

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

9 december 2021 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168 – Recht op aftrek van voorbelasting – Materiële voorwaarden voor het recht op aftrek – Hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier – Bewijslast – Weigering van recht op aftrek wanneer de werkelijke leverancier niet is geïdentificeerd – Voorwaarden”

In zaak C-154/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 11 maart 2020, ingekomen bij het Hof op 31 maart 2020, in de procedure

**Kemwater ProChemie s. r. o.**

tegen

**Odvolací finanční ředitelství,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Tiende kamer, I. Jarukaitis (rapporteur) en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Odvolací finanční ředitelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en M. Salyková als gemachtigden,

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

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 Kemwater ProChemie s. r. o. en de Odvolací finanční úřad (directoraat financiën bevoegd op het gebied van bezwaarprocedures, Tsjechië; hierna: „directoraat financiën”) over de weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting (btw) die is betaald voor reclamediensten die in 2010 en 2011 zijn verricht.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

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

4 Artikel 168 van deze richtlijn luidt 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 178 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, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]”

6 Artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 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.”

7 Artikel 287 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

7) Tsjechië: EUR 35 000;

[...]”

### ***Tsjechisch recht***

8 Overeenkomstig § 6, lid 1, van zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) moet een in Tsjechië gevestigde belastingplichtige btw voldoen wanneer zijn omzet in de afgelopen twaalf opeenvolgende maanden meer dan 1 000 000 Tsjechische kronen (CZK) (ongeveer 39 250 EUR) bedraagt, met uitzondering van de persoon die uitsluitend van belasting vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek verricht.

9 § 29 van deze wet bevat de bepalingen ter omzetting van artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112.

10 De §§ 72 en 73 van deze wet preciseren de voorwaarden voor het recht op btw-aftrek. Krachtens deze bepalingen heeft de tot voldoening van de btw gehouden belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting, die moet overeenkomen met de door een belastingplichtige in een later stadium aangegeven belasting, zodat het niet mogelijk is een recht op aftrek te doen gelden wanneer er geen verplichting bestaat om de belasting in een later stadium toe te passen.

11 In § 94a, lid 1, van diezelfde wet is bepaald dat een belastingplichtige die zijn zetel of vestiging in Tsjechië heeft en die handelingen verricht of zal verrichten die recht op aftrek geven, zich kan laten registreren.

12 Overeenkomstig § 92, lid 3, van zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád (wet nr. 280/2009 tot vaststelling van het wetboek fiscaal procesrecht) levert de belastingplichtige het bewijs van alle omstandigheden die hij dient te vermelden in een gewone belastingaangifte, een aanvullende belastingaangifte of enig ander document.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

13 Na een op 25 april 2012 aangevangen belastingcontrole, die betrekking had op de belastingtijdvakken augustus tot en met oktober 2010, april tot en met juni 2011, en augustus 2011, heeft de Tsjechische belastingdienst Kemwater ProChemie, een in Tsjechië gevestigde

handelsvennootschap, het recht geweigerd op aftrek van de btw die zij had betaald voor reclamediensden die zijn verricht tijdens golftoernooien die hebben plaatsgevonden in 2010 en 2011. Volgens de belastingdocumenten zijn deze diensten verstrekt door Viasat Service s. r. o., voor een bedrag van 120 000 CZK (ongeveer 4 708 EUR) inclusief 20 % btw, voor elk van deze belastingtijdvakken.

14 Zonder in twijfel te trekken dat de betrokken diensten daadwerkelijk zijn verricht, heeft de Tsjechische belastingdienst vastgesteld dat de directeur van de vennootschap Viasat Service had verklaard dat hij niet wist dat deze diensten door deze vennootschap waren geleverd, en dat Kemwater ProChemie van haar kant niet kon aantonen dat die vennootschap wel degelijk de leverancier van deze diensten was. Aangezien de belastingdienst van oordeel was dat, ten eerste, de identiteit van de leverancier(s) en de hoedanigheid van btw-plichtige niet waren vastgesteld en, ten tweede, de omvang van de betrokken diensten gedeeltelijk werd betwist, heeft deze dienst op 20 december 2013 belastingaanslagen vastgesteld waarbij de voor elk belastingtijdvak verschuldigde btw op 20 000 CZK (ongeveer 784 EUR) werd vastgesteld, en Kemwater ProChemie voor elk van deze tijdvakken een dwangsom van 4 000 CZK (ongeveer 156 EUR) opgelegd.

