

Voorlopige editie

**BESCHIKKING VAN HET HOF (Tiende kamer)**

3 september 2020 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 168, 178, 220 en 226 – Beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid – Recht op btw-aftrek – Weigering – Voorwaarden voor het bestaan van een goederenlevering – Fraude – Bewijs – Sanctie – Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte”

In zaak C-610/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 5 juli 2019, ingekomen bij het Hof op 13 augustus 2019, in de procedure

**Vikingo Fővállalkozó Kft.**

tegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

geeft

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász en M. Ilešić, rechters, advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en Zs. Teleki als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om overeenkomstig artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof uitspraak te doen bij met redenen omklede beschikking,

de navolgende

**Beschikking**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 220, punt 1, en artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, alsmede van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vikingo F?vállalkozó Kft. (hierna: „Vikingo”) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) betreffende het recht op aftrek van de als voorbelasting betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) over twee facturen voor de aankoop van machines.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Gelet op de data van de feiten van het hoofdgeding dient opgemerkt te worden dat de versie van richtlijn 2006/112 zoals deze voortvloeit uit richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1), van toepassing vanaf 1 januari 2013, *ratione temporis* van toepassing is op een aantal van die feiten. De door deze richtlijn aangebrachte wijzigingen zijn echter niet rechtstreeks relevant voor de onderhavige zaak.

4 Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

5 Artikel 168 van deze 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;

[...]”

6 Artikel 178 van die richtlijn bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, punt 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;

[...]”

7 Artikel 220 van diezelfde richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor 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;

[...]"

8 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 geeft een limitatieve opsomming van de vermeldingen die, onverminderd de bijzondere bepalingen van die richtlijn, voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van die richtlijn uitgereikte facturen verplicht zijn.

9 Artikel 273, eerste alinea, van deze 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.”

### ***Hongaars recht***

10 § 27 van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) bepaalt in lid 1:

„Wanneer een goed het voorwerp is van verschillende opeenvolgende verkopen, en het goed daarbij rechtstreeks van de oorspronkelijke leverancier naar de als ontvanger vermelde eindafnemer wordt verzonden of vervoerd, is § 26 uitsluitend van toepassing op één enkele levering van het goed.”

11 § 26 van deze wet bepaalt:

„Wanneer het goed wordt verzonden of vervoerd door de leverancier, de afnemer of, voor rekening van de een of de ander, door een derde, is de plaats van de levering van het goed de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van verzending of van vertrek van het vervoer waarbij de afnemer als ontvanger wordt vermeld.”

12 § 119, lid 1, van die wet luidt:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120).”

13 § 120, onder a), van diezelfde wet bepaalt:

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken:

a) die door andere belastingplichtigen – waaronder personen of entiteiten die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde vennootschapsbelasting – voor de verwerving van de goederen of het gebruik van de diensten bij hem in rekening is gebracht;

[...]"

14 § 127, lid 1, onder a), van wet CXXVII van 2007 bepaalt:

„Als materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over:

a) in het in § 120, onder a), genoemde geval een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt;

[...]

15 § 1 van de számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (wet C van 2000 inzake de boekhouding; hierna: „wet op de boekhouding”) bepaalt:

„Deze wet voorziet in de verplichtingen op het gebied van boekhouding en rekening en verantwoording van personen die binnen de werkingssfeer ervan vallen, de beginselen die moeten worden geëerbiedigd bij het bijhouden van de boeken en de opstelling van de rekeningen, de op die beginselen gebaseerde voorschriften en de eisen inzake openbaarmaking, verspreiding en audit.”

16 § 15, lid 3, van deze wet bepaalt:

„De in de boekhouding en de jaarrekening opgenomen transacties moeten daadwerkelijk bestaan, moeten kunnen worden aangetoond en moeten door derden kunnen worden vastgesteld. De beoordeling daarvan dient in overeenstemming te zijn met de in deze wet neergelegde waarderingsbeginselen en met de desbetreffende beoordelingsprocedures („realiteitsbeginsel”).”

17 § 166, leden 1 en 2, van die wet bepaalt:

„1. Onder ‚boekhoudkundig bewijsstuk’ wordt verstaan elk document dat is opgesteld of voorbereid door een marktdeelnemer, een natuurlijke persoon of een andere marktdeelnemer die een zakelijke of andere relatie met deze marktdeelnemer heeft (factuur, contract, overeenkomst, verklaring, certificaat van de kredietinstelling, bankafschrift, wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling en andere vergelijkbare documenten), en dat dient als basis voor het opnemen in de boekhouding (boeking) van een economische handeling.

2. De gegevens in een boekhoudkundig bewijsstuk moeten, zowel uit formeel als uit materieel oogpunt betrouwbaar, geloofwaardig en juist zijn. Bij het opstellen ervan moet het beginsel van duidelijkheid in acht worden genomen.”

18 § 2 van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 houdende het wetboek van fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek van fiscaal procesrecht”) bepaalt in lid 1:

„De rechten die voortvloeien uit fiscale rechtsbetrekkingen moeten conform hun doelstelling worden uitgeoefend. Op grond van de belastingwetgeving kan het afsluiten van overeenkomsten of het uitvoeren van andere transacties met als doel de bepalingen van de belastingwetgeving te omzeilen niet worden aangemerkt als het uitoefenen van rechten conform hun doelstelling.”

