casu duidelijk sprake is van continuïteit van de economische activiteit, niets dat de lidstaten belet het aftrekrecht aan de vennootschap toe te kennen.

56.

De zaken liggen anders wanneer de lidstaten, zoals in de Republiek Polen het geval schijnt te zijn, ervoor kiezen de vennootschap niet het in artikel 168 van richtlijn 2006/112 neergelegde aftrekrecht toe te kennen. (26) In dat geval, en zoals ik reeds in punt 53 van deze conclusie heb vermeld, moet de „toekomstige vennoten” de uitoefening van het recht van terugvordering van de btw worden gegarandeerd, hetzij door aftrek hetzij door teruggave, al naargelang sprake is van een van de hiernavolgende gevallen.

57.

In de eerste plaats kan het zijn dat de „toekomstige vennoten” vóór de oprichting van de vennootschap en metterdaad de aan de belasting onderworpen economische activiteit verrichten. In dit geval wordt de btw gewoon afgewenteld op de volgende schakel in de productieketen, hetzij terstond bij de aankoop van de onroerende zaak hetzij korte tijd daarna, afhankelijk van de vraag of de middelen reeds economisch worden geëxploiteerd. De „toekomstige vennoten” treden in dit geval op als echte marktdeelnemers en hebben uit de aard der zaak een aftrekrecht, dat door hen in de desbetreffende periodieke aangiften wordt uitgeoefend, terwijl het oprichtingsproces van de vennootschap voortschrijdt.

58.

In de tweede plaats en dit lijkt in casu het geval te zijn, kunnen de „toekomstige vennoten” in afwachting zijn van de afronding van de oprichting van de vennootschap om daadwerkelijk een aanvang te maken met de economische activiteit. In dit geval is er geen sprake van inkomsten of afwenteling van de btw, maar van voorbereidingshandelingen gericht op het ondernemen van een productieactiviteit, die volgens het Hof kunnen worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van richtlijn 2006/112. (27) Dit is exact de situatie die aan de orde is in het arrest *INZO*, waarin het Hof bevestigt dat wanneer een vennootschap haar voornemen heeft kenbaar gemaakt

om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, het verrichten van een voorbereidingshandeling, zoals een studie betreffende de technische en economische aspecten van de beoogde activiteit, „dus als een economische activiteit in de zin van [...] de richtlijn [kan] worden aangemerkt, zelfs indien die studie ten doel heeft te onderzoeken in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is”. (28) Volgens het Hof moet de belastingplichtige de voor een rentabiliteitsstudie betaalde btw kunnen terugkrijgen, „ook indien later op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid”. (29)

59.

Uit het voorgaande blijkt dat er, zij het bij uitzondering, een recht op aftrek bestaat in gevallen waarin geen productieactiviteit heeft plaatsgevonden en waarin bijgevolg ook geen btw is afgewenteld. Technisch gesproken, en zoals ik reeds in punt 32 van deze conclusie heb opgemerkt, zou het dan gaan om een recht op teruggave en niet op aftrek, maar het Hof hanteert in zijn uitlegging van de artikelen 9 en 168 van richtlijn 2006/112 de methode van de aftrek bij gebreke van een andere uitdrukkelijke bepaling in de richtlijn en ter waarborging van het beginsel van fiscale neutraliteit.

60.

De ultima ratio ter rechtvaardiging van deze oplossing is een redelijkheidsargument, dat in het arrest INZO andermaal is uiteengezet. In dat arrest verklaarde het Hof, dat wanneer verschil wordt gemaakt in de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten tussen enerzijds ondernemingen die reeds belaste handelingen verrichten, en anderzijds ondernemingen die door middel van investeringen een aanvang trachten te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren, „willekeurige verschillen [zouden] ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden”. (30)

61.

Gelet op het voorgaande moet voor degenen die voorbereidings- en investeringshandelingen verrichten, zoals in casu de „toekomstige vennoten”, een materiële en procedurele mogelijkheid openstaan die waarborgt dat zij hun recht op teruggaaf kunnen uitoefenen.

62.

