

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 22 mei 2019 (1)

Zaak C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

tegen

SIA Altic

[verzoek van de Augstākā tiesa (hoogste bestuursrechter, Letland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van btw – Weigering – Levering door bij fiscale fraude betrokken medecontractanten – Zorgplicht van de belastingplichtige – Relevantie van naleving van sectorale verplichtingen door de belastingplichtige – Verordening (EG) nr. 178/2002 – Traceerbaarheidsverplichting – Verordening (EG) nr. 852/2004 – Verordening (EG) nr. 882/2004 – Registratie van exploitanten van levensmiddelenbedrijven”

I. Inleiding

1. SIA Altic kocht koolzaad bij twee andere ondernemingen en bracht de voorbelasting met betrekking tot genoemde transacties in aftrek. Vervolgens wees een door de Letse belastingdienst uitgevoerde inspectie uit dat die ondernemingen fictief waren. De belastingdienst oordeelde daarom dat de transacties niet hadden plaatsgevonden en verplichtte SIA Altic om de bijbehorende belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen. SIA Altic vorderde vernietiging van dat besluit. De nationale rechter stelde haar zowel in eerste als in tweede aanleg in het gelijk.

2. De Augstākā tiesa (hoogste bestuursrechter, Letland), waar het beroep in cassatie aanhangig is gemaakt, heeft twijfels over de juiste uitlegging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽²⁾, gelezen in samenhang met de voorschriften van sectorale wetgeving inzake levensmiddelen. Deze twijfels betreffen het argument van de Letse belastingdienst dat SIA Altic had moeten weten dat haar contractanten bij btw-fraude betrokken waren, omdat zij werkzaam was in de levensmiddelenindustrie en derhalve verplicht was haar zakenpartners te controleren aan de hand van de hogere in die industrie geldende normen, in overeenstemming met de krachtens de verordeningen (EG) nr. 178/2002⁽³⁾, (EG) nr. 852/2004⁽⁴⁾ en (EG) nr. 882/2004⁽⁵⁾ geldende

verplichtingen.

3. De onderhavige zaak biedt het Hof de gelegenheid om zijn rechtspraak inzake de criteria voor de bepaling of een exploitant „wist of had moeten weten” dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude ter fine van weigering van het recht op aftrek verder te ontwikkelen. Aan het Hof wordt met name gevraagd in hoeverre, indien dit al het geval is, *specifieke sectorale* verplichtingen die gelden voor op een bepaald terrein actieve exploitanten, zoals verplichtingen inzake levensmiddelenwetgeving, relevant zijn voor de beoordeling in het kader van de *algemene belastingheffing* of een exploitant er al dan niet van op de hoogte was of had moeten zijn dat hij betrokken was bij een transactie die onderdeel was van btw-fraude.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Btw-richtlijn

4. Overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn geldt: „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;

[...]”

5. Overeenkomstig artikel 178 geldt: „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 de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]”

6. In artikel 220 van de btw-richtlijn wordt bepaald dat „[i]edere belastingplichtige [...] ervoor [zorgt] dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]”

7. Artikel 226 van de btw-richtlijn luidt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

- 4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;
- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- 6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

[...]"

8. In artikel 273 van de btw-richtlijn staat te lezen:

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

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.”

B. Verordening nr. 178/2002

9. De overwegingen 28 en 29 van verordening nr. 178/2002 zijn als volgt geformuleerd:

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

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

10. In artikel 3 van verordening nr. 178/2002 wordt bepaald:

„[...]

2. „levensmiddelenbedrijf”: onderneming, zowel publiek- als privaatrechtelijk, die al dan niet met winstoogmerk actief is in enig stadium van de productie, verwerking en distributie van levensmiddelen;

3. „exploitant van een levensmiddelenbedrijf”: natuurlijke persoon of rechtspersoon die verantwoordelijk is voor de naleving van de in de levensmiddelenwetgeving vastgestelde voorschriften in het levensmiddelenbedrijf waarover hij de leiding heeft;

[...]

15. „traceerbaarheid”: mogelijkheid om een levensmiddel, diervoeder, voedselproducerend dier

of stof die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin wordt verwerkt, door alle stadia van de productie, verwerking en distributie te traceren en te volgen;

16. „stadia van de productie, verwerking en distributie’: alle stadia, met inbegrip van invoer, vanaf de primaire productie van een levensmiddel tot en met opslag, vervoer, verkoop of levering daarvan aan de eindverbruiker en, voor zover van toepassing, invoer, productie, vervaardiging, opslag, vervoer, distributie, verkoop en levering van diervoeder;

[...]”

11. In artikel 18 van verordening nr. 178/2002 is het volgende vastgelegd:

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

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

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

3. De exploitanten van levensmiddelenbedrijven en diervoederbedrijven moeten beschikken over systemen en procedures waarmee kan worden vastgesteld aan welke bedrijven zij hun producten hebben geleverd. Deze informatie wordt op verzoek aan de bevoegde autoriteiten verstrekt.

4. Levensmiddelen of diervoeders die in de Gemeenschap op de markt worden of vermoedelijk zullen worden gebracht, worden met het oog op hun traceerbaarheid adequaat geëtiketteerd of gekenmerkt door middel van relevante documentatie of informatie overeenkomstig de desbetreffende voorschriften van meer specifieke bepalingen.

5. Bepalingen voor de toepassing van de leden 1 tot en met 4 met betrekking tot bepaalde sectoren kunnen volgens de procedure van artikel 58, lid 2, worden vastgesteld.”

C. Verordening nr. 852/2004

12. Artikel 6 van verordening nr. 852/2004 („Officiële controles, registratie en erkenning”) luidt:

„1. Exploitanten van levensmiddelenbedrijven dienen met de bevoegde autoriteiten samen te werken overeenkomstig andere toepasselijke communautaire wetgeving of, bij gebreke daarvan, nationale wetgeving.

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

[...]”

D. Verordening nr. 882/2004

13. In artikel 31, lid 1, van verordening nr. 882/2004 wordt bepaald als volgt:

„a) De bevoegde autoriteiten stellen de procedures vast die door de exploitanten van diervoeder- en levensmiddelenbedrijven moeten worden gevolgd voor de registratie van hun inrichtingen, overeenkomstig verordening (EG) nr. 852/2004, richtlijn 95/69/EG, of overeenkomstig de toekomstige verordening inzake diervoederhygiëne.

