

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 juni 2012 (*)

„Fiscale bepalingen — Btw — Zesde richtlijn — Richtlijn 2006/112/EG — Recht op aftrek — Uitoefeningsvoorwaarden — Artikel 273 — Nationale maatregelen ter bestrijding van fraude — Praktijk van nationale belastingautoriteiten — Weigering van recht op aftrek bij onregelmatig handelen van opsteller van factuur voor goederen of diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht — Bewijslast — Verplichting voor belastingplichtige om zich ervan te vergewissen en te bewijzen dat opsteller van deze factuur regelmatig handelt”

In de gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Baranya Megyei Bíróság (Hongarije) en de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Hongarije) bij beslissingen van 9 februari en 9 maart 2011, ingekomen bij het Hof op 22 februari en 23 maart 2011, in de procedures

Mahagében kft

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

en

Péter Dávid

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 maart 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Fehér, K. Szíjjártó en K. Veres als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Centeno Huerta als gemachtigde,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door P. Moser, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door V. Bottka, A. Sipos en C. Soulay als gemachtigden,

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

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn”), en 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; hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen Mahagében kft (hierna: „Mahagében”) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionale belastingdirectie van Dél-Dunántúl), en tussen P. Dávid en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (regionale belastingdirectie van Észak-Alföld) over de weigering van de belastingdienst om het recht op aftrek van reeds voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over als verdacht beschouwde handelingen te erkennen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Richtlijn 2006/112 heeft, overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan, met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht. De bepalingen van richtlijn 2006/112 stemmen dus in wezen overeen met de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

4 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, zijn de leveringen van goederen en diensten die op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen.

5 Volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112, dat gelijkluidend is met artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn, ontstaat het „recht op aftrek [...] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

6 Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van deze laatste richtlijn, luidt:

„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”.

7 Artikel 178 van richtlijn 2006/112, dat behoort tot hoofdstuk 4, „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, van titel X van deze richtlijn, bepaalt:

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

a) 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;

[...]”

8 Deze bepaling komt overeen met artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies, punt 2, van deze richtlijn, waarin wordt verwezen naar de vereisten van artikel 22, lid 3, van deze richtlijn in de versie van artikel 28 nonies ervan.

9 Volgens artikel 220, punt 1, van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn, zorgt iedere belastingplichtige ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde een factuur wordt uitgereikt voor de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

10 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 neemt in wezen de bewoordingen over van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn en somt de vermeldingen op die, onverminderd de bijzondere bepalingen van richtlijn 2006/112, voor btw-doeleinden bij uitsluiting verplicht zijn op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van deze richtlijn uitgereikte facturen.

11 Artikel 273 van richtlijn 2006/112, dat in wezen gelijklopend is met artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn, luidt:

„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.”

Hongaars recht

12 Artikel 32, lid 1, sub a, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde [az átalános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.); hierna: „btw-wet”] bepaalt dat een belastingplichtige gerechtigd is van het door hem verschuldigde belastingbedrag het belastingbedrag af te trekken dat hem door een andere belastingplichtige in rekening is gebracht voor een goederenlevering of dienst.

13 Artikel 34, lid 1, van deze wet bepaalt dat het „recht op aftrek [...] uitsluitend [kan] worden uitgeoefend door de belastingplichtige die tot betaling van belasting is gehouden en een enkelvoudige of dubbele boekhouding voert”.

14 Volgens artikel 35, lid 1, sub a, van deze wet kan de belastingplichtige, tenzij in de belastingwet anders is bepaald, zijn recht op aftrek slechts uitoefenen indien hij beschikt over authentieke documenten tot staving van het door hem betaalde bedrag aan voorbelasting. Als zodanig gelden op naam van de belastingplichtige uitgereikte facturen, vereenvoudigde facturen en als factuur dienstdoende documenten.

15 Artikel 44, lid 5, van de btw-wet luidt:

„De opsteller van de (vereenvoudigde) factuur is verantwoordelijk voor de authenticiteit van de daarop vermelde gegevens. Aan de fiscale rechten van de op het bewijsstuk als afnemer vermelde belastingplichtige mag geen afbreuk worden gedaan indien deze ten aanzien van het belastbare feit, rekening houdend met de omstandigheden waarin de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-80/11

16 Op 1 juni 2007 heeft Mahagében met Rómahegy-Kert kft (hierna: „RK”) een overeenkomst gesloten voor de levering van onbehandelde acaciastammen van 1 juni tot en met 31 december 2007. Gedurende die periode heeft RK zestien facturen op naam van Mahagében opgemaakt voor de levering van verschillende hoeveelheden stammen. Op zes van die facturen stond het nummer van de bijgevoegde leveringsbon. RK heeft alle facturen in haar belastingaangifte opgenomen en bevestigd dat de leveringen hadden plaatsgevonden, en na levering heeft zij de btw betaald. Ook Mahagében heeft deze facturen in haar belastingaangifte opgenomen en haar recht op aftrek uitgeoefend. De van RK gekochte hoeveelheden acaciastammen werden geleverd uit de stock van Mahagében en zijn doorverkocht aan verschillende ondernemingen.

