

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

1 december 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168 – Recht op aftrek van btw – Beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid – Fraude – Bewijs – Zorgvuldigheidsplicht van de belastingplichtige – Inaanmerkingneming van de niet-nakoming van de uit de nationale bepalingen en het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen – Opdracht die door de belastingplichtige aan een derde is gegeven om de belaste handelingen te verrichten – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikel 47 – Recht op een eerlijk proces”

In zaak C-512/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 31 mei 2021, ingekomen bij het Hof op 17 augustus 2021, in de procedure

Aquila Part Prod Com SA

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: D. Gratsias, kamerpresident, M. Ilešič en I. Jarukaitis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Aquila Part Prod Com SA, vertegenwoordigd door L. Réti, ügyvéd,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B. Béres en J. Jokubauskait? 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 artikel 9, lid 1, de artikelen 10 en 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, 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), gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en rechtszekerheid, alsmede in samenhang met 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 Aquila Part Prod Com SA en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije; hierna: „afdeling bezwaren”) over de betaling van de door deze vennootschap verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor de maanden augustus tot en met november 2012.

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 10 van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.”

5 In artikel 167 van deze richtlijn is bepaald dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

6 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 luidt:

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

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

[...]

7 Artikel 178 van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„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;

[...]

Hongaars recht

8 § 1 van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 houdende het wetboek van fiscaal procesrecht) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14 november 2003, blz. 9990; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) bepaalt in lid 7:

„Overeenkomsten, verrichtingen en andere soortgelijke handelingen moeten worden gekwalificeerd op basis van hun werkelijke inhoud. Ongeldige overeenkomsten of andere juridische transacties zijn relevant voor de belastingen voor zover het economische resultaat ervan kan worden aangetoond.”

9 § 2 van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt in lid 1:

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

10 § 97, leden 4 en 6, van dat wetboek 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. Bij de vaststelling van de feiten dient de belastingdienst 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.”

11 § 26 van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16 november 2007, blz. 10893; hierna: „btw-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 § 27, lid 1, van de btw-wet luidt:

„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.”

13 § 119, lid 1, van de btw-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).”

14 § 120 van de btw-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.

[...]”

15 § 127, lid 1, van de btw-wet luidt:

„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;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Aquila Part Prod Com is de rechtsopvolgster van Agrirom SRL, een Roemeense vennootschap die sinds 2 juni 2010 in Hongarije een btw-registratienummer heeft. De hoofdactiviteit van Aquila Part Prod Com is groothandelsbemiddeling in voedingsmiddelen, dranken en tabak. Op 1 april 2011 heeft deze vennootschap met een andere vennootschap een opdrachtovereenkomst gesloten, waarbij zij laatstgenoemde belast met de aan- en verkoop van goederen namens de opdrachtgever.

17 In de periode 2012-2017 heeft de belastingdienst een btw-controle uitgevoerd met

betrekking tot de maanden augustus tot en met november 2012, waarbij talrijke onderzoeken zijn verricht. Na afloop van deze controle heeft de belastingdienst vier besluiten vastgesteld waarbij hij een btw-bedrag van 86 815 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 206 000 EUR) heeft nagevorderd voor de maand augustus 2012, 66 012 000 HUF (ongeveer 157 000 EUR) voor de maand september 2012, 109 400 000 HUF (ongeveer 260 000 EUR) voor de maand oktober 2012 en 24 607 000 HUF (ongeveer 58 500 EUR) voor de maand november 2012, waarvan het grootste deel als ten onrechte teruggevraagde btw en een kleiner deel als niet-volledig betaalde btw is aangemerkt. Daarnaast werd een fiscale boete opgelegd en verdragingsrente in rekening gebracht.

18 In deze besluiten heeft de belastingdienst vastgesteld dat de belastingplichtige tijdens de onderzochte periodes had deelgenomen aan carrouselfraude. Deze vaststelling is met name gebaseerd op schending van de bepalingen van het nationale recht met betrekking tot de veiligheid van de voedselketen en de bepalingen van verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden (PB 2002, L 31, blz. 1), waaruit blijkt dat het nagestreefde doel erin bestond de betrokken goederen via een omweg van Slowakije naar Hongarije te leiden. Ook de financiële transacties van de verschillende ondernemingen die aan de toeleveringsketen hebben deelgenomen, de geringe handelsmarge die elk van deze ondernemingen heeft gehanteerd, en de onredelijke handelsgedragingen van een aantal van deze ondernemingen tonen aan dat het een factureringsketen betrof die erop gericht was een onrechtmatig fiscaal voordeel te verkrijgen en belastingheffing bewust te ontwijken.