19 § 97, leden 4 en 6, van het wetboek van fiscaal procesrecht bepaalt:

„4. Bij de uitvoering van een controle dient de belastingdienst de feiten vast te stellen en te bewijzen, behalve in de gevallen waarin krachtens de wet de bewijslast op de belastingplichtige rust.

[...]

6. De belastingdienst is bij de vaststelling van de feiten verplicht ook de feiten na te gaan die in het voordeel van de belastingplichtige zijn. Niet bewezen feiten of omstandigheden mogen, behalve wanneer het om een raming gaat, niet ten nadele van de belastingplichtige worden uitgelegd.”

20 § 170, lid 1, van dit wetboek bepaalt:

„In het geval van onvolledige betaling van de belasting, moet een fiscale boete worden betaald. Behoudens andere bepalingen in deze wet, bedraagt de boete 50 % van het onbetaalde bedrag. Het bedrag van de boete bedraagt 200 % van het onbetaalde bedrag als het verschil met het verschuldigde bedrag verband houdt met het verbergen van inkomsten, of met de vervalsing of de vernietiging van bewijsstukken, de boekhouding, of registers. De belastingautoriteit legt ook een fiscale boete op wanneer de belastingplichtige, zonder dat hij daarvoor in aanmerking komt, een vordering tot steun of terugbetaling van belasting indient, of een verklaring inzake een bezitting, een steun of een terugbetaling en de administratie het ontbreken van het recht van de belastingplichtige hierop vóór de toekenning heeft vastgesteld. De grondslag van de boete is in dit geval gelijk aan het onterecht gevorderde bedrag.”

21 § 171, leden 1 en 2, van ditzelfde wetboek luidt:

„1. Het boetetarief kan worden verminderd, en de boete kan zelfs worden kwijtgescholden, of ambtshalve, of op verzoek, als er omstandigheden zijn die als uitzonderlijk kunnen worden beschouwd en die toestaan te besluiten dat de belastingplichtige, of zijn vertegenwoordiger, zijn werknemer, zijn lid, of zijn gemandateerde die aan de oorzaak ligt van de belastingschuld, met het onderscheidingsvermogen dat van hem in de gegeven situatie kon worden verwacht, heeft gehandeld. Het bedrag van de vermindering van de boete moet worden vastgesteld rekening houdend met alle omstandigheden van de betrokken zaak, met name de omvang van de belastingschuld, de omstandigheden van haar ontstaan, de ernst en de frequentie van de onwettige handeling van de belastingplichtige (daad of verzuim).

2. De boete wordt niet verminderd, noch ambtshalve, noch op verzoek, wanneer de belastingschuld verband houdt met het verbergen van inkomsten, of met de vervalsing of de vernietiging van bewijsstukken, de boekhouding, of registers.

[...]”

## **Hoofdgeding en de prejudiciële vragen**

22 Vikingo, die zich voornamelijk bezighoudt met de groothandel in suikerwaren en snoepgoed, heeft op 20 maart 2012 met Freest Kft. een overeenkomst gesloten betreffende de levering van tien verpakkingsmachines en één vulmachine, die voor 20 december 2012 diende plaats te vinden. Deze overeenkomst voorzag in de mogelijkheid om onderaannemers in te schakelen. Op 21 mei 2012 heeft Vikingo een nieuwe overeenkomst gesloten met Freest betreffende de levering van zes verpakkingsmachines en één zakkenvulmachine, die op 30 maart 2013 moest plaatsvinden. Volgens de bepalingen van de twee overeenkomsten had Freest deze machines aangekocht bij een andere onderneming, die ze zelf weer bij een andere onderneming had gekocht. Vikingo heeft het recht op aftrek van voorbelasting uitgeoefend op grond van de twee door Freest uitgereikte facturen.

23 Na een controle achteraf van de btw-aangiften heeft de belastingdienst in eerste aanleg een naheffingsaanslag opgelegd van 8 020 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 23 290 EUR) voor het tweede en het vierde kwartaal van 2012 en van 13 257 000 HUF (ongeveer 38 844 EUR) voor

het eerste kwartaal van 2013. Een deel van deze bedragen komt overeen met het bedrag aan onterecht teruggevorderde btw en het andere met niet-betaalde btw. Deze belastingdienst heeft bovendien aan Vikingo een fiscale boete en een boete wegens vertraging opgelegd.

24 Tot staving van zijn beslissingen was deze belastingdienst van mening, op basis van bevindingen tijdens daarmee samenhangende controles en de verklaringen van de bestuurders van de bij de toeleveringsketen betrokken ondernemingen, dat de machines in werkelijkheid waren aangekocht bij een onbekend persoon, zodat deze handelingen noch tussen de op de facturen geïdentificeerde personen noch op de daarin aangegeven wijze hadden plaatsgevonden.

25 De belastingdienst in tweede aanleg heeft een van deze beslissingen bevestigd en de andere herzien door het bedrag van de niet-betaalde btw alsmede de bedragen van de fiscale boete en de vertragingsrente te wijzigen.

26 Vikingo heeft tegen deze beslissingen beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, die door middel van twee uitspraken deze beslissingen heeft herzien. Deze rechter heeft met betrekking tot het recht op aftrek met name opgemerkt dat Vikingo de betrokken facturen had overgelegd alsmede de documenten waaruit bleek dat zij waren opgesteld en betaald, en heeft de levering van de machines waarop de twee overeenkomsten betrekking hadden, aangemerkt als een onbetwist feit. Voorts was deze rechter van oordeel dat de belastingdienst zich had gebaseerd op irrelevante gegevens, zoals onder meer het feit dat de ondernemingen die zich in een eerder stadium in de toeleveringsketen bevonden niet over materiële en personele middelen beschikten en het feit dat de herinneringen van de bestuurders die ondervraagd waren met betrekking tot de betrokken handelingen, tekortschoten.

