

Voorlopige editie

BESCHIKKING VAN HET HOF (Tiende kamer)

14 april 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 en 168 – Recht op aftrek van voorbelasting – Weigering – Fraude – Toeleveringsketen – Weigering van het recht op aftrek wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude”

In zaak C-108/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlijn-Brandenburg, Duitsland) bij beslissing van 5 februari 2020, ingekomen bij het Hof op 27 februari 2020, in de procedure

HR

tegen

Finanzamt Wilmersdorf,

geeft

HET HOF (Tiende kamer),

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

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- HR, vertegenwoordigd door M. Wulf, Rechtsanwältin,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Eisenberg als gemachtigden,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en O. Serdula als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Mantl 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 167 en artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen HR en het Finanzamt Wilmersdorf (belastingkantoor Wilmersdorf, Duitsland; hierna: „belastingdienst”) over de weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting die in 2009 en 2010 is betaald voor de aankoop van dranken.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 167 van richtlijn 2006/112, dat behoort tot hoofdstuk 1 („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) van titel X („Aftrek”) van deze richtlijn, bepaalt:

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

4 In datzelfde hoofdstuk is artikel 168 van deze richtlijn verwoord als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

5 Artikel 273, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

Duits recht

6 § 15, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (btw-wet, BGBl. 2005 I, blz. 386), in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt:

„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur. [...]

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 In 2009 en 2010 exploiteerde HR – met medewerking van haar echtgenoot – een drankengroothandel. In haar btw-aangiften voor deze jaren vorderde zij aftrek van voorbelasting voor facturen van P GmbH ter hoogte van 993 164 EUR voor 2009 en 108 417,87 EUR voor 2010. De rekeningen hadden betrekking op daadwerkelijk verrichte leveringen van dranken.

8 Volgens twee – inmiddels definitieve – strafvonnissen heeft P zich bij de aankoop van de nadien aan HR geleverde dranken herhaaldelijk schuldig gemaakt aan btw-fraude. Blijkens de bevindingen van de strafrechter heeft de echtgenoot van HR op grote schaal leveringen van gedistilleerde dranken, koffie en Red Bull aan P verricht waarvan de omzet circa 80 miljoen EUR bedroeg en waarvoor geen facturen zijn afgegeven. Een medewerker van P heeft voor de aankoop van die goederen schijnfacturen opgesteld. Op basis van deze facturen vorderde P ten onrechte aftrek van voorbelasting. De echtgenoot van HR voorzag P tegelijkertijd van prijslijsten en potentiële afnemers voor deze goederen. De goederen zijn doorverkocht aan verschillende klanten, onder meer aan HR.

9 Nadat deze feiten aan het licht zijn gekomen, heeft de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet alleen aan P maar ook aan HR geweigerd. Deze dienst was in wezen immers van mening dat HR met haar onderneming deel uitmaakte van de toeleveringsketen waarin de fraude was gepleegd.

10 HR heeft beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlijn-Brandenburg, Duitsland) en daarbij aangevoerd dat zij voldeed aan de wettelijke voorwaarden om aanspraak te kunnen maken op aftrek van voorbelasting.

11 De belastingdienst is daarentegen van mening dat HR zich op grond van zowel de betrokkenheid van haar echtgenoot als het ongewone karakter van de betrokken commerciële praktijk had moeten realiseren dat zij met haar onderneming deel uitmaakte van een toeleveringsketen waarin btw-fraude was gepleegd.

12 De verwijzende rechter heeft twijfels omtrent de Unierechtelijke uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” en vraagt zich af of de handelsbetrekkingen in de bij hem aanhangige zaak als zodanig kunnen worden aangemerkt, waarbij hij opmerkt dat noch HR – door haar recht op aftrek van voorbelasting over de door P verrichte leveringen van dranken uit te oefenen – noch P – als leverancier van de goederen – btw-fraude heeft gepleegd in het kader van de betrokken handelingen.

13 Volgens de verwijzende rechter is het denkbaar dat het feit alleen al dat een belastingplichtige wist of had moeten weten dat er fraude is gepleegd in een eerder stadium van de betrokken verrichting, de weigering van het recht op btw-aftrek tot gevolg heeft. Het begrip „toeleveringsketen” wordt dan aldus opgevat dat het volstaat dat met betrekking tot hetzelfde geleverde goed meerdere op elkaar volgende handelingen worden verricht waarbij de betrokkenheid bij de in een eerder stadium gepleegde btw-fraude dan reeds voortvloeit uit het enkele feit dat het om hetzelfde goed gaat, zonder dat het vereist is dat de belastingplichtige de btw-fraude heeft bevorderd of vergemakkelijkt door de litigieuze handeling.