19 In die besluiten heeft de belastingdienst een groot aantal factoren in aanmerking genomen waaruit blijkt dat de belastingplichtige actief aan fraude heeft deelgenomen, waaronder het feit dat hij de overeenkomsten zelf heeft gesloten, dat er sprake was van een ongebruikelijke clause in de vervoersovereenkomsten, dat de Slowaakse klant de goederen die hij in Hongarije had gekocht, diezelfde dag terugverkocht in Hongarije, en dat er bij de factureringsketen sprake was van personele verflechting. De belastingdienst maakt eveneens melding van bewijs waaruit blijkt dat de belastingplichtige niet voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, waaronder het feit dat de beheerder van de vennootschap met wie de belastingplichtige een opdrachtovereenkomst had gesloten, reeds eerder bij btw-fraude betrokken was, het feit dat deze vennootschap had deelgenomen aan de frauduleuze factureringsketen, alsmede andere feiten waaruit blijkt dat deze beheerder betrokken was bij fraude.

20 Aangezien de vier besluiten van de belastingdienst werden bevestigd bij een besluit van 8 december 2017 van de afdeling bezwaren, heeft Aquila Part Prod Com bij de verwijzende rechter, de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), beroep ingesteld. Ter ondersteuning van haar beroep voert zij aan dat de fiscale procedure is gevoerd met een vooropgezet idee en stelt zij in wezen dat er geen bewijs was waaruit blijkt dat zij op de hoogte kon zijn van fraude in een eerder stadium. Zij verklaart dat zij de nodige zorgvuldigheid heeft betracht om te voorkomen dat zij betrokken raakt bij fraude, door interne aankoopregels vast te stellen die voorschrijven dat de leveranciers vóór het sluiten van een overeenkomst worden gecontroleerd, en die elke betaling in contanten verbieden. In dit verband verwijt Aquila Part Prod Com de belastingdienst met name dat er geen rekening is gehouden met de opdrachtovereenkomst die zij met een andere vennootschap had gesloten, en dat de kennis die de wettelijke vertegenwoordiger van die vennootschap had van de feiten die de fraude vormden, gelijk is gesteld met haar eigen kennis van die feiten.

21 De afdeling bezwaren betwist deze argumenten voor de verwijzende rechter en voert met name aan dat schending van de regels inzake veiligheid van de voedselketen een van de

elementen kan zijn die erop wijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.

22 De verwijzende rechter acht het noodzakelijk aanwijzingen van het Hof te verkrijgen omtrent de vraag of de door de afdeling bezwaren aangevoerde omstandigheden kunnen worden beschouwd als objectieve gegevens in de zin van het arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), aan de hand waarvan kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige fraude heeft gepleegd, en of, gelet op de aard van de toeleveringsketen zoals vastgesteld in het hoofdgeding, de omvang van de door de belastingdienst in het hoofdgeding opgelegde zorgvuldigheidsplicht in overeenstemming is met de door het Hof uitgelegde bewijsregels, de bepalingen van richtlijn 2006/112 en de beginselen inzake de uitoefening van het recht op btw-aftrek.

23 In het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich in de eerste plaats af of de belastingdienst de kennis die een natuurlijke persoon – zijnde de wettelijk vertegenwoordiger van een vennootschap waarmee de belastingplichtige een opdrachtovereenkomst voor de uitoefening van zijn activiteit had gesloten – had van de feiten die de fraude vormden, kon gelijkstellen met de kennis die deze belastingplichtige daarvan had, zonder de inhoud van de opdrachtovereenkomst te onderzoeken. In de tweede plaats vraagt hij zich af, gelet op de feiten van de zaak in het hoofdgeding, welke zorgvuldigheid van de belastingplichtige mag worden verlangd om te voorkomen dat deze belastingplichtige betrokken raakt bij fraude en, in het kader van carrouselfraude, welke omstandigheden in aanmerking kunnen worden genomen om vast te stellen dat de belastingplichtige op de hoogte kon zijn van de fraude. In de derde plaats vraagt hij zich af of de belastingdienst het recht op btw-aftrek kan weigeren op grond van schending van andere regels dan de regels die onder het belastingrecht vallen, zoals de regels met betrekking tot de veiligheid van de voedselketen.