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

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

14. SIA Altic (hierna: „Altic”) heeft van SIA Sakorex (in juli en augustus 2011) en van SIA Ulmar (in oktober 2011) koolzaad gekocht. Het koolzaad werd tijdig geleverd en opgeslagen in een opslag (silo) van de onderneming SIA Vendo. Altic heeft de voorbelasting met betrekking tot genoemde transacties in aftrek gebracht.

15. Uit een inspectie van de Valsts ie??mumu dienests (nationale belastingdienst, Letland; hierna: „VID”) bleek dat SIA Sakorex en SIA Ulmar fictieve ondernemingen waren. De VID oordeelde dat de transacties tussen Altic en die ondernemingen derhalve niet hadden plaatsgevonden en bij besluit van 14 september 2012 beval de VID Altic de eerder afgetrokken btw, een boete en vertragingsrente te betalen.

16. Altic vorderde bij de bestuursrechter vernietiging van dat besluit. Zowel de nationale rechter in eerste als die in tweede aanleg stelde haar in het gelijk. Met name oordeelde de Administrat?v? apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) onder meer dat het buiten twijfel stond dat de betreffende goederen in de hoeveelheden en op de datums die in de bijbehorende documenten waren vermeld in de silo van SIA Vendo waren opgeslagen. Bovendien blijkt uit de documenten van de zaak en de door Altic verstrekte verklaringen dat zij in goed vertrouwen heeft gehandeld. Daarnaast was het gezien de aard van de handeling voor de dienstverlening niet nodig de hoedanigheid van de medecontractanten te controleren, aangezien de verkoper de goederen op de in de overeenkomst bepaalde plaats heeft geleverd. Volgens de overeenkomst tussen Altic en SIA Vendo was deze laatste onderneming verantwoordelijk voor het waarborgen van de juistheid van de op de vrachtbrief vermelde gegevens en voor de gevolgen daarvan. Ten slotte oordeelde die rechter dat de VID niet had vermeld welke specifieke rechtstreeks uit een wettelijke verplichting voortkomende maatregelen Altic had moeten treffen, maar verzuimd heeft te treffen, om de hoedanigheid van de andere partijen bij de transactie voor levering van de goederen te controleren. Bijgevolg oordeelde de Administrat?v? apgabaltiesa dat uit het in casu overgelegde bewijsmateriaal niet bleek dat Altic bewust heeft gehandeld om een voordeel te verkrijgen in de vorm van aftrek van voorbelasting.

17. De VID heeft tegen die uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Augst?k? tiesa (hoogste bestuursrechter, Letland; hierna: „verwijzende rechter”). De VID betoogt dat de Administrat?v? apgabaltiesa ten onrechte heeft geoordeeld dat geen enkele wettelijke regeling voorschrijft de oorsprong van de aangekochte goederen vast te stellen. Krachtens verordening nr. 178/2002 moeten exploitanten van levensmiddelenbedrijven iedere stof die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt, of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin wordt verwerkt, kunnen identificeren. Hiertoe dienen exploitanten te beschikken over systemen en procedures met behulp waarvan deze informatie op verzoek aan de bevoegde autoriteiten kan

worden verstrekt. Daarom was Altic krachtens verordening nr. 178/2002 verplicht om haar medecontractanten nauwkeurig te controleren, gelet op hun betrokkenheid bij de voedselketen. Altic heeft niet gecontroleerd of haar medecontractanten bij de P?rtikas un veterin?rais dienests (autoriteit voor voedsel- en veterinaire veiligheid, Letland) waren geregistreerd, zodat Altic haar medecontractanten niet aan de minste controle heeft onderworpen. Dit toont volgens de VID aan dat Altic wist of had moeten weten dat deze transacties deel uitmaakten van btw-fraude.

18. Altic is van mening dat de door de VID ingeroepen regels niet van toepassing zijn, aangezien het aangekochte zaad bestemd was voor de productie van brandstoffen en geen verband hield met enig soort levensmiddelen. Dientengevolge zijn er geen gronden om de voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven geldende regeling op haar toe te passen.

19. In deze context heeft de Augst?k? tiesa besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

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

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

20. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Letse en de Spaanse regering en de Europese Commissie. Net als Altic namen deze belanghebbenden deel aan de terechtzitting die plaatsvond op 6 maart 2019.

IV. Beoordeling

21. De onderhavige conclusie is als volgt opgebouwd. Na enkele inleidende overwegingen (A) beschrijf ik de rechtspraak betreffende de vereiste zorgvuldigheid op het gebied van btw wanneer is geconstateerd dat sprake is van fraude door medecontractanten (B). Vervolgens onderzoek ik de eerste vraag met betrekking tot de vraag of niet-naleving van sectorale verplichtingen die op een belastingplichtige rusten maar geen verband houden met btw, zoals de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18 van verordening nr. 178/2002, moet leiden tot het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting (C). Daarna richt ik mij op de tweede vraag, waarin in wezen wordt gevraagd of het nalaten van de controle of medecontractanten hun eigen registratieverplichting uit hoofde van verordening nr. 882/2004 zijn nagekomen, relevant is voor de beoordeling van de vraag of de belastingplichtige had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude (D).

A. Inleidende overwegingen

22. De in deze zaak aan de orde gestelde kwesties hebben uitsluitend betrekking op de vraag

of een belastingplichtige het recht op aftrek moet worden ontnomen op grond van een vermeend gebrek aan zorgvuldigheid dat wordt beoordeeld aan de hand van zijn gedrag met betrekking tot aan hem en zijn medecontractanten opgelegde verplichtingen uit niet-belastinggerelateerde sectorale wetgeving. Derhalve wordt aangenomen dat voor het overige aan de materiële en formele voorwaarden van het recht op aftrek is voldaan.