27 De Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) heeft deze twee uitspraken vernietigd en de zaken terugverwezen naar de verwijzende rechter. De Kúria heeft geoordeeld dat de belastingdienst, bij het onderzoek naar het bestaan van elke overeenkomst en het eventuele oogmerk om de belasting te ontduiken, de gehele keten van leveringen en de invloed die de onderdelen van die keten op elkaar hebben, moest onderzoeken. De Kúria was van oordeel dat de belastingdienst correct had gehandeld door de bewijzen betreffende alle deelnemers in deze keten te verzamelen en dat de rechter in eerste aanleg § 127, lid 1, van de wet op de boekhouding en de rechtspraak van het Hof onjuist had uitgelegd door zich te baseren op het bestaan van een correcte factuur, terwijl het recht op aftrek veronderstelt dat er sprake is van een werkelijke economische handeling.

28 De verwijzende rechter zet uiteen dat weliswaar is aangetoond dat de machines waarop de overeenkomsten in kwestie betrekking hebben in de vestiging van Vikingo in gebruik zijn genomen, maar dat de belastingdienst van mening was dat de desbetreffende facturen, die vanuit formeel oogpunt niet ter discussie zijn gesteld, en de andere overgelegde documenten niet aantoonde dat de op deze facturen vermelde economische handelingen waren verricht, aangezien de inhoud van deze facturen is weerlegd door verklaringen betreffende de levering en de herkomst van de machines van de opsteller van de facturen en de bestuurders van de ondernemingen die zich in een eerder stadium in de keten bevonden dan de opsteller, zodat die facturen inhoudelijk onbetrouwbaar waren, ondanks het feit dat elk van de bestuurders erkende dat de levering en de inbedrijfstelling van de machines wel degelijk hadden plaatsgevonden. Wat voorts de maatregelen betreft die redelijkerwijs van de afnemer moesten worden verlangd, heeft de belastingdienst het feit dat Vikingo vóór het sluiten van de overeenkomsten het uittreksel uit het vennootschapsregister met betrekking tot haar medecontractant had geraadpleegd en om een specimen van de handtekening had verzocht, en het feit dat de bestuurder van Freest zich naar de vestiging had begeven, ontoereikend geacht.

29 De verwijzende rechter zet uiteen dat de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding

vergelijkbaar zijn met die van de zaken die hebben geleid tot het arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), en de beschikkingen van 16 mei 2013, Hardimpex (C-444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318), en 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869). Ondanks de antwoorden van het Hof in dat arrest en die beschikkingen zijn er nog steeds tegenstrijdigheden in de uitlegging van het recht door de belastingdienst en de nationale rechterlijke instanties. De belastingdienst blijft het recht op aftrek weigeren op grond dat de inhoud van de facturen niet betrouwbaar is en merkt dit feit automatisch aan als fraude waarvan de belastingplichtige op de hoogte moet zijn geweest.

30 De verwijzende rechter vermeldt eveneens dat de Kúria, in de beschikkingen waarbij de zaken naar hem zijn terugverwezen, heeft geoordeeld dat in de beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869), waarop de verwijzende rechter zich had gebaseerd in de vernietigde uitspraken, niet de criteria van de te volgen procedure voor de beoordeling van het recht op aftrek zijn gewijzigd, en heeft de verwijzende rechter opdracht gegeven om, overeenkomstig de toepasselijke regels van burgerlijk procesrecht, de door de Kúria in een advies van 26 september 2016 uitgewerkte criteria in acht te nemen zowel wat betreft de vaststelling van objectieve feiten die relevant zijn om het recht op aftrek te erkennen als wat betreft de beoordeling van de bewijzen, waarbij moest worden voldaan aan de regels met betrekking tot de toeleveringsketens en de bepalingen van de wet op de boekhouding. De belastingdienst zou overeenkomstig de aanwijzingen van de Kúria correct hebben gehandeld door bewijzen betreffende alle deelnemers aan deze keten te verzamelen en zou overeenkomstig deze regels en deze wet hebben onderzocht of Vikingo wist dat zij betrokken was bij belastingfraude.

31 Aldus rijst volgens de verwijzende rechter opnieuw de vraag of de praktijk van de belastingdienst en de door de Kúria in zijn advies gegeven uitlegging in strijd zijn met de doelstelling van het recht op aftrek als bedoeld in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112, en of deze uitlegging verenigbaar is met artikel 178, onder a), van deze richtlijn alsmede met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.

32 De verwijzende rechter vraagt zich in het bijzonder af of de praktijk van de belastingdienst die erin bestaat dat aan het recht op aftrek de voorwaarden worden verbonden dat uit de factuur moet blijken dat de handeling verricht is en dat de bepalingen van de wet op de boekhouding in acht zijn genomen, en die er voorts in bestaat dat een factuur die aan de vormvereisten voldoet als niet toereikend wordt aangemerkt, verenigbaar is met de artikelen 220 en 226 van richtlijn 2006/112.