14 De verwijzende rechter meent echter dat een dergelijke uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” te ruim is in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en

evenredigheid. Uit de rechtspraak van het Hof volgt namelijk dat het recht op aftrek in geval van fraude slechts kan worden geweigerd wanneer uit de specifieke combinatie van opeenvolgende handelingen de frauduleuze aard van deze handelingen als geheel genomen voortvloeit, zoals bijvoorbeeld het geval is wanneer de opeenvolgende leveringen deel uitmaken van een algemeen plan met als doel het traceren van de geleverde goederen en daardoor tegelijkertijd het opsporen van de in het kader van de toeleveringsketen gepleegde belastingfraude te bemoeilijken. Een dergelijke analyse vindt steun in de rechtspraak die de weigering van het recht op aftrek afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige „betrokken” is bij de btw-fraude of dat de door hem verrichte handelingen „onderdeel vormen van” en „deel uitmaken van” de in een ander stadium gepleegde fraude. Volgens deze rechter volstaat het enkele feit dat de belastingplichtige van de fraude wist of had moeten weten niet om te kunnen spreken van „betrokkenheid bij” dan wel „onderdeel vormen van” of „deel uitmaken van”, aangezien daarvoor vereist is dat de belastingplichtige persoonlijk heeft bijgedragen tot de belastingfraude of deze op zijn minst heeft bevorderd of vergemakkelijkt. Kwade trouw kan als subjectief element niet in de plaats komen van een actieve deelname als voorwaarde die geldt om te kunnen spreken van „betrokkenheid bij”, „onderdeel vormen van” of „deel uitmaken van”.

15 Volgens de verwijzende rechter mag het recht op aftrek niet worden geweigerd in een situatie zoals die in de bij hem aanhangige zaak, waarin er geen sprake is van verhulling van leveringsrelaties of leveranciers, waarin de in een eerder stadium gepleegde btw-fraude volledig is afgesloten en niet meer kan worden vergemakkelijkt of bevorderd, en waarin er geen algemeen plan bestaat waarbij de leveringen deel uitmaken van btw-fraude bestaande uit meerdere handelingen. De transactie tussen P en HR kan in die omstandigheden worden beschouwd als een verdere stap in de afzet van de goederen die losstaat van de handeling waarop de btw-fraude betrekking had, zodat de toeleveringsketen is geëindigd bij P. De vraag of de echtgenoot van HR al dan niet de lijst van de afnemers en van de betrokken goederen aan P heeft bezorgd, is dan irrelevant aangezien dit gegeven het feit dat de leveringen van P aan HR geen invloed hadden op de fraude die eerder door deze vennootschap was gepleegd, volledig onverlet laat. Bovendien hebben de betrokken handelingen niet tot enig btw-verlies geleid, aangezien P de gefactureerde btw heeft moeten afdragen. Evenmin is door deze handelingen een belastingvoordeel ontstaan dat eventueel in strijd zou zijn met de doelstellingen van richtlijn 2006/112.

16 Mocht in die omstandigheden het enkele feit dat een belastingplichtige kennis heeft of kennis zou moeten hebben van in een eerder stadium gepleegde btw-fraude, gevolgen hebben voor alle op die fraude volgende handelingen, dan zou dit in de ogen van de verwijzende rechter een onevenredige beperking opleveren van het neutraliteitsbeginsel, aangezien ontzegging van het recht op aftrek niet mag worden toegepast als sanctie. Voor die juridische benadering pleit volgens hem ook de vaststelling dat het volgens de rechtspraak van het Hof voor de aftrek van voorbelasting in beginsel niet relevant is of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw daadwerkelijk aan de schatkist is afgedragen. In zoverre heeft het Hof er steeds de aandacht op gevestigd dat 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 mogen gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Een ruime uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” is niet geschikt om deze doelstellingen te verwezenlijken, zo meent de verwijzende rechter. Dat de weigering van het recht op btw-aftrek in die omstandigheden niet gerechtvaardigd is, kan ten slotte ook volgen uit de rechtspraak van het Hof volgens welke er vanuit btw-oogpunt geen onderscheid mag worden gemaakt tussen „legale” en „illegale” transacties.

17 Tegen deze achtergrond heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dienen artikel 167 en artikel 168, onder a), van [richtlijn 2006/112] in die zin te worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de nationale btw-regeling aldus wordt toegepast dat het recht op aftrek van voorbelasting ook dan wordt geweigerd wanneer in een eerder stadium van de toeleveringsketen belastingfraude is gepleegd en de belastingplichtige hiervan op de hoogte was of had moeten zijn, maar noch aan de btw-fraude heeft deelgenomen noch daarbij was betrokken en evenmin de gepleegde btw-fraude heeft bevorderd of vergemakkelijkt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 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.