23. Er zijn verder twee feitelijke door de verwijzende rechter geverifieerde stellingen die ik als uitgangspunt neem.

24. Ten eerste wordt niet betwist dat de medecontractanten van Altic fictieve ondernemingen bleken te zijn. Hoewel het niet mogelijk was om de herkomst van de goederen te verifiëren, werden de goederen niettemin geleverd en waren zij kennelijk van goede kwaliteit.

25. Ten tweede heeft de verwijzende rechter vastgesteld dat er geen bewijsmateriaal is voor de bewering van Altic dat de betrokken zaden bestemd waren voor de productie van brandstof. In de door haar met beide medecontractanten gesloten overeenkomsten stond een formulering waarin werd bepaald dat de goederen moesten voldoen aan de vereisten van de autoriteit voor voedsel- en veterinaire veiligheid. Bovendien zijn de door Altic als handelspartners aangewezen ondernemingen niet actief op het gebied van de productie van brandstof. Derhalve kwam de verwijzende rechter na de beoordeling van het overgelegde bewijsmateriaal tot de conclusie dat de betreffende levering (en dus ook Altic met betrekking tot die levering) moest voldoen aan de verplichtingen van verordening nr. 178/2002.

B. Rechtspraak over fraude en het recht op aftrek van btw

26. Het belang van het recht op aftrek is in een aantal gevallen door dit Hof benadrukt. Het is beschreven als een „basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel”(6) en een „integrerend deel van de btw-regeling” dat in beginsel niet kan worden beperkt.(7) Het is van groot belang voor de neutraliteit van het btw-systeem, aangezien het tot doel heeft de exploitant 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, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen.(8)

27. Dit verklaart ook waarom het recht op aftrek niet kan worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd.(9)

28. In lijn met de algemene verplichting van nationale autoriteiten om btw-fraude te voorkomen en te bestrijden, mogen deze autoriteiten evenwel het recht op aftrek weigeren (en uiteindelijk terugbetaling vorderen) wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen.(10)

29. Dat is niet alleen het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer een belastingplichtige „wist dan wel had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude”.(11) In die omstandigheden wordt de belastingplichtige beschouwd „als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen”.(12) Dat is omdat in een dergelijke situatie de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam is en hij hun medeplichtige wordt.(13)

30. De weigering van het recht op aftrek blijft echter nog steeds een uitzondering op het standaard?, en inderdaad essentiële, recht op aftrek. Daarom moet de belastingdienst „met

objectieve gegevens rechtens genoegzaam [...] bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was".(14)

31. Het Hof heeft in meerdere gevallen benadrukt dat de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van inspecties bij de bevoegde autoriteiten ligt en heeft gewaarschuwd tegen het in feite naar belastingplichtigen verschuiven van de verplichting om controles en verificaties uit te voeren.(15) Het is immers de taak van de belastingdienst zelf, na fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de factuur te hebben vastgesteld, om te bewijzen dat de ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling deel uitmaakte van btw-fraude. Dit moet worden gedaan aan de hand van objectieve gegevens „en zonder van de ontvanger van de factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is".(16)

32. Het Hof heeft ook toegelicht dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan vereisen dat de belastingplichtige nagaat of de opsteller van de factuur voor de betrokken goederen en diensten ook voldeed aan zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en betaling en beschikte over documenten dienaangaande.(17) Het Hof heeft reeds op vergelijkbare wijze geoordeeld dat de belastingdienst niet kan vereisen dat de belastingplichtige documenten overlegt waaruit blijkt dat de leverancier aan de eigen door het Unierecht opgelegde sectorale verplichtingen heeft voldaan.(18)

33. De zorgvuldigheid van belastingplichtigen is de bepalende factor. Dat is omdat „handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, [moeten] kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze handelingen, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen".(19)

34. De vereiste mate van zorgvuldigheid is contextgevoelig. Volgens vaste rechtspraak van het Hof hangt het voornamelijk af van de omstandigheden van het concrete geval welke maatregelen redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige.(20) De specifieke feitelijke context kan namelijk zo zijn dat deze van de belastingplichtige bijzondere voorzichtigheid vereist (bijvoorbeeld ten aanzien van de waarde van de goederen in de context van de verwerving).(21) Wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn en naargelang van de omstandigheden van het geval, kan van een marktdeelnemer worden verlangd om inlichtingen in te winnen over zijn handelspartners om zich te vergewissen van hun betrouwbaarheid.(22)

35. Twee aspecten zijn echter van belang. Ten eerste heeft het contextgevoeligheidsaspect van de mate van zorgvuldigheid tot nu toe gedraaid om de verschillende *feitelijke* omstandigheden, maar altijd binnen de btw-richtlijn en de daarin opgenomen juridische regeling. Ten tweede maakt de rechtspraak van het Hof over de mate van vereiste zorgvuldigheid ook duidelijk dat zelfs als er aanwijzingen voor een onregelmatigheid zijn, de belastingdienst niet op algemene wijze kan voorschrijven dat belastingplichtigen nagaan of een opsteller van een factuur de goederen in bezit had of kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden, dan wel dat zij over documenten dienaangaande beschikken.(23)

36. Kortom, het recht op aftrek mag alleen worden geweigerd indien door de bevoegde autoriteiten kan worden vastgesteld dat de belastingplichtige wist dan wel had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude. De mate van zorgvuldigheid die van de belastingplichtige wordt verlangd om zijn zorgplicht na te komen, kan afhankelijk van de omstandigheden verschillen. De autoriteiten moeten evenwel gebruikmaken van objectieve

gegevens om te bepalen of die belastingplichtige ervan op de hoogte was of had moeten zijn dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude. Zij mogen de ontvanger van de factuur niet opzadelen met de verplichting om controles te verrichten die niet zijn verantwoordelijkheid zijn.

C. Eerste vraag: recht op aftrek en verordening nr. 178/2002

37. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of naleving van de door artikel 18 van verordening nr. 178/2002 opgelegde traceerbaarheidsverplichting bij het beoordelen of een belastingplichtige, die een exploitant in de levensmiddelenindustrie is, wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, relevant is voor weigering van het recht op aftrek.