24 Derhalve heeft de Fővárosi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met het Unierecht, in het bijzonder met artikel 9, lid 1, en artikel 10 van [richtlijn 2006/112] en het beginsel van fiscale neutraliteit, indien die praktijk de wetenschap van een natuurlijke persoon die een rechtsbetrekking heeft met een van de belastingplichtige als opdrachtgever onderscheiden zelfstandige rechtspersoon die opdrachtnemer van de belastingplichtige is – waarbij tussen de natuurlijke persoon en de belastingplichtige geen rechtsbetrekking bestaat –, zonder enig onderzoek automatisch gelijkstelt met de wetenschap van de belastingplichtige, zonder acht te slaan op de bepalingen van de tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer gesloten overeenkomst of het buitenlands recht dat op hun rechtsverhouding van toepassing is?

2) Moeten artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst constateert dat er sprake is van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd, dit loutere feit reeds volstaat als objectief bewijs waaruit blijkt dat er belastingfraude is gepleegd, of moet de belastingdienst ook in dit geval aangeven welke deelnemer of deelnemers van de keten belastingfraude heeft of hebben gepleegd én met welke handelingen?

3) Moeten de aangehaalde bepalingen van [richtlijn 2006/112], gelezen in samenhang met de beginselen van evenredigheid en redelijkheid, aldus worden uitgelegd dat zelfs indien de belastingdienst op basis van de individuele omstandigheden van de zaak constateert dat de belastingplichtige gehouden was extra zorgvuldigheid te betrachten, van de belastingplichtige niet kan worden verlangd dat hij omstandigheden controleert die de belastingdienst zelf pas na een onderzoek van ongeveer vijf jaar en het verrichten van diverse aanverwante onderzoeken slechts

met de aan deze dienst als autoriteit ter beschikking staande middelen heeft kunnen ophelderen, waarbij het onderzoek van de belastingdienst niet werd belemmerd door het aan belastingplichtigen toekomende recht op bescherming van bedrijfsgeheimen? Volstaat het in een geval waarin extra zorgvuldigheid is vereist, voor de constatering dat de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, dat hij de controle van zijn potentiële zakenpartners heeft uitgebreid tot omstandigheden die verder gaan dan de in het arrest [van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373),] genoemde omstandigheden, doordat hij beschikt over interne aankoopregels voor de controle van zakenpartners, geen contante betalingen aanvaardt, in de gesloten overeenkomsten bedingen opneemt inzake mogelijke risico's en bij de transacties ook andere omstandigheden controleert?

4) Moeten de hierboven aangehaalde bepalingen van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst constateert dat de belastingplichtige actief aan belastingfraude heeft deelgenomen, het dan volstaat dat de door de belastingdienst gevonden bewijzen aantonen dat indien de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid had betracht, hij had kunnen weten dat hij aan belastingfraude deelnam, en niet dat hij wist dat hij betrokken was bij belastingfraude omdat hij daaraan actief deelnam? Moet de belastingdienst, om aan te tonen dat de belastingplichtige actief had deelgenomen aan, dan wel wist van, de belastingfraude, bewijzen dat de belastingplichtige frauduleus heeft gehandeld door samen te spannen met deelnemers die vóór hem in de keten kwamen, of volstaat het wanneer hij met objectief bewijs kan staven dat de deelnemers van de keten elkaar kenden?

5) Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met de hierboven aangehaalde bepalingen van [richtlijn 2006/112], het in artikel 47 van het [Handvest] als algemeen beginsel neergelegde recht op een eerlijk proces en het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer deze dienst zijn besluit baseert op de vermeende schending van bepalingen op het gebied van de voedselveiligheid, terwijl die bepalingen in het geheel geen invloed hebben op de naleving van de belastingregels door de belastingplichtige of op zijn facturering, in geen enkele vorm regels bevatten met betrekking tot het belastingrecht en belastingplichtigen en van generlei invloed zijn op de echtheid van de door de belastingdienst onderzochte transacties en wetenschap van de belastingplichtige?

6) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend is:

Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met de hierboven aangehaalde bepalingen van [richtlijn 2006/112], het in artikel 47 van het Handvest als algemeen beginsel neergelegde recht op een eerlijk proces en het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer deze dienst, zonder de nationale autoriteit voor voedselveiligheid daarbij te betrekken, in zijn besluit constatering doet over de belastingplichtige die tot de bevoegdheid van die autoriteit behoren, en belastingrechtelijke gevolgen voor die belastingplichtige verbindt aan de door hem geconstateerde inbreuken op het gebied van de voedselveiligheid, zonder dat de belastingplichtige de constatering dat hij inbreuk heeft gemaakt op de voedselveiligheidsregels heeft kunnen betwisten in een aparte procedure die losstaat van de bij de belastingdienst lopende procedure en waarin de fundamentele waarborgen en de rechten van de partijen bij de procedure in acht zijn genomen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Tweede vraag

25 Met zijn tweede vraag, die als eerste moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij voornemens is een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen op grond dat deze belastingplichtige heeft deelgenomen

aan btw-fraude van het type carrouselfraude, enkel het bewijs levert dat deze handeling deel uitmaakt van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd, zonder aan te geven wie aan deze fraude heeft deelgenomen en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.

26 Zoals het Hof herhaaldelijk in herinnering heeft gebracht, is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van fraude 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 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Wat fraude betreft, moet volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan btw-fraude, 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 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 46).

28 In situaties waarin was voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, heeft het Hof er tevens herhaaldelijk op gewezen dat het recht op aftrek alleen aan de belastingplichtige kan worden ontzegd 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 (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 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 onderdeel was 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 (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het voorts volgens vaste rechtspraak van het Hof aan de belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude. De nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken belastingdienst het bestaan van dergelijke objectieve gegevens heeft aangetoond (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Daar 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 (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Uit de in de punten 27 tot en met 31 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat het recht op aftrek aan de belastingplichtige slechts kan worden ontzegd indien, na een overeenkomstig de nationale bewijsregels verrichte algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het geval, vaststaat dat hij btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude. Het recht op aftrek kan slechts worden geweigerd wanneer deze feiten rechtens genoegzaam zijn aangetoond, anders dan middels veronderstellingen (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Hieruit moet worden afgeleid dat de belastingdienst die voornemens is het recht op aftrek te weigeren – overeenkomstig de nationaalrechtelijke bewijsregels en zonder de doeltreffendheid van het Unierecht aan te tasten – aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam moet aantonen dat er inderdaad sprake is van btw-fraude én dat de belastingplichtige fraude heeft gepleegd, of dat deze wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, onderdeel was van de fraude.

34 Dit bewijsvereiste verbiedt, ongeacht de aard van de fraude of de onderzochte handelingen, het gebruik van aannames of vermoedens die, door omkering van de bewijslast, afbreuk zouden doen aan het grondbeginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel, dat het recht op aftrek is, en derhalve aan de doeltreffendheid van het Unierecht.

35 Hoewel het bestaan van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd een ernstige aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude, waarmee rekening moet worden gehouden bij de algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het geval, kan derhalve niet worden aanvaard dat de belastingdienst, om het bestaan van carrouselfraude aan te tonen, zich ertoe kan beperken vast te stellen dat de betrokken handeling deel uitmaakt van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd.

36 Het staat aan de belastingdienst om ten eerste de bestanddelen van de fraude nauwkeurig te omschrijven en het bewijs van frauduleuze handelingen te leveren, en ten tweede aan te tonen dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan die fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, onderdeel was van die fraude. Het bewijs van het bestaan van fraude en van de betrokkenheid van de belastingplichtige bij de fraude betekent evenwel niet noodzakelijkerwijs dat is vastgesteld wie allemaal bij deze fraude betrokken is en welke respectieve handelingen zij hebben verricht. Zoals in punt 30 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, staat het aan de nationale rechter om na te gaan of de belastingdienst dit bewijs rechtens genoegzaam heeft geleverd.