15 Nadat het directoraat financiën het door Kemwater ProChemie tegen deze belastingaanslagen ingediende bezwaar had verworpen, heeft zij beroep ingesteld bij de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië), die haar beroep heeft toegewezen. Op grond van de rechtspraak van het Hof en een arrest van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) was deze rechter van oordeel dat het recht op aftrek niet afhankelijk is van het bewijs dat de belastingplichtige de belastbare prestatie heeft afgenomen van de op de factuur voor die dienst vermelde leverancier en dat het gebrek aan bewijs van de identiteit van de daadwerkelijke leverancier slechts doorslaggevend is indien de belastingdienst bewijst dat deze handeling onderdeel was van belastingfraude waarvan de belastingplichtige die het recht op aftrek uitoefent, op de hoogte was of had moeten zijn.

16 Het directoraat financiën heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Nejvyšší správní soud.

17 De verwijzende rechter zet uiteen dat hij zich moet buigen over de vraag of het recht op btw-aftrek kan worden geweigerd op grond dat niet vaststaat wie de daadwerkelijke leverancier is van de diensten waarvoor de afnemer dit recht uitoefent.

18 Deze rechter merkt op dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat, ten eerste, het recht op btw-aftrek afhankelijk is van de voorwaarde dat de ontvanger van de belastbare handeling een belastingplichtige is die de geleverde goederen of verrichte diensten heeft gebruikt voor in een later stadium belastbare handelingen en dat deze goederen zijn geleverd of deze diensten zijn verricht door een andere belastingplichtige, en dat dit recht in beginsel niet kan worden geweigerd wanneer aan deze voorwaarden is voldaan. Ten tweede moet de belastingdienst de belastingplichtige het recht op aftrek weigeren indien deze dienst, zonder van de belastingplichtige het bewijs – dat niet op hem rust – te verlangen van andere omstandigheden, aantoont dat deze belastingplichtige wist of kon weten dat hij, door de betrokken goederen of diensten te kopen, deelnam aan fraude.

19 De verwijzende rechter geeft aan dat, naar Tsjechisch recht, de bewijslast dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek berust bij de belastingplichtige. Hij is van mening dat dit vereiste voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof, maar merkt op dat twijfel over de identiteit van de leverancier op zichzelf de belastingdienst niet de mogelijkheid zou mogen bieden om het voordeel van het recht op aftrek te weigeren aangezien richtlijn 2006/112 het begrip „belastingplichtige” ruim definieert. De verwijzende rechter merkt evenwel op dat, aangezien

Tsjechië de uitzondering van artikel 287 van deze richtlijn toepast, niet duidelijk kan worden aangetoond dat is voldaan aan de materiële voorwaarde voor het recht op aftrek met betrekking tot de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier wanneer de werkelijke leverancier niet is geïdentificeerd.

20 Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat er een tegenstrijdigheid bestaat tussen, enerzijds, de rechtspraak van het Hof volgens welke de persoon die het recht op aftrek geldend maakt, moet bewijzen dat de materiële voorwaarden van dat recht zijn vervuld, waaronder het feit dat de goederen daadwerkelijk zijn geleverd of de diensten daadwerkelijk zijn verricht door een belastingplichtige en, anderzijds, het arrest van 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), alsook de beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869), waarin zou zijn geoordeeld dat dit recht moest worden erkend voor zover deelname aan fraude niet was bewezen, ook al stond in de zaken die aanleiding hebben gegeven tot die beslissingen de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier niet vast.