17 Bij een controle van de door RK verrichte aankopen en leveringen is de belastingdienst tot de conclusie gekomen dat RK geen acaciastammen in stock had en dat de in 2007 aangekochte hoeveelheid acaciastammen onvoldoende was om de aan Mahagében in rekening gebrachte leveringen te verrichten. Hoewel de twee contractpartijen tijdens deze controle hebben verklaard dat zij de leveringsbonnen niet hadden bewaard, heeft Mahagében de belastingdienst nadien, ten bewijze dat de betrokken handelingen wel degelijk hadden plaatsgevonden, een kopie van 22 leveringsbonnen bezorgd.

18 Bij beschikking van 1 juni 2010 heeft de belastingdienst vastgesteld dat Mahagében belasting was verschuldigd en haar voorts een geldboete en verpagingsrente opgelegd, op grond dat Mahagében geen recht op aftrek had met betrekking tot deze facturen van RK. Gelet op het resultaat van de controle bij RK kunnen deze facturen immers niet als authentiek worden beschouwd.

19 Verweerster in het hoofdgeding heeft het bezwaar van Mahagében tegen de beschikking van 1 juni 2010 afgewezen. Deze afwijzing was met name gebaseerd op de vaststelling dat RK, die de betrokken facturen had opgesteld, geen documenten had kunnen overleggen tot staving van de desbetreffende transacties, zoals leveringsbonnen, niet over de op deze facturen vermelde hoeveelheid goederen had kunnen beschikken en noch een voor de levering van deze goederen geschikte vrachtwagen noch bewijsstukken met betrekking tot de voor het vervoer ervan betaalde prijs had. Voorts had Mahagében niet de nodige voorzorgsmaatregelen genomen in de zin van artikel 44, lid 5, van de btw-wet, aangezien zij met name niet was nagegaan of RK een bestaande belastingplichtige was en of die vennootschap over de goederen beschikte die Mahagében wenste te kopen.

20 Mahagében heeft de Baranya Megyei Bíróság (regionale rechtbank te Baranya) verzocht om kwijtschelding van de belastingschuld, de geldboete en de vertragsrente die haar waren opgelegd. Zij stelt met name dat zij bij de sluiting van de overeenkomst met RK alle nodige voorzorgsmaatregelen had genomen. Bij de transactie kon zij niets meer doen dan nagaan of de dienstverrichtende vennootschap was ingeschreven, over een fiscaal nummer beschikte en in staat was om de betrokken transactie uit te voeren. Voorts heeft zij zich bij de inontvangstneming van de goederen in haar vestiging, wat volgens de overeenkomst de plaats van uitvoering van de levering was, vergewist van de kwaliteit en de hoeveelheid ervan.

21 De Baranya Megyei Bíróság betwijfelt of het recht op aftrek kan worden geweigerd louter op de grond dat de opsteller van de factuur de aankoop van de betrokken goederen niet in zijn boekhouding heeft ingeschreven en hij ze niet kon leveren omdat hij geen vrachtwagen had, terwijl hij heeft erkend de leveringen te hebben verricht en heeft voldaan aan zijn verplichtingen ter zake van aangifte en betaling van de belasting.

22 Van oordeel dat voor de beslechting van het hoofdgeding uitlegging van het Unierecht noodzakelijk is, heeft de Baranya Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet richtlijn 2006/112 [...] aldus worden uitgelegd dat een btw-plichtige die aan de in deze richtlijn gestelde materiële voorwaarden voor aftrek van btw voldoet, zijn recht op aftrek kan worden ontnomen door een nationale wettelijke regeling of praktijk die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit ingeval de factuur het enige authentieke document is tot staving van het feit dat de levering van de goederen daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, en de belastingplichtige niet beschikt over een document van de opsteller van de factuur waaruit blijkt dat deze laatste de goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van belastingaangifte is nagekomen? Mag de lidstaat op grond van artikel 273 van deze richtlijn, ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, verlangen dat de ontvanger van de factuur beschikt over een ander document dat aantoonst dat de opsteller van de factuur de goederen in bezit had en dat deze aan de ontvanger van de factuur zijn geleverd of naar hem zijn vervoerd?