37 Uit een en ander volgt dat op de tweede vraag moet worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat:

- zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij voornemens is een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen op grond dat deze belastingplichtige heeft deelgenomen aan btw-fraude van het type carrouselfraude, enkel het bewijs levert dat deze handeling deel uitmaakt van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd;
- het aan de belastingdienst staat om ten eerste de bestanddelen van de fraude nauwkeurig

te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren, en ten tweede aan te tonen dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan die fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, onderdeel was van die fraude, hetgeen niet noodzakelijkerwijs inhoudt dat moet worden vastgesteld wie allemaal bij de fraude betrokken was en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.

Vierde vraag

38 Met zijn vierde vraag, die als tweede moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij – om het recht op aftrek te weigeren – erop wijst dat de belastingplichtige actief aan btw-fraude heeft deelgenomen, de weigering baseert op bewijzen die niet aantonen dat de belastingplichtige aan de fraude heeft deelgenomen, maar wel aantonen dat deze belastingplichtige had kunnen weten dat de betrokken handeling onderdeel was van die fraude indien hij alle zorgvuldigheid had betracht. Hij wenst bovendien te vernemen of het feit dat de deelnemers van de toeleveringsketen – waarvan deze handeling deel uitmaakte – elkaar kenden, een omstandigheid is die volstaat om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan de fraude.

39 Uit de in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof volgt dat in geval van btw-fraude het recht op aftrek moet worden geweigerd in drie gevallen, te weten: ten eerste, wanneer vaststaat dat de belastingplichtige zelf btw-fraude heeft gepleegd; ten tweede, wanneer vaststaat dat de belastingplichtige wist dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, en ten derde, wanneer vaststaat dat de belastingplichtige had moeten weten dat hij door zijn aankoop betrokken was bij een handeling die onderdeel was van fraude.

40 Wat het tweede en het derde geval betreft, die betrekking hebben op passieve deelname aan fraude, is geoordeeld dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, voor de toepassing van richtlijn 2006/112 moet worden beschouwd als deelnemer aan die 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 (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Staat vast dat de belastingplichtige op enigerlei wijze wist dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude die in een eerder stadium in de toeleveringsketen is gepleegd, dan is de aankoop van de betrokken goederen of diensten de enige positieve handeling die bepalend is om het recht op aftrek te weigeren. 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 (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 26).

42 Is er aangetoond dat de belastingplichtige had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van eerder in de toeleveringsketen gepleegde btw-fraude, dan leidt het verzuim om een zekere zorgvuldigheid aan de dag te leggen tot de weigering van het recht op aftrek (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 27).

43 Wanneer de belastingdienst er, om het recht op aftrek te weigeren, op wijst dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan btw-fraude, staat het volgens de in punt 30 van

het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak aan de belastingdienst om dit bewijs te leveren. Niets staat er evenwel aan in de weg dat de belastingdienst in een dergelijk geval de weigering aanvullend of subsidiair baseert op bewijzen waaruit blijkt dat de belastingplichtige, indien hij de zorgvuldigheid had betracht die van hem kon worden verlangd, hoe dan ook had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van fraude. Het bewijs van dit feit, indien het wordt geleverd, is namelijk voldoende om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan fraude en, derhalve, om deze weigering te rechtvaardigen.

44 In alle gevallen moet het enkele feit dat de deelnemers van de toeleveringsketen elkaar kenden weliswaar in aanmerking worden genomen bij de algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het geval, maar volstaat dit niet om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan de fraude.

45 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de vierde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat:

- zij zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij – om het recht op aftrek te weigeren – erop wijst dat de belastingplichtige actief aan btw-fraude heeft deelgenomen, de weigering aanvullend of subsidiair baseert op bewijzen die niet aantonen dat de belastingplichtige aan de fraude heeft deelgenomen, maar wel aantonen dat deze belastingplichtige had kunnen weten dat de betrokken handeling onderdeel was van die fraude indien hij alle zorgvuldigheid had betracht;
- het enkele feit dat de deelnemers van de toeleveringsketen – waarvan deze handeling deel uitmaakte – elkaar kenden, niet volstaat om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan de fraude.

Derde vraag

46 Met zijn derde vraag, die als derde moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat, wanneer er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, van de belastingplichtige wordt verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij fraude, en dat van hem verlangd wordt dat hij complexe en grondige controles doorvoert zoals die welke door de belastingdienst kunnen worden verricht.