38. Naar mijn mening is niet-naleving van op een belastingplichtige rustende sectorale verplichtingen die evenwel niet door btw-regels zelf zijn opgelegd, zoals de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18 van verordening nr. 178/2002, *op zichzelf niet doorslaggevend* voor het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting. Met andere woorden, eventuele niet-naleving van dergelijke sectorale verplichtingen kan niet automatisch worden gelijkgesteld aan een vaststelling dat de belastingplichtige had moeten weten dat de handeling onderdeel was van btw-fraude (1). Indien in de sectorale wetgeving inderdaad een duidelijke en ruimere wettelijke plicht wordt opgelegd aan een belastingplichtige om medecontractanten te identificeren, kan niet-naleving van dergelijke sectorale verplichtingen als *een van de objectieve factoren* onderdeel vormen van de algemene door de verwijzende rechter uit te voeren beoordeling bij het bepalen van welke maatregelen mogen worden verlangd van die belastingplichtige opdat hij zich ervan vergewist dat zijn handelingen geen verband houden met door een van zijn leveranciers gepleegde btw-fraude (2).

1. **Traceerbaarheid niet waarborgen staat niet gelijk aan „had moeten weten” van btw-fraude**

39. De Letse regering is van mening dat zelfs indien er in de onderhavige zaak geen bewijs is dat Altic wist dat zij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, diverse aspecten erop wijzen dat zij van dat feit op de hoogte had moeten zijn. Altic nam geen contact op met haar medecontractanten. Sterker nog, die laatste namen contact op met haar in reactie op advertenties in de media. De goederen werden niet rechtstreeks door Altic in ontvangst genomen, maar via een tussenpersoon, die de gegevens betreffende de leveranciers niet controleerde.

40. Ondanks het feit dat er volgens nationale rechtspraak geen algemene verplichting bestaat om handelspartners te controleren is de situatie in de levensmiddelenindustrie anders. De Letse regering stelt dat ten gevolge van de bij verordening nr. 178/2002 opgelegde traceerbaarheidsverplichting, in de levensmiddelenindustrie actieve ondernemingen verplicht zijn om hun medecontractanten grondig te controleren. Door te stellen dat het zaad bedoeld was voor de productie van brandstof liet Altic bovendien merken dat zij wist van de strengere voor de levensmiddelenindustrie geldende eisen en dat zij deze probeerde te omzeilen. Ter terechtzitting zette de Letse regering verder uiteen dat de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 volgens haar de verplichting omvat om te controleren of medecontractanten naar behoren bij de autoriteit voor voedsel- en veterinaire veiligheid zijn geregistreerd.

41. De Spaanse regering stelt dat Altic niet heeft voldaan aan de verplichting om de ondernemingen die het koolzaad hebben geleverd te identificeren. Die verplichting komt voort uit artikel 18 van verordening nr. 178/2002. Het niet kunnen identificeren van leveranciers had twee gevolgen: een risico voor de voedselveiligheid en het feit dat Altic de fictieve hoedanigheid van zijn

leveranciers, noch het bestaan van fraude in de btw-keten ontdekte. Die schending van op de belastingplichtige rustende materiële vereisten, alhoewel niet van fiscale aard, heeft negatieve gevolgen gehad voor de inning van verschuldigde btw.

42. Ik ben het hier niet mee eens, zowel op *structureel* niveau (dat wil zeggen dat de eventuele niet-naleving van sectorale verplichtingen noodzakelijkerwijs tot gevolg zou hebben dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd), als op het niveau van de *specifieke* verplichting die in artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 zou staan. In dit onderdeel licht ik toe waarom de door beide regeringen naar voren gebrachte stelling structureel onjuist is. In het volgende onderdeel zet ik uiteen waarom ik denk dat hun lezing van de werkingssfeer van de door artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 opgelegde specifieke verplichting ook problematisch is.

43. Als inleidend punt in de algemene discussie is het belangrijk te vermelden dat de rechtspraak van het Hof steeds bevestigt dat het beginsel van fiscale neutraliteit in het kader van btw zich verzet tegen ieder onderscheid tussen legale en illegale transacties, aangezien het feit dat de betrokken handelingen illegaal zijn niet afdoet aan hun economische karakter.⁽²⁴⁾ Die vaststelling geldt voor illegale handelingen zelf en ook wanneer sprake is van een nauw verband tussen de geleverde goederen of diensten en de illegale handeling. Zo oordeelde het Hof bijvoorbeeld in het arrest Coffeeshop „Siberië”⁽²⁵⁾ dat de verhuur van een tafel aan een derde voor de verkoop van cannabis in een coffeeshop in Amsterdam binnen de werkingssfeer van de btw-regels viel, zelfs indien die activiteit op grond van nationaal recht neerkomt op medeplichtigheid aan het misdrijf handel in „softdrugs”.

44. Zeker in de context van de onderhavige zaak staat het feit dat een (wat haar doel betreft duidelijk legale) handeling wordt uitgevoerd in een situatie waarin een of meer sectorale wettelijke verplichtingen zouden zijn geschonden, veel verder af van enige illegaliteit en is dit feit derhalve vanuit economisch oogpunt in het kader van de btw niet relevant. Het staat daarom buiten kijf dat de betrokken handeling binnen de btw-regels valt, met inbegrip van het recht op aftrek.

45. Er zijn ten minste drie principiële argumenten waarom de door de Letse en de Spaanse regering beschreven uitlegging normaal gesproken niet kan worden overgenomen: de rechtmatigheidsplicht, de verschillen in de logica en de doelstelling van elk stelsel en de kwestie van (mogelijke opstapeling van) sancties.

46. Ten eerste is er gewoon *geen wettelijke basis*, noch in de Unie, noch, kennelijk, in nationale wetgeving, voor het automatisch opnemen van (diverse) sectorale verplichtingen in het algemene btw-stelsel. Overeenkomstig artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn is het uitoefenen van het recht op aftrek onderworpen aan het in bezit hebben van een factuur en, overeenkomstig artikel 220, lid 1, van die richtlijn moet een dergelijke factuur worden uitgereikt voor iedere goederenlevering of dienst die een belastingplichtige voor een andere belastingplichtige heeft verricht. In artikel 226 van de btw-richtlijn worden de zaken die op de factuur moeten staan (uitputtend) opgesomd, waaronder de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer. De verplichting om deze gegevens op te nemen rust op de opsteller van de factuur en het opnemen moet worden aangemerkt als een van de formele vereisten van een geldige factuur.