2) Is het begrip ‚vereiste zorgvuldigheid‘ in artikel 44, lid 5, van de [...] btw-wet verenigbaar met de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, die het Hof in verband met de toepassing van [richtlijn 2006/112] meermaals heeft erkend, voor zover het volgens de belastingautoriteit en de rechtspraak inhoudt dat de ontvanger van de factuur zich ervan moet vergewissen dat de opsteller ervan belastingplichtig is, de goederen in de boekhouding heeft ingeschreven, over facturen van aankoop van deze goederen beschikt en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling is nagekomen?

3) Moeten de artikelen 167 en 178, sub a, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat zij

zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling of praktijk die aan de uitoefening van het recht op aftrek de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige ontvanger van de factuur bewijst dat de onderneming die de factuur uitreikt, regelmatig handelt?”

Zaak C-142/11

23 Het hoofdgeding in zaak C-142/11 betreft twee onderscheiden handelingen.

24 In de eerste plaats had Dávid zich krachtens een aannemingsovereenkomst ertoe verplicht om verschillende bouwwerkzaamheden uit te voeren. Na de uitvoering van deze overeenkomst in mei 2006 heeft de lasthebber van de bouwheer het bewijs van de beëindiging van de werkzaamheden afgeleverd, volgens hetwelk het aantal gewerkte uren op basis van de presentielijsten 1 992 uur bedroeg. Deze presentielijsten vermeldde met name de werkschema's en de plaats van de werkzaamheden, de naam, de geboortedatum en de handtekening van de arbeiders en de naam en de stempel van Dávid.

25 Bij een belastingcontrole met betrekking tot deze handeling heeft Dávid verklaard dat hij geen werknemers in dienst had en dat hij het werk had uitgevoerd door een beroep te doen op een onderaannemer, Zoltán Máté. Hij kon niets verklaren over de identiteit van de door deze onderaannemer tewerkgestelde arbeiders. De in de overeenkomst tussen Dávid en Máté overeengekomen prijs is betaald op basis van het bewijs van beëindiging van de werkzaamheden.

26 Uit belastingcontroles is gebleken dat Máté evenmin over arbeiders of de nodige materiële middelen beschikte om de in rekening gebrachte werkzaamheden uit te voeren en dat hij slechts de facturen van een andere onderaannemer heeft gekopieerd. Laatstgenoemde onderaannemer was de schoonvader van Máté, had gedurende de betrokken periode geen aangegeven arbeiders in dienst en had geen belastingaangifte ingediend voor het betrokken belastingjaar.

27 Gelet op al het voorgaande heeft de belastingdienst vastgesteld dat de door de laatste onderaannemer opgestelde facturen de hierin vermelde economische handeling niet rechtens genoegzaam konden bewijzen en dat Máté geen daadwerkelijke activiteit in onderaanneming had. Ook al hadden de verrichte controles niet in twijfel getrokken dat de werkzaamheden werkelijk tot een goed einde waren gebracht, noch dat zij door de in de presentielijsten vermelde arbeiders waren verricht, rechtens genoegzaam kon niet worden nagegaan welke ondernemer de werkzaamheden had verricht en door welke onderneming deze arbeiders waren tewerkgesteld. Derhalve gaven de door Dávid ontvangen facturen geen werkelijke economische handeling weer, zodat het ging om fictieve facturen. Voorts heeft Dávid niet de nodige voorzorgsmaatregelen getroffen in de zin van artikel 44, lid 5, van de btw-wet.

28 In de tweede plaats had Dávid zich in 2006 jegens een vennootschap ertoe verbonden om bepaalde werkzaamheden uit te voeren, waarvoor hij een beroep heeft gedaan op een andere onderaannemer. Op het ogenblik van de belastingcontrole verkeerde deze onderaannemer echter reeds in vereffening. Het was onmogelijk om in contact te treden met zijn voormalige vertegenwoordiger en hij had geen enkel document overgelegd aan de vereffenaar. Volgens de belastingdienst bleek nergens uit dat de prijs en de partijen in de door deze onderaannemer opgestelde factuur overeenkwamen met de werkelijkheid. Voorts heeft Dávid niet de volgens de btw-wet vereiste voorzorgsmaatregelen getroffen, aangezien hij zich er niet van had vergewist dat deze onderaannemer over de nodige middelen beschikte om de betrokken werkzaamheden uit te voeren.