47 De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of de belastingplichtige kan worden geacht voldoende zorgvuldigheid te hebben betracht wanneer hij met name aantoont dat hij interne aankoopregels heeft opgesteld die erop gericht zijn de situatie van zijn partners te controleren en dat hij elke betaling in contanten weigert.

48 Het Hof heeft 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 ervoor 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, en beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 28).

49 Het Hof heeft verduidelijkt dat een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval 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, en beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 55, en 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 29).

50 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).

51 Het Hof heeft reeds in het bijzonder 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 door de handelingen in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt [arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 61, en 4 juni 2020, C.F. (Belastingcontrole), C-430/19, EU:C:2020:429, punt 47].

52 Hieruit volgt dat het van de omstandigheden van het concrete geval afhangt – en in het bijzonder van de vraag of er al dan niet aanwijzingen zijn op grond waarvan de belastingplichtige kan vermoeden dat er sprake is van onregelmatigheden of fraude – welke zorgvuldigheid van de belastingplichtige vereist is en welke maatregelen redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door zijn aankoop niet betrokken raakt bij een handeling die onderdeel is van fraude door een marktdeelnemer in een eerder stadium. Bij aanwijzingen van fraude mag van de belastingplichtige worden verwacht dat hij extra zorgvuldigheid betracht. Van hem kan evenwel niet worden verwacht dat hij complexe en grondige controles verricht, zoals die welke de belastingdienst kan uitvoeren.

53 De vraag of de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid heeft betracht wanneer hij met name aantoonst dat hij interne aankoopregels heeft opgesteld die erop gericht zijn de situatie van zijn partners te controleren en dat hij elke betaling in contanten weigert, valt onder de beoordeling van de feiten in het hoofdgeding en behoort derhalve enkel tot de bevoegdheid van de nationale rechterlijke instanties (zie in die zin arrest van 16 juni 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, punt 37). Het staat aan deze rechterlijke instanties om te beoordelen of de belastingplichtige, gelet op de omstandigheden van het concrete geval, voldoende zorgvuldigheid heeft betracht en de maatregelen heeft genomen die in die omstandigheden redelijkerwijs van hem konden worden verlangd.

54 Uit een en ander volgt dat op de derde vraag moet worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat:

- zij zich er niet tegen verzet dat, wanneer er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, van de belastingplichtige wordt verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij fraude;
- van hem evenwel niet kan worden verlangd dat hij complexe en grondige controles verricht, zoals die welke door de belastingdienst kunnen worden verricht;
- het aan de nationale rechter staat om te beoordelen of de belastingplichtige, gelet op de omstandigheden van het concrete geval, voldoende zorgvuldigheid heeft betracht en de maatregelen heeft genomen die in die omstandigheden redelijkerwijs van hem konden worden verlangd.

Vijfde en zesde vraag

55 Met zijn vijfde en zijn zesde vraag, die gezamenlijk en als vierde moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112, het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces en het rechtszekerheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op btw-aftrek ontzegt op grond dat hij uit de nationale bepalingen of het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen niet is nagekomen, zonder dat er een voorafgaand besluit is van het bestuursorgaan dat bevoegd is om die niet-nakoming vast te stellen.

56 Aangezien de verwijzende rechter niet heeft uiteengezet waarom hij het Hof om uitlegging van het rechtszekerheidsbeginsel verzoekt, voldoen deze twee vragen in zoverre niet aan de vereisten van artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, zodat zij kennelijk niet-ontvankelijk zijn voor zover zij betrekking hebben op dat beginsel.

57 Wat richtlijn 2006/112 betreft heeft het Hof in punt 41 van het arrest van 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), geoordeeld dat artikel 168, onder a), ervan aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het recht op aftrek van voorbelasting aan een aan de voedselketen deelnemende belastingplichtige wordt geweigerd op de enkele grond dat die niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen krachtens artikel 18, lid 2, van verordening nr. 178/2002 inzake de identificatie van zijn leveranciers ten behoeve van de traceerbaarheid van levensmiddelen, waarbij ervan wordt uitgegaan dat die weigeringsgrond naar behoren is vastgesteld. Het Hof heeft eraan toegevoegd dat indien deze verplichtingen niet in acht zijn genomen, dat echter een van vele elementen kan zijn die er samen en eensluidend op wijzen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een handeling die

onderdeel was van btw-fraude.