47. In de onderhavige zaak volgt uit de opmerkingen van Altic ter terechtzitting dat in casu naar behoren aan dat vereiste is voldaan en dat Altic de registratie van zijn leveranciers in het btw-register bovendien heeft gecontroleerd.

48. Naast die duidelijk vermelde verplichting in het kader van de btw krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn, kunnen lidstaten andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn voorschrijven, die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter

voorkoming van fraude, zolang met die verplichtingen geen extra factureringsverplichtingen worden opgelegd en alleen indien die verplichtingen niet verder gaan dan voor verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is.(26)

49. Los van de vraag of extra verplichtingen met betrekking tot de traceerbaarheid van in de levensmiddelenindustrie actieve handelaren eigenlijk verenigbaar zouden zijn met artikel 273 van de btw-richtlijn, blijkt uit de reacties van de Letse regering op de vragen van het Hof ter terechtzitting dat die extra verplichtingen in werkelijkheid niet in nationale wetgeving zijn neergelegd.

50. Wat wordt voorgesteld is bijgevolg kennelijk slechts een „kwestie van creatieve uitlegging” zonder enige expliciete rechtsgrond in nationale wetgeving of overigens in het Unierecht. Voor zover het uit het Unierecht voortvloeiende specifieke en expliciete eisen betreft, kom ik in het volgende onderdeel terug op de vraag wat bij artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 precies de eisen zijn.(27)

51. Ten tweede is het vrij duidelijk dat beide stelsels, het algemene btw-stelsel aan de ene kant en de verschillende instrumenten van levensmiddelenwetgeving op de interne markt aan de andere kant, een andere *objectieve* en regelgevende logica volgen. Het ene bestaat niet om het andere aan te vullen. Dat vertaalt zich ook in de kwestie van sancties voor het veronachtzamen van een van beide instrumenten, welke sancties ook apart staan.

52. Ten derde ligt op het snijvlak van beide voorgaande punten niet alleen het probleem van de eventuele *sanctie* in de vorm van het zonder geldige rechtsgrond weigeren om aftrek van voorbelasting te aanvaarden, maar ook het gevaar dat sancties uit verschillende wettelijke regelingen in feite worden gecumuleerd. Met de uitlegging die door de Letse en de Spaanse regering naar voren is gebracht zou het weigeren van het recht van aftrek inderdaad leiden tot een extra boete die is gekoppeld aan een door een belastingplichtige op een ander regelgevingsgebied begane onregelmatigheid.(28) Aan het niet-naleven van de door verordening nr. 178/2002 opgelegde verplichtingen zijn al specifieke consequenties verbonden, wat duidelijk blijkt uit artikel 17, lid 2, volgens welke bepaling lidstaten regels vaststellen inzake maatregelen en sancties in geval van overtredingen van de wetgeving inzake levensmiddelen en diervoeders.

53. Er is bovendien een *systemisch* argument dat het naar mijn mening onmogelijk maakt de door de Spaanse en de Letse regering naar voren gebrachte argumenten te onderschrijven. Zou het recht op btw-aftrek afhankelijk moeten worden gemaakt van het bestaan en de inhoud van sectorale regelingen en specifieke verplichtingen die geen onderdeel zijn van de btw? Zouden verschillende zorgvuldigheidsmaatstaven zelfs automatisch van toepassing moeten zijn afhankelijk van wat op grond van elk contract wordt verkocht? Zou het dan mogelijk zijn dat de vereisten in sommige sectoren zelfs minder zijn dan de vereisten waarin de btw-richtlijn voorziet?

54. Door de systemische gevolgen van een dergelijke benadering zou het recht op aftrek immers een recht van „variabele meetkunde” worden, aangezien de voorwaarden voor dat recht zouden afhangen van de vraag of er aanvullende sectorale verplichtingen zijn met betrekking tot de verplichting om medecontractanten te controleren.

55. Ter ondersteuning van haar argumenten verwijst de Letse regering ten slotte naar de rechtspraak van het Hof volgens welke „de weigering om een recht of een voordeel toe te kennen wegens misbruik of fraude louter het gevolg is van de vaststelling dat in geval van fraude of rechtsmisbruik de objectieve voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om het gewenste voordeel te verkrijgen, in werkelijkheid niet zijn vervuld en dat voor een dergelijke weigering derhalve geen specifieke rechtsgrondslag nodig is”.(29) In reactie op dat argument volstaat de vaststelling dat die rechtspraak betrekking heeft op de objectieve voorwaarden in de belastingvoorschriften en niet op

wetgevingsinstrumenten die losstaan van btw-regelgeving, zoals verordening nr. 178/2002.

56. Kortom, de eventuele schending van verordening nr. 178/2002 heeft geen automatisch en rechtstreeks gevolg voor het recht op btw-af trek. De uitdrukking „wist of had moeten weten” in de rechtspraak van het Hof wordt gebruikt om binnen de btw-context een algemene norm voor zorgvuldigheid vast te stellen. Hiermee wordt niet toegelaten dat niet-nakoming van verplichtingen die bij enig wetgevingsinstrument aan een belastingplichtige zijn opgelegd, wordt gelijkgesteld aan het niet voldoen aan de vereiste zorgplicht voor btw-doeleinden.

2. *Eventueel aspect waarmee rekening moet worden gehouden*

57. De specifieke sector waarin een belastingplichtige werkzaam is en de sectorale verplichtingen die op hem van toepassing zijn kunnen echter een rol spelen bij de beoordeling of een belastingplichtige had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling die onderdeel was van btw-fraude, waarbij naar behoren rekening moet worden gehouden met alle relevante concrete omstandigheden van een bepaald geval.

58. Zoals de Commissie terecht opmerkt, mag het niet voldoen aan de uit sectorale regelgeving op het gebied van levensmiddelenwetgeving voortvloeiende verplichtingen slechts worden aangemerkt als *één aspect van andere objectieve factoren* in het kader van het onderzoek ter bepaling van de vraag of de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude. Zoals de Commissie terecht aangeeft, is in handelingen met betrekking tot de voedselketen een bijzonder grote mate van zorgvuldigheid vereist.