29 Derhalve heeft de belastingdienst het recht op aftrek voor de twee betrokken handelingen geweigerd, vastgesteld dat Dávid btw was verschuldigd en hem een geldboete en vertragingsrente opgelegd.

30 Dávid heeft bij de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (regionaal hof te Jász-Nagykun-Szolnok) beroep ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst, met name op grond dat hij de nodige voorzorgen had genomen. Hij heeft zich immers ervan vergewist dat de economische handeling daadwerkelijk had plaatsgevonden en hij is nagegaan of de opsteller van de factuur belastingplichtig was. Voorts stelt hij dat hij niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de niet-nakoming door de onderaannemer van de op hem rustende fiscale verplichtingen.

31 De Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság vraagt zich af of de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft zonder dat extra controles worden verricht, wanneer de belastingdienst niet aantoont dat er sprake is van nalatig of opzettelijk gedrag waarmee eventueel belastingontduiking wordt nagestreefd en dat toerekenbaar is aan de opsteller van de factuur of de opstellers van de andere door deze eerste opsteller ontvangen facturen, en wanneer de ontvanger van de factuur, namelijk de belastingplichtige, niet op de hoogte van dergelijk gedrag was of daaraan niet heeft deelgenomen.

32 De verwijzende rechter is van oordeel dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek uitoefent, gelet op de Zesde richtlijn, niet objectief aansprakelijk is met betrekking tot door hem ontvangen facturen, en dat ingeval de opsteller van deze facturen een verzuim ten laste wordt gelegd, de bewijslast met betrekking tot het gedrag dat overeenkomstig artikel 44, lid 5, van de btw-wet van deze opsteller wordt verwacht, niet op de genoemde belastingplichtige mag rusten.

33 Daarop heeft de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet de regeling inzake de aftrek van de [btw] van de Zesde richtlijn [...] of van richtlijn [2006/112], die van toepassing was in 2007, aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst — op grond van objectieve aansprakelijkheid — het recht op aftrek dat de belastingplichtige wil uitoefenen, kan beperken of hem dit recht kan ontfangen indien de opsteller van de factuur niet kan aantonen dat op regelmatige wijze een beroep op de overige onderaannemers is gedaan?

2) Kan de belastingdienst, indien hij de verrichting van de in de factuur vermelde economische activiteit niet betwist en deze factuur ook aan de in de wet gestelde vormvoorwaarden voldoet, dan rechtsgeldig de teruggaaf van de btw weigeren wanneer het niet mogelijk is om de identiteit vast te stellen van de overige onderaannemers waarop de opsteller van de factuur een beroep heeft gedaan of wanneer de door de onderaannemers opgestelde facturen onregelmatig zijn?

3) Moet de belastingdienst die het recht op aftrek weigert in de omstandigheden als bedoeld in de tweede vraag, in de administratieve procedure bewijzen dat de belastingplichtige die het recht op aftrek uitoefent, wist dat de ondernemingen die na hem kwamen in de reeks van onderaannemers onregelmatig handelden, eventueel om belastingen te ontduiken, of zelfs dat deze belastingplichtige met hen samenspande?”

34 Bij beschikking van de president van het Hof van 15 juni 2011 zijn de zaken C-80/11 en C-142/11 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

35 Vooraf zij vastgesteld dat, gelet op de verschillende tijdstippen waarop de feiten in de

hoofdgedingen hebben plaatsgevonden, de prejudiciële vragen betrekking hebben op zowel de Zesde richtlijn als richtlijn 2006/112. Zoals is opgemerkt in punt 3 van het onderhavige arrest, zijn in vergelijking met de Zesde richtlijn bij richtlijn 2006/112 in beginsel geen materiële wijzigingen aangebracht. Met name de bepalingen van deze twee richtlijnen die voor de hoofdgedingen relevant zijn, zijn in wezen identiek. Derhalve volstaat het de prejudiciële vragen te onderzoeken in het licht van de bepalingen van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 15 september 2011, S?aby e.a., C-180/10 en C-181/10, Jurispr. blz. I-8461, punten 28 en 49-51).

Prejudiciële vragen in zaak C-142/11

36 Met deze vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting over te zijn behoeve verrichte diensten af te trekken, op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten of een van zijn dienstverrichters onregelmatigheden heeft begaan, zonder dat deze dienst aantoont dat de betrokken belastingplichtige op de hoogte was van dit onregelmatig handelen of er zelf aan heeft deelgenomen.