58 In het verlengde daarvan geldt hetzelfde voor de schending van zowel nationale als Unierechtelijke bepalingen inzake de veiligheid van de voedselketen en voor de vaststelling van zowel het bestaan van btw-fraude als de actieve en passieve deelname van de belastingplichtige aan die fraude. Een dergelijke schending is op zich immers geen element op basis waarvan deze feiten kunnen worden vastgesteld, maar kan wel een van de aanwijzingen vormen voor het bestaan van fraude en een element dat bij de algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het concrete geval in aanmerking kan worden genomen om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan die fraude, ook al is de schending niet eerder vastgesteld door het bestuursorgaan dat ter zake bevoegd is.

59 Aangezien de verwijzende rechter zich afvraagt of een praktijk van de belastingdienst die erin bestaat een dergelijke schending in aanmerking te nemen hoewel deze niet vooraf door het bevoegde bestuursorgaan is vastgesteld, in overeenstemming is met het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces, zij eraan herinnerd dat volgens dit artikel eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte onder de in dat artikel gestelde voorwaarden. Artikel 47 van het Handvest kan derhalve niet worden toegepast om de rechtmatigheid van een administratieve praktijk te onderzoeken.

60 Voor zover de verwijzende rechter wenst te vernemen of het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst, als bewijs voor het bestaan van btw-fraude of voor de deelname van de belastingplichtige aan die fraude in aanmerking neemt dat uit de nationale bepalingen of het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen niet zijn nagekomen, ook al is er geen voorafgaand besluit van het bestuursorgaan dat bevoegd is om die niet-nakoming vast te stellen, dient in herinnering te worden gebracht dat het – om aan de vereisten van het recht op een eerlijk proces te voldoen – van belang is dat de partijen kennis hebben van, en op tegenspraak hun standpunt kenbaar kunnen maken over, zowel de feitelijke als de juridische aspecten die beslissend zijn voor de uitkomst van procedure (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Bijgevolg wordt het recht op een eerlijk proces niet aangetast door de mogelijkheid voor de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om – als bewijs voor het bestaan van btw-fraude of voor de deelname van de belastingplichtige aan die fraude – in aanmerking te nemen dat uit de nationale bepalingen of het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake veiligheid van de voedselketen niet zijn nagekomen, indien dit bewijs kan worden betwist en debat op tegenspraak kan worden gevoerd voor die rechterlijke instantie.

62 Indien die rechterlijke instantie daarentegen niet bevoegd is om na te gaan of er sprake is van niet-nakoming van uit de nationale of Unierechtelijke bepalingen voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen, welke niet-nakoming is aangevoerd als bewijs voor het bestaan van btw-fraude of voor de deelname van de belastingplichtige aan die fraude, kan dit bewijs niet worden aanvaard zonder dat er afbreuk wordt gedaan aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en moet het bijgevolg buiten beschouwing worden gelaten (zie naar analogie arresten van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punten 87-89, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punten 66-68).

63 Gelet op het voorgaande dienen de vijfde en de zesde vraag te worden beantwoord als volgt:

- richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op btw-aftrek ontzegt op de enkele grond dat hij uit de nationale bepalingen of het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen niet is nagekomen, maar dat de niet-nakoming van die verplichtingen een van de elementen kan vormen die de belastingdienst in aanmerking kan nemen om zowel het bestaan van btw-fraude als de deelname van die belastingplichtige aan die fraude aan te tonen, ook al is er geen voorafgaand besluit van het bestuursorgaan dat bevoegd is om die niet-nakoming vast te stellen;
- het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces moet aldus worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst, als bewijs voor het bestaan van btw-fraude of voor de deelname van de belastingplichtige aan die fraude, rekening houdt met de niet-nakoming van die verplichtingen, indien dit bewijs kan worden betwist en debat op tegenspraak kan worden gevoerd voor deze rechterlijke instantie.

Eerste vraag

64 Met zijn eerste vraag, die als vijfde en laatste moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingpraktijk waarbij – om een belastingplichtige het recht op btw-aftrek te ontfangen op grond dat hij heeft deelgenomen aan btw-fraude – ongeacht de toepasselijke nationale regels inzake het verlenen van een opdracht en de bepalingen van de opdrachtovereenkomst die is gesloten, rekening wordt gehouden met het feit dat de wettelijke vertegenwoordiger van de opdrachtnemer van de belastingplichtige kennis had van die fraude.