59. Het is in deze context dat de nationale autoriteiten zich in combinatie met andere relevante aspecten zouden kunnen baseren op het gedrag van de belastingplichtige door te verwijzen naar de specifieke verplichtingen die passen bij het regelgevende kader waarin diegene zijn economische activiteiten ontplooit.

60. Hoe een dergelijke algemene stelling de nationale belastingdienst in de context van de onderhavige zaak enig soelaas kan bieden, is mij om een vrij eenvoudige reden evenwel nog steeds niet helemaal duidelijk: naar mijn mening is de exacte werkingssfeer van de in artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 vastgelegde traceerbaarheidsverplichting beperkter dan de werkingssfeer die door de Letse regering wordt gesuggereerd.

61. Artikel 18 van verordening nr. 178/2002 en de daarin neergelegde traceerbaarheidsverplichting zijn ingevoerd zodat „producten op gerichte en nauwkeurige wijze uit de handel kunnen worden genomen of de consumenten of controlefunctionarissen adequaat kunnen worden geïnformeerd, waardoor in geval van voedselveiligheidsproblemen een eventuele onnodige verdergaande verstoring wordt vermeden”.⁽³⁰⁾ Hiertoe voorziet artikel 18, lid 2, in de verplichting voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven en diervoederbedrijven om te kunnen nagaan *wie* hun levensmiddelen, diervoeders, voedselproducerende dieren of andere stoffen die bestemd zijn om in levensmiddelen of diervoeders te worden verwerkt of waarvan kan worden verwacht dat zij daarin worden verwerkt, *heeft geleverd*. Hiertoe is in die bepaling vastgelegd dat die exploitanten moeten beschikken over systemen en procedures waarmee deze informatie op verzoek aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt.

62. Zoals de verwijzende rechter terecht aangeeft, wordt de door artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 opgelegde verplichting evenwel niet verder uitgewerkt. In die bepaling is niet opgenomen hoe traceerbaarheid moet worden gewaarborgd. Welke maatregelen handelaren moeten treffen of welke informatie moet worden gecontroleerd, wordt niet aangegeven.

63. Bijgevolg moet de werkingssfeer van de verplichting worden opgevat zoals het er staat: de verplichting om na te gaan *wie heeft geleverd* betekent volgens mij de verplichting om op verzoek de individuele rechtstreekse leverancier van wie de handelaar levensmiddelen heeft gekocht, te kunnen identificeren. Niets meer en niets minder. Iemand kunnen identificeren betreft normaal gesproken de naam en het adres van die persoon.⁽³¹⁾ Afgezien daarvan kan zeker niet worden gesteld dat artikel 18, lid 2 van verordening nr. 178/2002 een verplichting oplegt om de desbetreffende registratie systematisch bij de bevoegde autoriteiten te controleren.

64. Een dergelijk niet-nakomen van de bij artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 opgelegde traceerbaarheidsverplichting, begrepen als de verplichting om de directe leveranciers op naam en adres te identificeren, kan dan inderdaad worden aangemerkt als onderdeel van andere relevante aspecten in het kader van de algehele beoordeling van de van een belastingplichtige vereiste zorgvuldigheid.⁽³²⁾

65. Voor zover het de naam en het adres betreft, is het correct dat de in de factuur door de opsteller op te nemen gegevens ten behoeve van de btw overeenkomen met de krachtens de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 te controleren essentiële aspecten voor de identificatie van de directe leverancier in de voedselketen.

66. In lijn met de in het voorafgaande onderdeel van deze conclusie opgenomen overwegingen, moet evenwel worden benadrukt dat die overeenkomst niet toelaat dat de twee soorten verplichtingen worden samengevoegd.

67. Tot slot zou het in sommige gevallen aanvaardbaar zijn om te stellen dat een zorgvuldige exploitant van een levensmiddelenbedrijf extra controles had moeten uitvoeren om zijn contractpartner te identificeren teneinde te voldoen aan het vereiste van traceerbaarheid, zodat het nalaten van die controles in overweging zou kunnen worden genomen als een van de aspecten die uiteindelijk, samen met andere feitelijke bevindingen, leiden tot de conclusie dat die handelaar wist of had moeten weten van de btw-fraude. In andere gevallen, met name bij het ontbreken van andere feitelijke aanwijzingen, zou een dergelijke vaststelling echter beperkte of zelfs geen enkele waarde hebben: de traceerbaarheidsverplichting heeft op zich weinig van doen met btw-fraude. Btw-fraude kan worden gepleegd door een onderneming die naar behoren voldoet aan alle traceerbaarheidsverplichtingen. Omgekeerd kan zelfs een onderneming die in een bepaald geval om welke reden dan ook niet voldoet aan enkele traceerbaarheidsvereisten, vanuit het oogpunt van de btw nog steeds legale en legitieme handel drijven.

68. Niet-naleving van de krachtens de traceerbaarheidsverplichting van verordening nr. 178/2002 vereiste mate van zorgvuldigheid kan bijgevolg alleen relevant zijn in het kader van de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting indien, rekening houdend met de specifieke omstandigheden, het een van de objectieve factoren is die aangeven dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, ook al voldeed de betrokken handeling aan de objectieve criteria voor een „levering van goederen”.⁽³³⁾

3. **Tussenconclusie**

69. Bijgevolg ben ik van mening dat niet-naleving van de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 niet automatisch en als het enige beslissende criterium tot de conclusie kan leiden dat een belastingplichtige „had moeten weten” dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.

70. Ik geef het Hof daarom in overweging de eerste vraag te beantwoorden in de zin dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn eraan in de weg staat dat nationale autoriteiten aftrek van

voorbelaasting weigeren op de enkele grond dat een bij de voedselketen betrokken belastingplichtige zijn medecontractant niet heeft gecontroleerd in overeenstemming met de in artikel 18 van verordening nr. 178/2002 neergelegde traceerbaarheidsverplichting. Niet-naleving van de bij die bepaling opgelegde verplichtingen mag in het kader van de door de verwijzende rechter uit te voeren algehele beoordeling samen met andere voor de omstandigheden van de zaak relevante factoren in aanmerking worden genomen om de zorgvuldigheid van een belastingplichtige te beoordelen.