21 Ten slotte is de verwijzende rechter van oordeel dat de belastingplichtige moet worden verplicht het bewijs te leveren dat de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek zijn vervuld wanneer niet vaststaat dat de leverancier een belastingplichtige is maar ook wanneer het weliswaar vaststaat dat hij een belastingplichtige is, maar zijn identiteit niet kan worden achterhaald. Anders zou zijns inziens de materiële voorwaarde voor het recht op aftrek die verband houdt met de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier niet met zekerheid kunnen worden vastgesteld wanneer de lidstaat de uitzondering van artikel 287 van richtlijn 2006/112 heeft toegepast. Een andere uitlegging zou niet in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en met de rechtspraak van het Hof inzake het op de belastingplichtige rustende bewijs dat de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek zijn vervuld, en zou de deur openen voor omvangrijke belastingfraude, terwijl fraudebestrijding een door deze richtlijn erkende doelstelling is.

22 Daarop heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112 [...] dat aan de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat de belastingplichtige voldoet aan de verplichting te bewijzen dat de door hem in het kader van een belastbare handeling ontvangen prestatie door een andere specifieke belastingplichtige is verricht?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan aan een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting worden ontzegd indien hij de genoemde bewijsverplichting niet vervult, ook al is niet aangetoond dat hij wist of had kunnen weten dat hij bij de verwerving van de betrokken goederen of diensten betrokken was bij belastingfraude?”

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

23 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd, zonder dat de belastingdienst hoeft aan te tonen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat bij de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt sprake is van dergelijke fraude, wanneer die belastingplichtige niet het bewijs levert dat de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten een belastingplichtige was omdat die leverancier niet is geïdentificeerd.

24 Er zij aan herinnerd dat het recht op btw-aftrek afhankelijk is gesteld van de naleving van

zowel materiële als formele voorwaarden. Wat de materiële voorwaarden betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene dat recht slechts kan genieten indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is. Ten tweede moeten de goederen of diensten waarvoor aanspraak wordt gemaakt op het recht op aftrek, in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht en door de belastingplichtige in een later stadium voor zijn eigen belaste handelingen worden gebruikt. Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-aftrek, dat wil zeggen de formele voorwaarden, bepaalt artikel 178, onder a), van deze richtlijn 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 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Hieruit volgt dat de vermelding van de leverancier op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-aftrek wordt uitgeoefend, een formele voorwaarde vormt voor de uitoefening van dat recht. Zoals de verwijzende rechter en de Tsjechische, de Spaanse en de Hongaarse regering opmerken, behoort de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier van de goederen of diensten daarentegen tot de materiële voorwaarden ervan (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 27).

26 Wat betreft de gevolgen die voortvloeien uit het feit dat de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten niet is geïdentificeerd, zij eraan herinnerd dat de aftrekgeregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt 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 (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is 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 van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, onlosmakelijk deel uit 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 arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Hoewel de lidstaten overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mogen de maatregelen die de lidstaten nemen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zo heeft het Hof geoordeeld dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit vereist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is

voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Dit kan echter anders liggen wanneer de niet-naleving van formele vereisten verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Dit kan het geval zijn wanneer de identiteit van de werkelijke leverancier niet is vermeld op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op aftrek wordt uitgeoefend, indien dit verhindert dat deze leverancier wordt geïdentificeerd en bijgevolg niet kan worden vastgesteld dat hij belastingplichtige was, aangezien deze hoedanigheid een van de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek is, zoals in punt 25 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 37).

33 In deze context moet ten eerste worden benadrukt dat de belastingdienst zich niet mag beperken tot het onderzoek van de factuur zelf. Hij moet bovendien rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt. Ten tweede staat het aan de belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrek van de btw, om te bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet. De belastingautoriteiten kunnen dus van de belastingplichtige zelf alle bewijzen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Hieruit volgt dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek uitoefent in beginsel moet aantonen dat de leverancier van de goederen of diensten waarvoor dat recht wordt uitgeoefend, belastingplichtig was. De belastingplichtige is dus gehouden om met objectieve bewijzen aan te tonen dat in een eerder stadium daadwerkelijk goederen aan hem zijn geleverd of diensten voor hem zijn verricht door belastingplichtigen ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen, en dat hij daarover daadwerkelijk btw heeft voldaan. Deze bewijzen kunnen onder meer bestaan in stukken die in het bezit zijn van leveranciers of dienstverleners van wie de belastingplichtige de goederen of diensten heeft afgenomen waarover hij btw heeft voldaan (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Wat betreft de bestrijding van btw-fraude, kan de belastingdienst echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, met name nagaat of de leverancier van de goederen of diensten waarvoor dat recht wordt uitgeoefend, belastingplichtig is (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Wat betreft de bewijslast met betrekking tot de vraag of de leverancier belastingplichtig is, moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de vaststelling van een materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek en anderzijds de vaststelling van btw-fraude (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 41).