37 In de eerste plaats vormt volgens vaste rechtspraak het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arresten van 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 28; 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 14, en 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punt 42).

38 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 47, en 30 september 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 34, en reeds aangehaald arrest Commissie/Hongarije, punt 43).

39 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name reeds aangehaald arrest Gabalfrisa e.a., punt 44; arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 78; reeds aangehaald arrest Kittel en Recolta Recycling, punt 48, en arrest van 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punt 24).

40 Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting. Bij elke transactie inzake productie of distributie is immers btw verschuldigd, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 26; arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 54, en reeds aangehaald arrest Kittel en Recolta Recycling, punt 49).

41 In de tweede plaats is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name reeds aangehaald arrest Halifax e.a., punt 71; arresten van 7 december 2010, R., C-285/09, Jurispr. blz. I-12605, punt 36, en 27 oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, Jurispr. blz. I-10853, punt 50). Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (zie met name arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 32; reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punt 68, en Kittel en Recolta Recycling, punt 54).

42 Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht in geval van fraude of misbruik wordt ingeroepen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Fini H, punten 33 en 34, en Kittel en Recolta Recycling, punt 55, en arrest van 29 maart 2012, Véleclair, C-414/10, punt 32).

43 Met betrekking tot het hoofdgeding staat blijkens de verwijzingsbeslissing vast dat verzoeker in het hoofdgeding die het recht op aftrek wenst uit te oefenen, een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 is en de als grondslag voor dit recht aangevoerde dienstverrichtingen in een later stadium voor zijn eigen belaste handelingen heeft gebruikt.

44 Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de prejudiciële vragen uitgaan van de premisse dat, in de eerste plaats, de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling blijkens de desbetreffende factuur heeft plaatsgevonden en, in de tweede plaats, deze factuur alle krachtens richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevat, zodat is voldaan aan de in deze richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek. In het bijzonder moet worden opgemerkt dat in de verwijzingsbeslissing niet wordt aangegeven dat verzoeker in het hoofdgeding zelf bedrieglijke handelingen heeft verricht zoals valse aangiften doen of onregelmatige facturen opstellen.

45 Derhalve kan de belastingplichtige het recht op aftrek slechts worden geweigerd op grond van de rechtspraak in de punten 56 tot en met 61 van het reeds aangehaalde arrest Kittel en Recolta Recycling, volgens welke op basis van objectieve gegevens moet vaststaan dat de belastingplichtige aan wie de goederen of diensten zijn geleverd waarop het recht op aftrek is gebaseerd, wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer in een eerder stadium.

46 Een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, moet voor de toepassing van richtlijn 2006/112 immers worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen (zie reeds aangehaald arrest Kittel en Recolta Recycling, punt 56).

47 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in deze richtlijn vastgestelde regeling van het

recht op aftrek, zoals in herinnering is gebracht in de punten 37 tot en met 40 van het onderhavige arrest, om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punten 52 en 55, en Kittel en Recolta Recycling, punten 45, 46 en 60).

48 Een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid invoeren zou immers verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie in die zin arresten van 11 mei 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 32, en 21 februari 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punt 23).

49 Aangezien de weigering van het recht op aftrek overeenkomstig punt 45 van het onderhavige arrest een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingdienst om met objectieve gegevens rechtens genoegzaam te 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.

50 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de prejudiciële vragen in zaak C-142/11 worden geantwoord dat de artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting over te zijnen behoefte verrichte diensten af te trekken, op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten of een van zijn dienstverrichters onregelmatigheden heeft begaan, zonder dat deze belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

Prejudiciële vragen in zaak C-80/11

51 Met deze vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, en 273 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst het recht op aftrek weigert op grond dat de belastingplichtige zich er niet van heeft vergewist dat de opsteller van de factuur voor de goederen waarvoor om uitoefening van het recht op aftrek wordt verzocht, belastingplichtig was, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, of op grond dat deze belastingplichtige behalve over deze factuur, niet over andere documenten beschikt die kunnen aantonen dat deze omstandigheden aanwezig zijn.

52 Uit de verwijzingsbeslissing, met name uit de eerste vraag, blijkt dat de prejudiciële vragen in zaak C-80/11, net als die in zaak C-142/11, uitgaan van de premisse dat is voldaan aan de in richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek, in het bijzonder de voorwaarde dat de belastingplichtige over een factuur moet beschikken die bewijst dat de levering van de goederen daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en die voldoet aan de eisen van deze richtlijn. Gelet op het in punt 50 van het onderhavige arrest gegeven antwoord, dat ook geldt voor goederenleveringen, kan het recht op aftrek derhalve slechts worden geweigerd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de betrokken belastingplichtige wist of had moet 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.