33 De verwijzende rechter vraagt zich eveneens af of deze praktijk verenigbaar is met de beginselen van neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid alsmede met de rechtspraak van het Hof wat betreft de vereisten inzake de vast te stellen feiten en de aan te voeren bewijzen. De rechter erkent dat in geval van fraude de relevante feiten betreffende de deelnemers die zich in een eerder stadium van de keten bevinden dan de belastingplichtige, moeten worden onderzocht, maar hij heeft twijfels over de praktijk van de belastingdienst volgens welke de gehele keten van handelingen wordt gereconstrueerd en er, indien de belastingdienst van mening is dat die keten economisch gezien niet verantwoord is of indien een handeling niet gerechtvaardigd is of naar behoren is aangetoond, sprake is van een onregelmatigheid die moet leiden tot weigering van het recht op aftrek, ongeacht of de belastingplichtige van deze omstandigheid op de hoogte was of had moeten zijn.

34 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat wanneer het recht op aftrek wordt geweigerd, de oplegging van een fiscale boete, die is vastgesteld op 200 % van het bedrag van het btw-verschil, in omstandigheden als die van het hoofdgeding evenredig is.

35 Ten slotte vraagt hij zich af of, gelet op een nationale rechtspraak die de doelstellingen van richtlijn 2006/112 niet in acht lijkt te nemen, de voorzieningen in rechte doeltreffend zijn, en merkt hij op dat hij het Hof niet in alle zaken om een prejudiciële beslissing kan verzoeken.

36 Tegen deze achtergrond heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), junctis artikel 220, [punt 1], en artikel 226 van richtlijn 2006/112 en met het beginsel van doeltreffendheid wanneer zij, in een geval waarin voldaan is aan de materieelrechtelijke vereisten voor belastingaftrek, het enkele bezit van een factuur die de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 genoemde gegevens bevat, niet als voldoende aanmerken, maar eisen dat de belastingplichtige, om het recht op aftrek op basis van de factuur uit te oefenen, beschikt over aanvullende bewijsstukken die niet alleen voldoen aan de voorschriften van richtlijn 2006/112, maar ook aan de basisbeginselen van de nationale regeling inzake boekhouding en aan de voor bewijsstukken geldende specifieke regels, en tevens de eis stellen dat alle deelnemers aan de keten zich ieder detail van de door de bewijsstukken ondersteunde economische activiteit herinneren en daarover eensluidende verklaringen afleggen?

2) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112 omtrent btw-aftrek en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid wanneer zij in het geval van een ketentransactie, enkel op grond van dit kenmerk van de transactie en ongeacht alle andere omstandigheden, iedere deelnemer aan de keten de verplichting opleggen om de onderdelen van de door hem verrichte economische activiteiten te onderzoeken en om daaruit conclusies te trekken met betrekking tot elke belastingplichtige die zich elders in de keten bevindt, en het recht van de belastingplichtige op btw-aftrek weigeren op grond dat de totstandbrenging van de keten, die door het recht van de lidstaat niet wordt verboden, niet in redelijkheid economisch te rechtvaardigen was? Kunnen, in samenhang daarmee, bij het onderzoek naar de objectieve omstandigheden waarop de weigering van het recht op btw-aftrek in het geval van een ketentransactie kan worden gebaseerd en bij de bepaling en de beoordeling van de relevantie en de bewijskracht van het ondersteunend bewijs, uitsluitend richtlijn 2006/112 en de bepalingen van de nationale regeling inzake belastingaftrek in aanmerking worden genomen als voor de feitenvaststelling relevante materieelrechtelijke bepalingen, of kunnen als specifieke regels tevens de boekhoudkundige voorschriften van de lidstaat worden toegepast?

3) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112 omtrent btw-aftrek en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid wanneer zij de belastingplichtige die goederen gebruikt voor transacties die worden belast in de lidstaat waar hij die transacties verricht en die beschikt over een factuur zoals bedoeld in richtlijn 2006/112, het recht op btw-aftrek weigeren op grond dat hij niet alle componenten van de door de deelnemers aan de keten verrichte transactie kent, dan wel wegens omstandigheden die zich hebben voorgedaan bij deelnemers die zich vóór de opsteller van de factuur in de keten bevinden en op welke omstandigheden de belastingplichtige om redenen buiten zijn macht geen enkele invloed kon uitoefenen, en daarnaast de belastingplichtige als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek in het kader van de redelijkerwijs door hem te treffen maatregelen een algemene controleplicht opleggen die zowel geldt vóór de sluiting van de overeenkomst als tijdens en zelfs na de uitvoering ervan? Rust, in samenhang daarmee, op de belastingplichtige de verplichting om van uitoefening van het recht op btw-aftrek af te zien wanneer hij, in verband met om het even welke component van de op de factuur vermelde economische transactie, na de

sluiting van de overeenkomst dan wel bij of na de uitvoering ervan een onregelmatigheid ontdekt of een omstandigheid verneemt die volgens de praktijk van de belastingdienst tot weigering van het recht op btw-aftrek leidt?

4) Moet de belastingdienst, gelet op de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende btw-aftrek en het doeltreffendheidsbeginsel, omschrijven waarin de belastingfraude bestaat, en handelt die dienst op passende wijze door de bij de deelnemers aan de keten ontdekte tekortkomingen of onregelmatigheden als bewijs voor de belastingfraude aan te merken – hoewel die niet in verband staan met het recht op btw-aftrek –, op grond dat die gebreken de inhoudelijke onbetrouwbaarheid van de factuur hebben veroorzaakt en de belastingplichtige dus wist of had moeten weten van de belastingfraude? Indien belastingfraude vaststaat, rechtvaardigt dit dan dat van de belastingplichtige een controle met de hierboven beschreven omvang, diepgang en reikwijdte wordt verlangd, of gaat een dergelijke controle verder dan wat op grond van het doeltreffendheidsbeginsel vereist is?