19 Deze bepaling dient te worden toegepast op deze zaak.

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd aan een belastingplichtige die goederen heeft gekocht waarmee eerder in de toeleveringsketen btw-fraude is gepleegd en die dat wist of had moeten weten, hoewel hij niet actief heeft deelgenomen aan die fraude.

21 Het Hof heeft herhaaldelijk in herinnering gebracht dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen en dat het bijgevolg aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht 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).

22 Het Hof heeft er ook meermaals op gewezen dat het recht op aftrek niet alleen moet worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer vaststaat dat de belastingplichtige aan wie de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, zijn geleverd of verricht, wist of had moeten weten dat hij met de aankoop van deze goederen of diensten 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 59; 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 45, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat een dergelijke belastingplichtige voor de toepassing van richtlijn 2006/112 moet worden beschouwd als deelnemer aan de fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de belaste handelingen die hij in een later stadium verricht, aangezien deze belastingplichtige in een dergelijke situatie de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt (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 56 en 57; 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 46; 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 39; 13 februari 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punt 27, en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp,

24 Het Hof heeft eveneens, in situaties waarin was voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, herhaaldelijk verklaard dat het recht op aftrek alleen aan de belastingplichtige kan 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 werd gemaakt, deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude gepleegd door de leverancier of een andere ondernemer die actief was in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punt 40; 13 februari 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punt 28, en beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 53).

25 Het Hof heeft dienaangaande namelijk geoordeeld dat het niet verenigbaar is 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 voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde, aangezien de invoering van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid immers verder gaat dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie in die zin arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punten 47 en 48; 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punten 41 en 42, en beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 52).

26 In tegenstelling tot de wijze waarop de verwijzende rechter de rechtspraak van het Hof opvat, blijkt in de eerste plaats uit de in de punten 21 tot en met 25 van deze beschikking vermelde rechtspraak duidelijk dat het enkele feit dat de belastingplichtige goederen of diensten heeft gekocht terwijl hij op enigerlei wijze wist dat hij met deze aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude in de toeleveringsketen, voor de toepassing van richtlijn 2006/112 als deelname aan die fraude wordt beschouwd. Zoals de Duitse regering aanvoert, is de enige positieve handeling die in een dergelijke situatie bepalend is om het recht op aftrek te weigeren, de aankoop van die goederen of diensten. Om een dergelijke weigering te rechtvaardigen behoeft dus niet te worden aangetoond dat die belastingplichtige op een of andere wijze actief aan de fraude heeft deelgenomen, al was het maar door deze actief te bevorderen of te vergemakkelijken. De vaststelling dat hij niet heeft verhuld vanwaar de goederen afkomstig waren en door wie zij werden geleverd, doet evenmin ter zake.

27 Dit geldt temeer daar volgens deze rechtspraak de belastingplichtige het recht op aftrek ook wordt ontzegd indien deze had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van eerder in de toeleveringsketen gepleegde btw-fraude. In een dergelijke situatie leidt het verzuim om een zekere zorgvuldigheid aan de dag te leggen tot de weigering van het recht op aftrek.

28 In zoverre heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld dat het niet in strijd is met het Unierecht om te eisen dat een marktdeelnemer 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, waarbij het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval afhangt welke maatregelen in dat specifieke 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).

29 Het Hof heeft verduidelijkt dat, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude

zijn, een bedachtzame marktdeelnemer er naargelang de omstandigheden van het geval toe verplicht kan 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; beschikkingen van 16 mei 2013, Hardimpex, C-444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318, punt 25, en 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 55).

30 Voor zover de verwijzende rechter in wezen stelt dat de kwade trouw van de belastingplichtige geen criterium kan zijn dat in de plaats kan treden van de actieve deelname van deze belastingplichtige, zij er overigens op gewezen dat het niet in strijd is met het Unierecht om te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt (zie in die zin arresten van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 33, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 33).

31 Evenwel dient niet het bewijs te worden geleverd dat de belastingplichtige te kwader trouw was om hem het recht op aftrek te ontzeggen, nu uit de in de punten 21 tot en met 25 van deze beschikking toegelichte rechtspraak en uit de hierboven uiteengezette overwegingen volgt dat het feit dat de belastingplichtige goederen of diensten heeft gekocht terwijl hij wist of had moeten weten – door te doen wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door deze handeling niet betrokken raakte bij fraude – dat hij met die aankoop deelnam aan een frauduleuze handeling, volstaat om er met betrekking tot de toepassing van richtlijn 2006/112 van uit te gaan dat die belastingplichtige aan die fraude heeft deelgenomen en om hem het recht op aftrek te ontzeggen.