53 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten marktdeelnemers 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, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze handelingen, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen (zie reeds aangehaald arrest Kittel en Recolta Recycling, punt 51).

54 Het is daarentegen niet in strijd met het Unierecht om van een marktdeelnemer te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punten 65 en 68; reeds aangehaald arrest Netto Supermarkt, punt 24, en arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Jurispr. blz. I-14191, punt 25).

55 Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 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.

56 Ook al verleent deze bepaling aan de lidstaten een beoordelingsmarge (zie arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, punt 23), deze mogelijkheid mag volgens de tweede alinea van dit artikel echter niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen inzake facturering naast de verplichtingen die zijn vastgesteld in hoofdstuk 3, „Facturering”, van titel XI, „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, van deze richtlijn, in het bijzonder in artikel 226 ervan.

57 Voorts mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Derhalve mogen zij niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering opleveren voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit, die een fundamenteel beginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie in die zin met name reeds aangehaalde arresten Gabalfria e.a., punt 52, en Halifax e.a., punt 92; arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 49, en reeds aangehaald arrest Dankowski, punt 37).

58 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregelen betreft, zij erop gewezen dat de btw-wet geen concrete verplichtingen oplegt, maar in artikel 44, lid 5, slechts bepaalt dat aan de fiscale rechten van de op een factuur als afnemer vermelde belastingplichtige geen afbreuk mag worden gedaan indien hij met betrekking tot het belastbare feit, rekening houdend met de omstandigheden waarin de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld.

59 Derhalve volgt uit de in de punten 53 en 54 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak dat het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval afhangt welke maatregelen in dat bepaald geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder stadium.

60 Stellig kan een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval ertoe verplicht zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij

voornemens is goederen of diensten te kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.

61 De belastingdienst kan echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen 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 of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt.

62 In beginsel staat het immers aan de belastingautoriteiten om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd.

63 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren (zie arresten van 17 juli 2008, Commissie/Italië, C-132/06, Jurispr. blz. I-5457, punt 37, en 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Jurispr. blz. I-7639, punt 21).

64 Daarom moet iedere belastingplichtige krachtens richtlijn 2006/112, met name artikel 242 ervan, een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken. Ter vergemakkelijking van de uitoefening van deze taak hebben de bevoegde autoriteiten krachtens de artikelen 245 en 249 van deze richtlijn recht op toegang tot de facturen die de belastingplichtige overeenkomstig artikel 244 van deze richtlijn moet bewaren.

65 Door aan de belastingplichtigen op straffe van weigering van het recht op aftrek de in punt 61 van het onderhavige arrest opgesomde maatregelen op te leggen, zou de belastingdienst bijgevolg in strijd met deze bepalingen zijn eigen controletaken doorschuiven naar de belastingplichtigen.

66 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de prejudiciële vragen in zaak C-80/11 worden geantwoord dat de artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, en 273 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst het recht op aftrek weigert op grond dat de belastingplichtige zich er niet van heeft vergewist dat de opsteller van de factuur voor de goederen waarvoor om uitoefening van het recht op aftrek wordt verzocht, belastingplichtig was, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, of op grond dat deze belastingplichtige behalve over deze factuur, niet over andere documenten beschikt die kunnen aantonen dat deze omstandigheden aanwezig zijn, hoewel is voldaan aan de in richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en de belastingplichtige niet beschikte over aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude door deze opsteller.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting over te zijnen behoefte verrichte diensten af te trekken, op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten of een van zijn dienstverrichters onregelmatigheden heeft begaan, zonder dat deze belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

2) De artikelen 167, 168, sub a, 178, sub a, en 273 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst het recht op aftrek weigert op grond dat de belastingplichtige zich er niet van heeft vergewist dat de opsteller van de factuur voor de goederen waarvoor om uitoefening van het recht op aftrek wordt verzocht, belastingplichtig was, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van aangifte en betaling van de belasting over de toegevoegde waarde was nagekomen, of op grond dat deze belastingplichtige behalve over deze factuur niet over andere documenten beschikt die kunnen aantonen dat deze omstandigheden aanwezig zijn, hoewel is voldaan aan de in richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en de belastingplichtige niet beschikte over aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude door deze opsteller.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.