Ter terechtzitting heeft zowel de Poolse regering als de vennootschap erkend dat de „toekomstige vennoten” krachtens Pools recht geen recht op teruggave hadden, aangezien de inbreng van de onroerende zaak in de vennootschap een vrijgestelde handeling was. Het is aan de verwijzende rechter na te gaan of in deze omstandigheden het feit dat de handeling is vrijgesteld, zowel de „toekomstige vennoten” als de vennootschap in een positie brengt die de teruggave van de btw moeilijk of onmogelijk maakt.

63.

Zoals enige staten in de onderhavige procedure hebben erkend, houdt de toekenning van een recht van terugvordering van de btw aan de „toekomstige vennoten” in een geval als hiervoor uiteengezet, door een al te grote versoepeling van de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op teruggave, inderdaad een risico van fraude in. Het gaat in casu echter om een uitermate bijzonder geval, waarin de „toekomstige vennoten” een onroerende zaak in natura inbrengen in

een uitsluitend door hen gevormde vennootschap onder firma (31), waardoor de economische activiteit wordt verricht waarvoor de met btw belaste goederen werden verworven. De situatie is dermate specifiek en controleerbaar vanuit het oogpunt van fraudebestrijding, dat het een lidstaat nauwelijks kan ontgaan wanneer de „toekomstige vennoten” of de vennootschap ongeoorloofd handelen. Evenals in de arresten Rompelman, INZO en de overige reeds aangehaalde arresten is het Hof van oordeel dat wanneer is voldaan aan de formele voorwaarden voor het vaststellen van de aanvang van een economische activiteit, de belastingplichtige niet meer mag worden verplicht aan te tonen dat hij rechtmatig handelt, maar integendeel de nationale belastingautoriteiten juist over methoden beschikken om vast te stellen of in omstandigheden als die in de onderhavige zaak sprake is van fraude. (32)

64.

Op grond van het voorgaande moeten de artikelen 9 en 168 van richtlijn 2006/112 mijns inziens aldus worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat een lidstaat, in specifieke omstandigheden als in casu, waarin twee natuurlijke personen als „toekomstige vennoten” een onroerende zaak verwerven die in natura wordt ingebracht in een na de aankoop opgerichte en uit de genoemde vennoten bestaande vennootschap onder firma, het recht op aftrek van de betaalde belasting over investeringsuitgaven toekent aan de vennootschap.

65.

Wanneer de lidstaat deze mogelijkheid evenwel uitsluit, verzet richtlijn 2006/112 zich ertegen dat de „toekomstige vennoten” geen teruggaaf van de betaalde belasting kunnen vorderen. In die omstandigheden moeten de nationale autoriteiten de noodzakelijke voorzieningen treffen opdat de „toekomstige vennoten” het recht op btw-teruggaaf kunnen uitoefenen onder materiële en procedurele voorwaarden die dit niet bovenmatig moeilijk maken en die in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

C – Tweede prejudiciële vraag

66.

Nu is vastgesteld aan wie het recht op terugbetaling van de betaalde voorbelasting toekomt, komt ik bij de tweede vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny, betreffende de voor de litigieuze goederen en diensten uitgeschreven facturen. Blijkens de stukken is de factuur voor de aankoop van de onroerende zaak gesteld op naam van de „toekomstige vennoten”, terwijl die voor de notariële diensten op naam van de vennootschap is uitgeschreven, echter op een vóór haar oprichting gelegen datum.

67.

Als bekend moet de belastingplichtige in het bezit zijn van een factuur om het aftrekrecht van artikel 168 van richtlijn 2006/112 te kunnen uitoefenen. Deze voorwaarde wordt gesteld door artikel 178, sub a, en nader uitgewerkt in artikel 220, punt 1, van de richtlijn, dat bepaalt dat een factuur moet worden uitgereikt voor de goederenleveringen of de diensten die door een belastingplichtige voor een andere belastingplichtige zijn verricht. Tot de op grond van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112, verplicht op de factuur te vermelden gegevens behoren onder meer, „de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer”.

68.