D. Tweede vraag: verplichting om registratie te controleren?

71. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het vereiste van artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en artikel 31 van verordening nr. 882/2004 een partij die een overeenkomst sluit met een exploitant van een levensmiddelenbedrijf ertoe verplicht te controleren of dat bedrijf naar behoren is geregistreerd. De verwijzende rechter wenst voorts te vernemen of die controle relevant is om ten behoeve van de aftrek van btw te bepalen of die partij wist of had moeten weten dat zij betrokken was bij een transactie met een fictieve onderneming.

72. De Letse regering stelt dat deelnemers in de levensmiddelenindustrie moeten voldoen aan een hogere zorgvuldigheidsstandaard die de verplichting omvat te controleren of handelspartners naar behoren zijn geregistreerd. Volgens deze regering wordt die verplichting in artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en artikel 31 van verordening nr. 882/2004 aan belastingplichtigen in de levensmiddelenindustrie opgelegd. Daaruit volgt dat een dergelijke controle relevant is om te bepalen of een belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij te maken had met een fictieve onderneming.

73. De Commissie acht het ondenkbaar dat het recht op aftrek afhankelijk wordt gemaakt van de voorwaarde dat belastingplichtigen de registratie van hun handelspartners controleren in de desbetreffende op het gebied van voedselveiligheid opgezette nationale registers. De Commissie onderschrijft het standpunt van de verwijzende rechter die meent dat het ontbreken van de registratie niet automatisch tot de conclusie leidt dat de economische activiteit fictief is of dat de handeling niet is verricht met de persoon die in de verstrekte documenten staat. Het controleren van de juiste registratie van een handelspartner geeft geen enkele garantie dat de handeling niet frauduleus is, omdat fraude niet het exclusieve terrein is van niet-registreerde ondernemingen. Indien een belastingplichtige echter een contractuele relatie aangaat met een andere partij nadat hij heeft ontdekt dat die partij niet correct is geregistreerd, kan dat aspect door de bevoegde autoriteiten en nationale rechterlijke instanties in aanmerking worden genomen.

74. Ik kan het alleen maar eens zijn met de Commissie.

75. Afgezien van de (twijfelachtige) zinvolheid van het controleren van een dergelijk register om fraude te voorkomen of te identificeren⁽³⁴⁾ is het standpunt van de Letse regering simpelweg onhoudbaar. De argumenten van de Letse regering zijn gebaseerd op de stelling dat Altic niet heeft gecontroleerd of haar medecontractanten hadden voldaan aan de registratieverplichting in het register van levensmiddelenbedrijven. Los van het feit dat het controleren of handelspartners voldoen aan hun eigen sectorale registratieverplichtingen verder gaat dan in de handelspraktijk gebruikelijk is, is er evenwel gewoon geen wettelijke grond voor het opleggen van een dergelijke verplichting.

76. Een dergelijke verplichting heeft immers noch in verordening nr. 852/2004, noch in verordening nr. 882/2004 een wettelijke basis. Overeenkomstig artikel 6 van verordening nr. 852/2004 stelt elke exploitant van een levensmiddelenbedrijf de bevoegde autoriteit op de door haar met het oog op registratie voorgeschreven wijze op de hoogte van elke inrichting die onder zijn beheer enigerlei activiteit in de stadia van de productie, verwerking en distributie van

levensmiddelen uitvoert. Voor onderhavige zaak zou deze verplichting de taak zijn van de *handelspartners van Altic*, niet van Altic zelf.

77. Verordening nr. 882/2004 betreft de officiële controles die nationale autoriteiten moeten uitvoeren om te controleren of levensmiddelenwetgeving wordt nageleefd. In artikel 31 van die verordening worden verplichtingen voor registratieprocedures die voor exploitanten van diervoeder- en levensmiddelenbedrijven moeten worden vastgesteld, bij uitsluiting aan *nationale autoriteiten* opgelegd.

78. Zoals gesteld in onderdeel C van deze conclusie komt de verplichting om te controleren of handelspartners hun eigen registratieverplichtingen naleven, zoals door specifieke sectorale levensmiddelenwetgeving voorgeschreven, bovendien ook niet voort uit de bij artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 opgelegde traceerbaarheidsverplichting.

79. Hieruit volgt dat de verplichting niet alleen nergens in de btw-richtlijn is te vinden, maar ook volledig ontbreekt in de specifieke sectorale regelgeving op het gebied van levensmiddelenwetgeving. In tegenstelling tot de uitlegging van artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002, waar met betrekking tot de eerste vraag enige, zij het beperkte, discussie mogelijk is over de precieze werkingssfeer van de door die bepaling opgelegde verplichting, is er met betrekking tot de tweede vraag derhalve helemaal niets dat de door de Letse regering voorgestelde uitlegging toelaat.

80. Het kan slechts worden herhaald dat de rechtspraak van het Hof duidelijk maakt dat de van handelaren vereiste zorgplicht en zorgvuldigheidsnorm er niet toe kunnen leiden dat de verantwoordelijkheid van de autoriteiten om controles en verificaties met betrekking tot de sectorale registratieverplichtingen uit te voeren, wordt verschoven naar ondernemingen in de sector door hen op te zadelen met de verplichting ervoor te zorgen dat een opsteller van een factuur aan die verplichtingen voldoet. Indien de nationale belastingdienst, na fraude of onregelmatigheden door de leverancier te hebben vastgesteld, probeert te bewijzen dat de ontvanger wist of had moeten weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van btw-fraude, mag deze immers niet van de ontvanger eisen controles te verrichten waartoe hij niet verplicht is.⁽³⁵⁾

81. Met betrekking tot de door de Commissie beschreven situatie waarin een belastingplichtige uit eigen beweging controles uitvoert en besluit met een handelspartner in zee te gaan *ondanks* het feit dat hij een onregelmatigheid heeft ontdekt, mag die overweging onderdeel vormen van de algehele beoordeling van de specifieke feiten door de nationale rechterlijke instanties en autoriteiten, teneinde te beoordelen of de belastingplichtige van fraude op de hoogte was of had moeten zijn.