37 Hoewel in het kader van de bestrijding van btw-fraude niet op algemene wijze kan worden vereist dat de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen nagaat of de leverancier van de betrokken goederen of diensten belastingplichtig is, is dit anders wanneer de vaststelling van deze hoedanigheid noodzakelijk is om na te gaan of is voldaan aan deze materiële voorwaarde voor het recht op aftrek (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 42).

38 In dit laatste geval staat het aan de belastingplichtige om aan de hand van objectieve bewijzen aan te tonen dat de leverancier belastingplichtig is, tenzij de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om na te gaan of aan deze materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek is voldaan. In dit verband zij eraan herinnerd dat uit de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 volgt dat het begrip „belastingplichtige” ruim wordt gedefinieerd aan de hand van de feitelijke omstandigheden, zodat de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier uit de omstandigheden van het geval kan blijken (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 43).

39 Dit is met name het geval, in de situatie waarin de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de bij artikel 287 van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid om een belastingvrijstelling toe te kennen aan belastingplichtigen waarvan de jaaromzet een bepaald bedrag niet overschrijdt, wanneer uit feitelijke omstandigheden, zoals de omvang en de prijs van de verworven goederen of diensten, met zekerheid kan worden afgeleid dat de jaaromzet van de leverancier dit bedrag overschrijdt, zodat deze leverancier niet in aanmerking kan komen voor de in dat artikel bedoelde vrijstelling, en dat hij noodzakelijkerwijs belastingplichtig is.

40 Het zou immers in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en met de in de punten 26 tot en met 30 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak om een belastingplichtige de uitoefening van het recht op btw-aftrek te weigeren op grond dat de daadwerkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten niet is geïdentificeerd en deze belastingplichtige niet heeft bewezen dat deze leverancier belastingplichtig was, terwijl uit de feitelijke omstandigheden met zekerheid blijkt dat deze leverancier wel degelijk belastingplichtig was. Anders dan de verwijzende rechter opmerkt, kan dus niet in alle gevallen van de belastingplichtige worden verlangd dat hij, wanneer de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten niet is geïdentificeerd, aantoont dat deze leverancier de hoedanigheid van belastingplichtige heeft om dat recht te kunnen uitoefenen.

41 Hieruit volgt dat wanneer niet is vastgesteld wie de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten is, de uitoefening van het recht op btw-aftrek aan de belastingplichtige moet worden ontzegd indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en ondanks de door deze belastingplichtige verstrekte gegevens, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of deze leverancier belastingplichtig was, ontbreken (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 44).

42 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de voorbelasting moet worden ontzegd, zonder dat de belastingdienst hoeft te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarop het recht op aftrek is gebaseerd, onderdeel was van dergelijke fraude, wanneer – ingeval niet vaststaat wie de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten is – deze belastingplichtige niet bewijst dat deze leverancier belastingplichtig was indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en de door deze belastingplichtige verstrekte informatie, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of de werkelijke leverancier belastingplichtig was, ontbreken.

## Kosten

43 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 het recht op aftrek van de voorbelasting moet worden ontzegd, zonder dat de belastingdienst hoeft te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarop het recht op aftrek is gebaseerd, onderdeel was van dergelijke fraude, wanneer – ingeval niet vaststaat wie de werkelijke leverancier van de betrokken goederen of diensten is – deze belastingplichtige niet bewijst dat deze leverancier belastingplichtig was indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en de door deze belastingplichtige verstrekte informatie, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of de werkelijke leverancier belastingplichtig was, ontbreken.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Tsjechisch.