5) Vormt een sanctie die weigering van het recht op btw-aftrek meebrengt, met de verplichting een fiscale boete te betalen die 200 % van het belastingverschil bedraagt, een evenredige sanctie wanneer de fiscus in rechtstreeks verband met het recht van de belastingplichtige op btw-aftrek geen inkomsten heeft gederfd? Is er sprake van een van de in § 170, lid 1, derde volzin, [van het wetboek van fiscaal procesrecht] genoemde feiten, wanneer de belastingplichtige alle documenten waarover hij beschikt, ter beschikking van de belastingdienst heeft gesteld en de uitgereikte facturen in zijn belastingaangifte heeft opgenomen?

6) Indien op basis van de antwoorden op de gestelde vragen kan worden vastgesteld dat de uitlegging van de nationale regeling die na de beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869), is gevolgd en de nationale praktijk die zich op basis van die uitlegging heeft ontwikkeld, niet verenigbaar zijn met de bepalingen van richtlijn 2006/112 [betreffende btw-aftrek], en erop gelet dat de rechter in eerste aanleg niet in iedere zaak het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing kan verzoeken, kan er dan op basis van artikel 47 van het Handvest [...] van worden uitgegaan dat het recht van belastingplichtigen om een schadevordering in te dienen hun het in dat artikel erkende recht waarborgt op een doeltreffende voorziening in rechte en een onpartijdig gerecht? Kan in dit verband de keuze van de vorm van de beslissing in de zaak Signum Alfa Sped (beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869) aldus worden uitgelegd dat de kwestie reeds door het Unierecht was geregeld en in de rechtspraak van het Hof was opgehelderd, zodat deze duidelijk was, of betekent deze keuze, mede gelet op het feit dat de zaak is terugverwezen voor een nieuw onderzoek, dat deze kwestie niet volledig was verduidelijkt en dat het dus nog altijd nodig was om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen?"

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

37 Ingevolge artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering kan het Hof, met name wanneer het antwoord op een gestelde prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of over het antwoord op een prejudiciële vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen.

38 Deze bepaling dient op de onderhavige zaak te worden toegepast.

### **Eerste tot en met vierde prejudiciële vraag**

39 Met zijn eerste tot en met vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen

of richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst de belastingplichtige het recht op btw-aftrek weigert voor verwervingen van aan hem geleverde goederen op grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht aangezien, ten eerste, de productie van deze goederen en de levering ervan niet door de opsteller van deze facturen kunnen zijn verricht omdat deze niet over de daartoe nodige personele en materiële middelen beschikt, en die goederen aldus in werkelijkheid zijn gekocht bij een onbekende persoon, ten tweede, de nationale regels inzake boekhouding niet in acht zijn genomen, ten derde, de keten van leveringen die heeft geresulteerd in die verwervingen economisch gezien niet gerechtvaardigd was en, ten vierde, zich onregelmatigheden hebben voorgedaan bij bepaalde voorafgaande handelingen die deel uitmaken van deze keten van leveringen.

40 Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, 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 wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 37 en 38; 3 oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punt 27, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33).

41 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 de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 37).

42 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 btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 49, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 40, en beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 32).

43 Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten. Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op btw-aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht. Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek, dat wil zeggen de formele voorwaarden of vereisten, bepaalt artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en 238 tot en met 240 van die

richtlijn opgestelde factuur (arrest van 12 april 2018 Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punten 30-32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 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. De maatregelen die de lidstaten nemen, mogen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-af trek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 In casu geeft de verwijzende rechter aan dat hoewel in het hoofdgeding aan deze voorwaarden is voldaan, Vikingo het recht op aftrek is geweigerd op grond van met name de regels van de wet op de boekhouding, waaruit volgt dat uit de factuur moet blijken dat de handeling is verricht en dat de factuur dus betrekking moet hebben op een werkelijke economische handeling. Volgens de belastingdienst waren de betrokken goederen echter noch vervaardigd noch geleverd door Freest, de opsteller van de facturen, noch door haar onderaannemer, aangezien deze ondernemingen niet over de nodige personele en materiële middelen beschikten, en waren deze goederen dus in werkelijkheid van een onbekende persoon gekocht. In die omstandigheden vraagt de verwijzende rechter zich af of aan dit recht bewijsvereisten kunnen worden gesteld die verder gaan dan de door richtlijn 2006/112 opgelegde formaliteiten.

46 In dit verband zij erop gewezen dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek enkel is voldaan indien de goederenlevering of de dienstverlening waarop de factuur betrekking heeft, daadwerkelijk is verricht. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het onderzoek naar het bestaan van de belastbare handeling moeten worden verricht overeenkomstig de nationale bewijsregels door alle gegevens en feiten van het concrete geval globaal te beoordelen (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 31 en 32, en 31 januari 2013, Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 45). De toepassing van regels als die van § 15, lid 3, van de wet op de boekhouding om in het hoofdgeding na te gaan of de facturen betrekking hebben op werkelijke economische handelingen, is dus in overeenstemming met richtlijn 2006/112.