32 In de tweede plaats kan niet worden ingestemd met de uitlegging volgens welke, enerzijds, het begrip „toeleveringsketen” aldus moet worden opgevat dat het uitsluitend ziet op gevallen waarin de fraude ontstaat uit een specifieke combinatie van meerdere op elkaar volgende handelingen of uit een algemeen plan waarbij de leveringen deel uitmaken van btw-fraude bestaande uit meerdere handelingen en, anderzijds, de door de belastingplichtige verrichte handeling en de in een eerder stadium verrichte frauduleuze handeling in alle andere gevallen als zelfstandige handelingen moeten worden aangemerkt, met name wanneer de fraude reeds was voltrokken toen de belastingplichtige zijn handeling verrichtte, zodat hij die fraude niet meer kon vergemakkelijken of bevorderen.

33 Een dergelijke uitlegging komt er immers op neer dat aan de weigering van het recht op aftrek in geval van fraude bijkomende voorwaarden worden verbonden die niet voortvloeien uit de in de punten 21 tot en met 25 van deze beschikking aangehaalde rechtspraak. Het feit dat de belastingplichtige goederen of diensten heeft gekocht terwijl hij wist of had moeten weten dat hij met deze aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude in een eerder stadium volstaat – zoals in punt 31 van deze beschikking is uiteengezet – om ervan uit te gaan dat die belastingplichtige heeft deelgenomen aan die fraude en om hem het recht op aftrek te ontzeggen.

34 Bovendien gaat een dergelijke interpretatie voorbij aan het feit dat de in een stadium van de toeleveringsketen gepleegde fraude gevolgen heeft in de volgende stadia van deze keten wanneer het geïnde btw-bedrag niet overeenstemt met het eigenlijk verschuldigde btw-bedrag doordat de prijs van de goederen en diensten lager was vanwege de niet daarop geheven voorbelasting. Hoe dan ook maakt de belastingplichtige, door goederen aan te kopen waarmee eerder btw-fraude is gepleegd, de afzet van die goederen mogelijk, zodat daardoor – zoals uit de feiten van het hoofdgeding blijkt en de Tsjechische regering opmerkt – fraude wordt vergemakkelijkt.

35 In de derde plaats is het voor de beoordeling of de belastingplichtige heeft deelgenomen aan fraude irrelevant of de betrokken handeling hem al dan niet een belastingvoordeel heeft

opgeleverd. Anders dan reeds op het gebied van misbruik is geoordeeld (arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75; 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 36, en 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35), hoeft voor de vaststelling dat een belastingplichtige heeft deelgenomen aan btw-fraude de voorwaarde dat deze handeling hem in strijd met het door richtlijn 2006/112 beoogde doel een belastingvoordeel heeft opgeleverd, niet te zijn vervuld. Evenzo is het niet van belang dat de betrokken handeling de belastingplichtige geen economisch voordeel heeft opgeleverd, zoals in de punten 23 en 34 van deze beschikking in herinnering is gebracht.

36 In de laatste plaats volgt uit de in de punten 23 en 25 van deze beschikking geformuleerde overwegingen, te weten, enerzijds, dat de invoering van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid verder gaat dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist en, anderzijds, dat de belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een frauduleuze handeling, de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt, dat de belastingplichtige door deze deelname een fout begaat waarvoor hij aansprakelijk is.

37 Deze uitlegging gaat frauduleuze handelingen tegen (zie in die zin arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 58), met name doordat zij ervoor zorgt dat geen afzetmarkt wordt gevonden voor goederen en diensten waarmee fraude is gepleegd, en draagt aldus bij aan de bestrijding van fraude, wat een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, zoals in punt 21 van deze beschikking in herinnering is gebracht. Door consequent te oordelen dat het recht op aftrek moet worden geweigerd wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een frauduleuze handeling, heeft het Hof noodzakelijkerwijs te kennen gegeven dat een in die omstandigheden uitgesproken weigering niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken. Dat betekent ook dat het Hof logischerwijs heeft geoordeeld dat die weigering niet kan worden beschouwd als een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop de belastingplichtige die aan belastingfraude heeft deelgenomen zich overigens niet kan beroepen om btw-aftrek te vorderen (zie naar analogie arresten van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 33, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 33).

38 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze richtlijn zich niet verzet tegen een nationale praktijk waarbij het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd aan een belastingplichtige die goederen heeft gekocht waarmee eerder in de toeleveringsketen btw-fraude is gepleegd en die, ook al heeft hij niet actief deelgenomen aan die fraude, dat wist of had moeten weten.

Kosten

39 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) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat deze richtlijn zich niet verzet tegen een nationale praktijk waarbij het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd aan een belastingplichtige die goederen heeft gekocht waarmee eerder in de toeleveringsketen fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde is gepleegd en die, ook al heeft hij niet actief deelgenomen aan die fraude, dat wist of had moeten weten.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.