Zoals door partijen in het hoofdgeding alsmede door enige lidstaten in de procedure voor het Hof

is opgemerkt, heeft het Hof deze bepalingen vrij soepel uitgelegd. Met deze benadering beoogt het Hof het recht van elke belastingplichtige op aftrek van de door hem betaalde belasting te garanderen. Wanneer een lidstaat extra zware eisen stelt aan het opstellen en uitreiken van een factuur kan hij daardoor licht de uitoefening van het aftrekrecht belemmeren of zelfs onmogelijk maken, hetgeen rechtstreeks zou indruisen tegen de door richtlijn 2006/112 nagestreefde doelstellingen. Het Hof heeft daarom in zijn rechtspraak voor dit soort gevallen een variant ontwikkeld op het beginsel van evenredigheid, en bij herhaling verklaard dat „de formaliteiten die aldus door de betrokken lidstaat zijn vastgesteld en die door de belastingplichtige moeten worden geëerbiedigd om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de betrokken verleggingsregeling te controleren”. (33)

69.

Dit uitgangspunt heeft bij het Hof vooropgestaan bij het begrenzen van de beslissingsvrijheid van de lidstaten en het beperken van de mogelijkheid om extra vermeldingen op de facturen te verlangen naast die voorzien in de richtlijn. (34) Zo heeft het Hof ook geoordeeld dat herstelbare onjuistheden of gebreken in de facturen door de belastingplichtige gecorrigeerd moeten kunnen worden vooraleer hem de uitoefening van het recht op aftrek wordt ontzegd. (35) De lidstaten kunnen zich kortom niet achter de aan het factureringsproces inherente formaliteiten verschuilen om de uitoefening van het recht op aftrek te bemoeilijken en uiteindelijk het beginsel van fiscale neutraliteit op losse schroeven te zetten door een economische activiteit en niet het eindgebruik te belasten.

70.

Tegen de achtergrond van deze regelgeving en rechtspraak zal ik thans ingaan op de tweede vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny. De beantwoording hiervan moet langs dezelfde lijnen verlopen als hiervoor reeds uiteengezet voor de eerste vraag. Derhalve moeten in de redenering twee verschillende situaties worden onderscheiden, namelijk die waarin de lidstaat het recht op aftrek aan de vennootschap toekent en die waarin de toekomstige vennoten het recht toekomt om teruggave van de btw te vragen.

71.

Wanneer, ten eerste, een nationale rechtsorde het aftrekrecht aan de vennootschap toekent is het duidelijk dat de staat heeft beoogd de uitvoering van een handeling te vergemakkelijken en niet onnodig duur te maken, en er daarbij van uitgaat dat vanuit het oogpunt van fraudebestrijding elke onregelmatige gedraging kan worden achterhaald door normale belastinginspecties en -controles. De vervanging van het rechtssubject heeft automatisch rechtsgevolg voor alle rechtsverhoudingen en handelingen die met de wijziging in de persoon verband houden, waaronder logischerwijs de facturen zijn begrepen.

72.

In een subrogatiekader zou het opleggen van de verplichting aan de belastingplichtige tot overlegging van een factuur op zijn naam of, hetgeen op hetzelfde neerkomt, het niet-accepteren van een factuur omdat deze op naam van de overdrager is gesteld, neerkomen op het invoeren van een voorwaarde waaraan moeilijk, zo niet onmogelijk kan worden voldaan. Een dergelijk resultaat zou niet te verenigen zijn met de rechtspraak van het Hof, dat bij herhaling heeft verklaard dat „wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van de betrokken dienstverrichting tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij voor het recht van genoemde belastingplichtige op aftrek van deze btw geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van

dat recht wordt verhinderd". (36) Dit zou nu juist in casu aan de orde zijn, want een subrogatie ten gunste van de vennootschap die niet mede de factuur voor de aankoop van de onroerende zaak zou omvatten, zou indirect neerkomen op een ontzegging van het recht op aftrek.

73.

A fortiori is het duidelijk dat een ten gunste van de vennootschap maar vóór haar oprichting uitgeschreven factuur, gecorrigeerd en op naam van de vennoten gesteld moet kunnen worden, zonder dat dit als argument mag worden aangevoerd om de vennootschap het recht op aftrek te weigeren.

74.