47 Het feit dat in het hoofdgeding de betrokken goederen noch door de opsteller van de facturen noch door diens onderaannemer zijn vervaardigd of geleverd, met name omdat deze niet over de nodige personele en materiële middelen zouden beschikken, volstaat echter niet om te concluderen dat de betrokken goederen niet zijn geleverd en het recht op aftrek uit te sluiten waarop Vikingo zich heeft beroepen, aangezien dat feit het gevolg kan zijn van het feit dat de leverancier gegevens versluiert of gewoon een beroep doet op andere onderaannemers (zie in die zin arresten van 6 september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punt 49, en 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 31).

48 Bovendien is het vaste rechtspraak dat het in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken. Evenzo heeft het Hof geoordeeld dat dit begrip een objectief karakter heeft en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen geldt. Hieruit volgt dat de handelingen in het hoofdgeding leveringen van goederen vormen in de zin van voornoemd artikel, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd en

er geen sprake is van btw-fraude, ook al zijn de betrokken goederen niet door de opsteller van de facturen vervaardigd noch geleverd en is de persoon bij wie deze goederen daadwerkelijk zijn verworven onbekend (zie in die zin arrest van 21 november 2013, *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, punten 20?22, en naar analogie arrest van 17 oktober 2019, *Unitel*, C?653/18, EU:C:2019:876, punten 22 en 23).

49 Hieruit volgt dat wanneer, zoals de verwijzende rechter aangeeft, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en deze goederen door Vikingo in een later stadium zijn gebruikt voor haar belaste handelingen, Vikingo het recht op aftrek in beginsel niet kan worden geweigerd (zie in die zin arrest van 6 december 2012, *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 33, en beschikking van 16 mei 2013, *Hardimpex*, C?444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318, punt 22).

50 Voorts is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd en heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de justitiabelen zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Het staat derhalve aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat op dit recht aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie in die zin arresten van 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punten 54 en 55, en 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar dit geldt ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude (zie in die zin arresten van 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 56; 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 46, en 6 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 35).

52 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde. Een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid invoeren zou immers verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie met name arresten van 12 januari 2006, *Optigen e.a.*, C?354/03, C?355/03 en C?484/03, EU:C:2006:16, punten 52 en 55; 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punten 47 en 48, en 6 december 2012, *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, punten 41 en 42).

53 Wanneer de belastingplichtige niet zelf de btw-fraude pleegt, kan hem het recht op aftrek slechts worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij wist of had moeten weten dat hij door de aankoop van deze goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin arrest van 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 In dit verband heeft het Hof met betrekking tot de mate van zorgvuldigheid die wordt verlangd van de belastingplichtige die zijn recht op aftrek wenst uit te oefenen, reeds herhaaldelijk geoordeeld dat het niet in strijd is met het Unierecht om van een marktdeelnemer te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de

handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude. Het hangt voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval af welke maatregelen in dat bepaalde 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 (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 54 en 59, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 52).

55 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 (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

56 De belastingdienst mag echter niet vereisen dat belastingplichtigen complexe en grondige controles van leveranciers doorvoeren en zodoende in feite zijn eigen controletaken naar hen doorschuiven (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 51). Het Hof heeft in het bijzonder reeds geoordeeld dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan 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 van handelingen in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 61).

57 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het volgens vaste rechtspraak van het Hof voorts aan de belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige fraude heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude. De nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (zie in die zin arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punt 39, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Bijgevolg kan de belastingdienst, indien hij uit het bestaan van fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de facturen of andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen afleidt dat de gefactureerde en als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handelingen niet daadwerkelijk zijn verricht, het recht op aftrek slechts weigeren wanneer hij aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van de facturen te verlangen dat hij controles uitvoert die hij niet hoeft uit te voeren, aantoonst dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat deze handelingen deel uitmaakten van btw-fraude; het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan (zie in die zin beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Aangezien het Unierecht niet voorziet in regels voor de bewijsvoering in geval van btw-fraude, dienen deze objectieve gegevens door de belastingdienst te worden vastgesteld overeenkomstig de nationaalrechtelijke bewijsregels. Deze regels mogen evenwel de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten (zie in die zin arresten van 17 december 2015,

WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 65, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 37).

60 Wat het hoofdgeding betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingdienst, om Vikingo het recht op aftrek te weigeren, naast de in punt 45 van de onderhavige beschikking vermelde feiten, eveneens ervan is uitgegaan dat de betrokken handelingen tot doel hadden de oorsprong van de op de facturen vermelde machines te bewijzen, die van onbekende herkomst waren, om de onderaannemer van de opsteller van de facturen in staat te stellen zich te onttrekken aan de betaling van de btw en om rechten op aftrek te creëren ten gunste van Vikingo, terwijl de btw door die onderaannemer niet was betaald.

61 De verwijzende rechter zet uiteen dat volgens de rechtspraak van de Kúria, in geval van een keten van handelingen, deze keten en de tussen de deelnemers verrichte rechtshandelingen in hun geheel moet worden onderzocht en dat moet worden nagegaan of de totstandbrenging van die keten redelijkerwijs gerechtvaardigd is. Het recht op aftrek kan worden geweigerd wanneer de totstandbrenging van de keten economisch gezien irrationeel is of niet redelijkerwijs gerechtvaardigd is, of indien om het even welk onderdeel van de economische handeling tussen de deelnemers niet wordt gerechtvaardigd door de belastingplichtige of niet verifieerbaar is. Bovendien bestaat de praktijk van de belastingdienst, die op een advies en de rechtspraak van deze rechterlijke instantie is gebaseerd, er met name in om onderscheid te maken tussen de betrokken handelingen naargelang zij al dan niet zijn verricht tussen de op de factuur vermelde partijen, waarbij hoofdzakelijk de wijze waarop de economische handeling wordt verricht in aanmerking wordt genomen. De economische handeling moet worden geacht niet tussen deze partijen te zijn verricht wanneer deze door enig gebrek of defect wordt aangetast, in het bijzonder wanneer de belastingplichtige niet op de hoogte was van de economische activiteit van de marktdeelnemers die zich in een eerder stadium van de keten bevinden, of niet beschikt over enig bewijs dienaangaande. In dat geval is het onderzoek of de ontvanger van de factuur wist of had moeten weten van de fraude, een mogelijkheid, maar geen verplichting.