82. In artikel 6 van verordening nr. 852/2004 en artikel 31 van verordening nr. 882/2004 wordt een exploitant van een levensmiddelenbedrijf dus niet verplicht om de registratie van zijn handelspartners in het desbetreffende register van levensmiddelenbedrijven te controleren. Sterker nog, het niet controleren van een dergelijke registratie is irrelevant voor de bepaling in het kader van het recht op aftrek van btw of die partij wist of had moeten weten dat zij deelnam aan een handeling met een fictieve onderneming.

V. Conclusie

83. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Augst?k? tiesa te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde staat eraan in de weg dat nationale autoriteiten aftrek van voorbelasting weigeren op de enkele grond dat een bij de voedselketen betrokken belastingplichtige geen controle heeft uitgevoerd van zijn medecontractant in overeenstemming met de traceerbaarheidsverplichting van artikel 18, lid 2, van verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden. Niet-naleving van de bij die bepaling opgelegde verplichtingen mag echter samen met andere voor de omstandigheden van de zaak relevante factoren wel in aanmerking worden genomen in het kader van de door de verwijzende rechter uit te voeren algehele beoordeling om de zorgvuldigheid van een belastingplichtige te beoordelen.

2) Artikel 6 van verordening (EG) nr. 852/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne en artikel 31 van verordening (EG) nr. 882/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake officiële controles op de naleving van de wetgeving inzake diervoeders en levensmiddelen en de voorschriften inzake diergezondheid en dierenwelzijn vereisen niet van een exploitant van een levensmiddelenbedrijf om de registratie van zijn handelspartners in het desbetreffende register van levensmiddelenbedrijven te controleren. Het feit dat een belastingplichtige niet heeft gecontroleerd of een medecontractant is geregistreerd in overeenstemming met artikel 6 van verordening nr. 852/2004 is niet relevant voor het in het kader van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 uit te voeren onderzoek of een onderneming wist of had moeten weten dat zij deelnam aan een handeling met een fictieve onderneming.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3 Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB 2002, L 31, blz. 1; hierna: „verordening nr. 178/2002”).

4 Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne (PB 2004, L 139, blz. 1, met rectificatie in PB 2004, L 226, blz. 3; hierna: „verordening nr. 852/2004”).

5 Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake officiële controles op de naleving van de wetgeving inzake diervoeders en levensmiddelen en de voorschriften inzake diergezondheid en dierenwelzijn (PB 2004, L 165, blz. 1, met rectificatie in PB 2004, L 191, blz. 1; hierna: „verordening nr. 882/2004”).

6 Arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 Arrest van 6 september 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 Arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 10 Arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punt 43).
- 11 Arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 12 Arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 56).
- 13 Arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 57).
- 14 Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 49).
- 15 Zie in die zin de arresten van 31 januari 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punt 50), en 19 oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 16 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 17 Arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 61), en 31 januari 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punt 61).
- 18 Arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punt 42), betreffende de relevantie, voor de toepassing van het recht op btw-aftrek, van het niet overleggen van documenten die van de opsteller van de factuur afkomstig zijn en de oormerken vermelden van de dieren die zijn onderworpen aan het identificatie- en registratiesysteem dat is ingevoerd bij verordening (EG) nr. 1760/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 17 juli 2000 tot vaststelling van een identificatie- en registratieregeling voor runderen en inzake de etikettering van rundvlees en rundvleesproducten en tot intrekking van verordening (EG) nr. 820/97 van de Raad (PB 2000, L 204, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 1).
- 19 Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 59).
- 21 Arrest van 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, punt 74).
- 22 Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 60).
- 23 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 Zie in die zin de arresten van 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië” (C?158/98, EU:C:1999:334, punten 21 en 22), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en

C?440/04, EU:C:2006:446, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Arrest van 29 juni 1999, (C?158/98, EU:C:1999:334).

26 Zie in die zin het arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Zie punten 60 tot en met 63 infra.

28 Argument uit het ongerijmde: waarom dan hier stoppen? Zou een vermeende tekortkoming in zorgvuldigheid van een onderneming in één branche of op één terrein van haar activiteiten (voedselvoorziening) niet ook bepalend zijn voor de vraag of die onderneming handelde als een „zorgvuldige exploitant” in andere regelingen waar publiek geld mee gemoeid is, of zelfs privaat geld?

29 Arrest van 22 november 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, punt 32).

30 Overweging 28 van verordening nr. 178/2002.

31 Deze uitlegging wordt bevestigd in de richtsnoeren voor de tenuitvoerlegging van de artikelen 11, 12, 14, 17, 18, 19 en 20 van verordening nr. 178/2002 inzake algemene levensmiddelenwetgeving, aangenomen door het Permanent Comité voor de voedselketen en de diergezondheid van de Commissie. Met betrekking tot artikel 18 wordt in die richtsnoeren aangegeven dat exploitanten van levensmiddelen moeten beschikken over een systeem waarmee zij de directe leverancier(s) en de directe afnemer(s) van hun producten kunnen identificeren. Met betrekking tot de te registreren gegevens worden in de richtsnoeren de naam en het adres van de leverancier vermeld.

32 Omgekeerd kunnen de striktere verplichtingen met betrekking tot traceerbaarheid die zijn opgenomen in uitvoeringsverordening (EU) nr. 931/2011 van de Commissie van 19 september 2011 inzake de traceerbaarheidsvoorschriften die bij verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad voor levensmiddelen van dierlijke oorsprong zijn vastgesteld (PB 2011, L 242, blz. 2), waaronder de verplichting om ook de eigenaar van de producten te identificeren, niet relevant zijn voor de beoordeling van de vraag of de belastingplichtige in het onderhavige geval met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld, aangezien die verplichtingen alleen betrekking hebben op levensmiddelen van dierlijke oorsprong.

33 Arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 59).

34 Met de in punt 67 supra gemaakte afsluitende opmerking met betrekking tot het traceerbaarheidsvereiste die hier al helemaal van toepassing is.

35 Zie in die zin het arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).