Wanneer, ten tweede, het nationale recht van de lidstaat de vennootschap geen recht op aftrek toekent, maar de „toekomstige vennoten” recht op teruggave verleent, zou de eerste factuur, die de aankoop van de steengroeve betreft, vanuit het oogpunt van richtlijn 2006/112 geen probleem opleveren, aangezien het hierbij gaat om een op hun naam gestelde factuur. Voor het antwoord met betrekking tot de voor de oprichting van de vennootschap uitgereikte factuur zou, zoals door de Commissie is gesteld, overeenkomstig hetgeen ik in het vorige punt van deze conclusie heb uiteengezet, die factuur moeten worden gecorrigeerd. Het is immers duidelijk dat het uitschrijven van de factuur op naam van de vennootschap vóór haar oprichting een omstandigheid is die de correctie en bijgevolg de uitoefening van het recht op teruggave van de btw rechtvaardigt.

75.

Wanneer het nationale recht in specifieke omstandigheden als in casu hetzij aftrek door de vennootschap hetzij teruggave aan de „toekomstige vennoten” voorschrijft, mag de lidstaat dus geen lasten opleggen die de btw-teruggave onmogelijk maken, ook niet met betrekking tot het opstellen en overleggen van facturen. De nationale autoriteiten kunnen evenredige en noodzakelijke maatregelen toepassen ter verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2006/112, daaronder begrepen, zoals het Hof recentelijk heeft erkend, de correctie van de factuur. (37)

76.

Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 178, sub a, juncto artikel 168 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk die in specifieke omstandigheden als in casu belet de betaalde belasting terug te krijgen wanneer,

a)

in het geval van aftrek van de btw door de vennootschap, een factuur is opgesteld hetzij op naam van de „toekomstige vennoten” hetzij op naam van de vennootschap, echter op een datum die ligt vóór haar oprichting, of

b)

in het geval van teruggave van de btw aan de „toekomstige vennoten”, een factuur op naam van de vennootschap is uitgeschreven op een datum vóór haar oprichting.

VI – Conclusie

77.

Gelet op hetgeen ik hiervoor heb uiteengezet geef ik het Hof in overweging de Naczelny Sąd Administracyjny als volgt te antwoorden:

„1)

De artikelen 9 en 168 van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij er zich niet tegen verzetten dat een lidstaat in specifieke omstandigheden als in casu, waarin twee natuurlijke personen als ‚toekomstige vennoten’ een onroerende zaak verwerven die in natura wordt ingebracht in een na de verwerving opgerichte en uit de genoemde vennoten bestaande vennootschap onder firma, het recht op aftrek van de betaalde belasting toekent aan de vennootschap.

Wanneer de lidstaat niet in deze mogelijkheid voorziet, verzet richtlijn 2006/112 zich ertegen dat de ‚toekomstige vennoten’ geen teruggave kunnen vorderen van de betaalde belasting. In die omstandigheden moeten de nationale autoriteiten de noodzakelijke voorzieningen treffen opdat de toekomstige vennoten het recht op teruggaaf kunnen uitoefenen onder materiële en procedurele voorwaarden die dit niet bovenmatig moeilijk maken en die in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

2)

Artikel 178, sub a, juncto artikel 168 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk die in specifieke omstandigheden als in casu belet de betaalde belasting terug te krijgen wanneer,

a)

in het geval van aftrek van de btw door de vennootschap, een factuur is opgesteld hetzij op naam van de ‚toekomstige vennoten’ hetzij op naam van de vennootschap, echter op een datum die ligt vóór haar oprichting, of

b)

in het geval van teruggave van de btw aan de ‚toekomstige vennoten’, een factuur op naam van de vennootschap is uitgeschreven op een datum vóór haar oprichting.”

(1) Oorspronkelijke taal: Spaans.

(2) Richtlijn van 28 november 2006 (PB L 347, blz. 1).

(3) Zie Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3a dr., La Ley, 2006, blz. 150 e.v.

(4) Arrest van 14 februari 1985 (268/83, Jurispr. blz. 655).

(5) Ibid., punten 23 en 24.

(6) Arrest van 29 februari 1996 (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

(7) Ibid., punt 20.

(8) Ibid., punt 24.

(9) Arrest van 21 maart 2000 (C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577).

(10) Arrest van 15 januari 1998 (C-37/95, Jurispr. blz. I-1).