62 In de eerste plaats moet worden opgemerkt, zoals in de punten 41 en 42 van de onderhavige beschikking in herinnering is gebracht, dat het recht op btw-aftrek geldt, ongeacht het doel en het resultaat van de betrokken economische activiteit, en dat de omstandigheid of de over de vroegere handelingen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, niet van invloed is op dat recht. Voorts is volgens de rechtspraak van het Hof een belastingplichtige in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten (arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw geldt, verbiedt alleen zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen dat in strijd is met het doelstellingen van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Hieruit volgt dat, indien, zoals de verwijzende rechter aangeeft, het bestaan van de goederenleveringen in het hoofdgeding is vastgesteld, het feit dat de keten van handelingen die tot die leveringen heeft geleid economisch gezien irrationeel of niet redelijkerwijs gerechtvaardigd is, en het feit dat een van de deelnemers aan deze keten zijn fiscale verplichtingen niet is nagekomen, op zich niet als fraude kunnen worden aangemerkt.

64 In de tweede plaats is een bewijsregeling als beschreven in punt 61 van de onderhavige beschikking, die ertoe leidt dat de belastingplichtige het recht op aftrek wordt geweigerd wanneer

hij met name geen bewijs levert van alle handelingen die door de deelnemers aan deze keten zijn verricht en van de economische activiteit van deze deelnemers, waarbij hem in voorkomend geval wordt aangerekend dat dit bewijs niet verifieerbaar is, in strijd met de in de punten 50 tot en met 58 van onderhavige beschikking bedoelde rechtspraak, waaruit volgt dat het aan de belastingdienst staat om in elk afzonderlijk geval op basis van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige fraude heeft gepleegd of dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de opsteller van de factuur of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

65 De in de punten 45 en 60 van de onderhavige beschikking beschreven feiten kunnen weliswaar aanwijzingen bevatten dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de betrokken handelingen deel uitmaakten van fraude door de opsteller van de facturen, maar het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of een dergelijk bewijs is geleverd, door overeenkomstig de bewijsregels van het nationale recht alle gegevens en feiten van het hoofdgeding globaal te beoordelen (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 30, en beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 36).

66 Gelet op een en ander dient op de eerste tot en met de vierde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst de belastingplichtige het recht op btw-aftrek weigert voor verwervingen van aan hem geleverde goederen op grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht aangezien, ten eerste, de productie van deze goederen en de levering ervan niet door de opsteller van deze facturen kunnen zijn verricht omdat deze niet over de daartoe nodige personele en materiële middelen beschikt, en die goederen aldus in werkelijkheid zijn gekocht bij een onbekende persoon, ten tweede, de nationale regels inzake boekhouding niet in acht zijn genomen, ten derde, de keten van leveringen die heeft geresulteerd in die verwervingen economisch gezien niet gerechtvaardigd was en, ten vierde, zich onregelmatigheden hebben voorgedaan bij bepaalde voorafgaande handelingen die deel uitmaken van deze keten van leveringen. Voor een dergelijke weigering moet rechtens genoegzaam worden aangetoond dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan fraude of dat hij wist of had moeten weten dat deze handelingen deel uitmaakten van fraude door de opsteller van de facturen of enige andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van die keten van leveringen actief was, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

### ***Vijfde prejudiciële vraag***

67 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat aan de belastingplichtige een fiscale boete ten belope van tweemaal het bedrag van de onrechtmatige aftrek van btw wordt opgelegd, ook al heeft de schatkist geen verlies aan belastinginkomsten geleden. De verwijzende rechter wenst voorts te vernemen of mag worden aangenomen dat aan een van de feitelijke voorwaarden voor toepassing van § 170, lid 1, derde volzin, van het wetboek van fiscaal procesrecht is voldaan wanneer de belastingplichtige alle documenten waarover hij beschikt, ter beschikking van de belastingdienst heeft gesteld en de uitgereikte facturen in zijn belastingaangifte heeft opgenomen.

68 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU niet bevoegd is voor de uitlegging van het nationale recht, en dat deze uitlegging uitsluitend een taak is van de verwijzende rechter [arrest van 30 januari 2020, Generics (UK) e.a.,

C-307/18, EU:C:2020:52, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Het tweede onderdeel van deze prejudiciële vraag, dat strekt tot uitlegging van het nationale recht, is derhalve niet-ontvankelijk.

69 Wat het eerste onderdeel van deze prejudiciële vraag betreft, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof staat om de juistheid te onderzoeken [arrest van 26 maart 2020, *Miasto ?owicz en Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow?* (Tuchtrekking voor rechters), C-558/18 en C-563/18, EU:C:2020:234, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Het Hof kan slechts weigeren op een door een nationale rechterlijke instantie gestelde prejudiciële vraag te antwoorden, wanneer de gevraagde uitlegging van een regel van Unierecht kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 10 december 2018, *Wightman e.a.*, C-621/18, EU:C:2018:999, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 De krachtens artikel 267 VWEU ingestelde procedure is een instrument voor de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, dat het Hof in staat stelt de nationale rechters de elementen voor uitlegging van het Unierecht te verschaffen die zij nodig hebben om uitspraak te kunnen doen in de bij hen aanhangige gedingen. De rechtvaardiging van de prejudiciële verwijzing is niet gelegen in het formuleren van rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken, maar in de behoefte aan de daadwerkelijke beslechting van een geding [arrest van 26 maart 2020, *Miasto ?owicz en Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow?* (Tuchtrekking voor rechters), C-558/18 en C-563/18, EU:C:2020:234, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

71 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat § 170, lid 1, derde volzin, van het wetboek van fiscaal procesrecht, die de belastingdienst in het hoofdgeding heeft toegepast, voorziet in een geldboete ter hoogte van 200 % van het onbetaalde bedrag als het verschil met het verschuldigde bedrag verband houdt met het verbergen van inkomsten, of met de vervalsing of de vernietiging van bewijsstukken, de boekhouding, of registers. De kwestie van de evenredigheid van deze sanctie kan alleen aan de orde komen wanneer de bestanddelen van die bepaling zich hebben voorgedaan en de situatie die onderzocht wordt binnen de werkingssfeer ervan valt. Uit de beschrijving van de situatie door de verwijzende rechter blijkt niet dat dit het geval is.

72 In die omstandigheden is het eerste onderdeel van de vijfde prejudiciële vraag hypothetisch en is het antwoord daarop niet noodzakelijk voor de beslechting van het hoofdgeding. Hieruit volgt dat ook het eerste onderdeel van deze prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is.

### ***Zesde prejudiciële vraag***

73 Met zijn zesde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het recht van belastingplichtigen om een schadevordering in te dienen, moet worden geacht hun het in artikel 47 van het Handvest erkende recht op een doeltreffende voorziening in rechte te waarborgen, wanneer de rechtspraak van de nationale rechterlijke instantie in laatste aanleg voortdurend in strijd is met richtlijn 2006/112 zoals deze door het Hof is uitgelegd, aangezien de lagere rechterlijke instanties het Hof niet in alle bij hen aanhangige zaken om een prejudiciële beslissing kunnen verzoeken.

74 In dit verband moet om te beginnen worden vastgesteld dat de kwestie van het recht op

vergoeding van de schade die is veroorzaakt door niet-naleving van het Unierecht, geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding. Voorts maakt de verwijzende rechter geen gewag van enige belemmering van het recht van de justitiabelen om bij de nationale rechterlijke instanties beroep in te stellen tegen de beslissingen van de belastingdienst. Ten slotte voert de verwijzende rechter evenmin aan dat het nationale recht hem belet een prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen indien hij van oordeel is dat de rechtspraak van de hogere rechterlijke instantie in strijd is met het Unierecht of indien hij in dat verband twijfels heeft, noch voert hij aan dat hij naar nationaal procesrecht gebonden is aan het rechtsoordeel of aan aanwijzingen van die hogere rechterlijke instantie indien hij, gelet op de uitlegging die hij het Hof heeft gevraagd, meent dat bedoeld rechtsoordeel of die aanwijzingen in strijd zijn met het Unierecht.

75 In dit verband zij eraan herinnerd dat het de rechter die niet in laatste aanleg uitspraak doet, vrijstaat zich met zijn vragen tot het Hof te wenden indien hij meent dat het rechtsoordeel van de hogere rechter hem tot een met het recht van de Unie strijdig vonnis zou kunnen brengen. Overigens dient te worden benadrukt dat de mogelijkheid die de nationale rechter krachtens artikel 267, tweede alinea, VWEU heeft om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken alvorens, in voorkomend geval, met het recht van de Unie strijdige aanwijzingen van een hogere rechter buiten beschouwing te laten, geenszins een verplichting kan zijn (arrest van 5 oktober 2010, Elchinov, C-717/09, EU:C:2010:581, punten 27 en 28).

76 Hieruit volgt dat de zesde prejudiciële vraag, die kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, – gelet op de in punt 69 van de onderhavige beschikking aangehaalde rechtspraak – niet-ontvankelijk is.

## **Kosten**

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

Het Hof (Tiende kamer) beschikt:

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst de belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde weigert voor verwervingen van aan hem geleverde goederen op grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht aangezien, ten eerste, de productie van deze goederen en de levering ervan niet door de opsteller van deze facturen kunnen zijn verricht omdat deze niet over de daartoe nodige personele en materiële middelen beschikt, en die goederen aldus in werkelijkheid zijn gekocht bij een onbekende persoon, ten tweede, de nationale regels inzake boekhouding niet in acht zijn genomen, ten derde, de keten van leveringen die heeft geresulteerd in die verwervingen economisch gezien niet gerechtvaardigd was en, ten vierde, zich onregelmatigheden hebben voorgedaan bij bepaalde voorafgaande handelingen die deel uitmaken van deze keten van leveringen. Voor een dergelijke weigering moet rechtens genoegzaam worden aangetoond dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan fraude of dat hij wist of had moeten weten dat deze handelingen deel uitmaakten van fraude door de opsteller van de facturen of enige andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van die keten van leveringen actief was, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Hongaars.