(11) Arrest van 8 juni 2000 (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

(12) Arrest van 3 maart 2005 (C-32/03, Jurispr. blz. I-1599).

(13) Arrest van 29 april 2004 (C-137/02, Jurispr. blz. I-5547).

(14) Zie de punten 5, 7, 13 en 30 van richtlijn 2006/112.

(15) Het Hof verwoordt deze idee in zijn rechtspraak met een vaste formulering, namelijk dat de neutraliteit van de btw tot uitdrukking komt in de „aftrekregeling die tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen.” Zie onder meer reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 19; Ghent Coal Terminal, punt 15, en Gabalfrisa e.a., punt 44, en arrest van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19), en arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 25.

(16) Arrest Rompelman, reeds aangehaald, punten 23 en 24.

(17) In zijn conclusie in de zaak Breitsohl, reeds aangehaald, verklaarde advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer: „dat beginsel verbiedt mijns inziens dan zeker, dat laatstbedoelde ondernemingen verschillend worden behandeld naargelang van het tijdstip waarop zij om aftrek van voorbelasting hebben verzocht — voor of na het moment waarop vaststaat dat de voorgenomen economische activiteit niet doorgaat —, of naargelang van de omstandigheid dat de belastingdienst ze formeel als belastingplichtig heeft erkend” (punt 47).

(18) Zie met betrekking hiertoe Klenk, F., in Sölch, O. en Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, punten 482 e.v.

(19) Arrest Faxworld, eerder aangehaald, punt 35.

(20) Ibid., punten 41 en 42.

(21) Arrest van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, Jurispr. blz. I-14393).

(22) Ibid., punt 40.

(23) Er zij op gewezen dat de oplossing van het Hof op het eerste gezicht niet gelijk is aan zijn antwoord in het arrest van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361), ook al ging het in beide zaken om artikel 19 van de richtlijn. Zoals advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Faxworld (reeds aangehaald) heeft uiteengezet, is het verschil tussen beide gevallen gelegen in het nationale rechtskader van elk van die twee zaken en in de aard van de respectievelijk verrichte handelingen. Dit was ook het oordeel van het Hof, waar het met bijzondere nadruk sprak van de „specifieke omstandigheden” van de zaak Faxworld (zie punt 42 van het arrest Faxworld, reeds aangehaald).

- (24) Zie in dit verband het arrest van de Conseil d'État van 30 april 1980, nr. 15506.
- (25) Zie in dit verband de conclusie van advocaat-generaal Jacobs, reeds aangehaald, punten 19-24.
- (26) De Poolse regering en de vertegenwoordiger van de vennootschap alsmede de verwijzende rechter hebben verklaard dat dit de oplossing is die in het Poolse recht is voorzien.
- (27) Zie arrest Rompelman, reeds aangehaald.
- (28) Arrest INZO, reeds aangehaald, punt 18.
- (29) Arrest INZO, reeds aangehaald, punt 20 (mijn cursivering).
- (30) Arrest INZO, reeds aangehaald, punt 22.
- (31) Volgens de informatie van de Poolse regering en de vertegenwoordiger van de vennootschap is de in het Poolse recht voorziene vennootschap onder firma een personenvennootschap waarvoor de aansprakelijkheid rust op het vermogen van de vennootschap en van de vennoten, al geldt deze voor de laatste pas in tweede instantie.
- (32) „Mocht de belastingdienst vaststellen dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend of daarvan misbruik is gemaakt, dan zou zij met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen mogen vorderen” (arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 33, waarin wordt verwezen naar de reeds aangehaalde arresten Rompelman, punt 24; INZO, punt 24, en Gabalfrisa e.a., punt 46).
- (33) Arresten van 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, Jurispr. blz. I-3303, punt 50); 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457, punt 50); 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 38), en 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punt 43).
- (34) Arrest Bockemühl, reeds aangehaald, punt 51; arresten van 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punten 78-82), en arrest Ecotrade, reeds aangehaald, punt 64.
- (35) Arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punten 43 en 44).
- (36) Arrest Bockemühl, reeds aangehaald, punt 51.
- (37) Arrest Pannon Gép Centrum, reeds aangehaald, punt 44.