65 Zoals in punt 26 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, is fraudebestrijding een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd.

66 Bovendien volgt uit de punten 29 en 40 van het onderhavige arrest, volgens welke, enerzijds, de invoering van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid verder gaat dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist en, anderzijds, de belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van fraude, de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt, dat de belastingplichtige door deze deelname een fout begaat waarvoor hij aansprakelijk is (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 36).

67 Ongeacht de nationale regels inzake het verlenen van een opdracht en de bepalingen van de opdrachtovereenkomst waarbij de belastingplichtige een derde heeft belast met de uitvoering van de belastbare handelingen, kan de belastingplichtige zich ten aanzien van de schatkist niet van deze aansprakelijkheid bevrijden door zich te beroepen op het bestaan van een opdrachtovereenkomst, de daarop betrekking hebbende nationale regels of de bepalingen van die overeenkomst en door te stellen dat hij niet op de hoogte was van de feiten die btw-fraude opleverden en bij zijn opdrachtnemer bekend waren. Indien wordt aanvaard dat de belastingplichtige op die manier kan handelen, wordt het plegen van fraude immers vergemakkelijkt, hetgeen indruist tegen de doelstelling van bestrijding van btw-fraude.

68 Uit een en ander volgt dat op de eerste vraag moet worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een belastingpraktijk waarbij – om een belastingplichtige het recht op aftrek te ontzeggen op grond dat hij heeft deelgenomen aan btw-fraude – ongeacht de toepasselijke nationale regels inzake het verlenen van een opdracht en de bepalingen van de opdrachtovereenkomst die is gesloten, rekening wordt gehouden met het feit dat de wettelijke vertegenwoordiger van de opdrachtnemer van de belastingplichtige kennis had van die fraude.

Kosten

69 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:

1) 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:

- zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij voornemens is een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen op grond dat deze belastingplichtige heeft deelgenomen aan fraude met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde van het type carrouselfraude, enkel het bewijs levert dat deze handeling deel uitmaakt van een keten waarbij facturen worden rondgestuurd;
- het aan de belastingdienst staat om ten eerste de bestanddelen van de fraude nauwkeurig te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren, en ten tweede aan te tonen dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan die fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, onderdeel was van die fraude, hetgeen niet noodzakelijkerwijs inhoudt dat moet worden vastgesteld wie allemaal bij de fraude betrokken was en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.

2) Richtlijn 2006/112

moet aldus worden uitgelegd dat:

- zij zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst, wanneer hij – om het recht op aftrek te weigeren – erop wijst dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan fraude met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, de weigering aanvullend of subsidiair baseert op bewijzen die niet aantonen dat de belastingplichtige aan de fraude heeft deelgenomen, maar wel aantonen dat deze belastingplichtige had kunnen weten dat de betrokken handeling onderdeel was van die fraude indien hij alle zorgvuldigheid had betracht;
- het enkele feit dat de deelnemers van de toeleveringsketen – waarvan deze handeling deel uitmaakte – elkaar kenden, niet volstaat om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan de fraude.

3) Richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel,

moet aldus worden uitgelegd dat:

- **zij zich er niet tegen verzet dat, wanneer er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, van de belastingplichtige wordt verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij fraude;**
- **van hem evenwel niet worden kan verlangd dat hij complexe en grondige controles verricht, zoals die welke door de belastingdienst kunnen worden verricht;**
- **het aan de nationale rechter staat om te beoordelen of de belastingplichtige, gelet op de omstandigheden van het concrete geval, voldoende zorgvuldigheid heeft betracht en de maatregelen heeft genomen die in die omstandigheden redelijkerwijs van hem konden worden verlangd.**

4) Richtlijn 2006/112

moet aldus worden uitgelegd dat:

- **zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ontzegt op de enkele grond dat hij uit de nationale bepalingen of het Unierecht voortvloeiende verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen niet is nagekomen;**
- **de niet-nakoming van die verplichtingen evenwel een van de elementen kan vormen die de belastingdienst in aanmerking kan nemen om zowel het bestaan van btw-fraude als de deelname van die belastingplichtige aan die fraude aan te tonen, ook al is er geen voorafgaand besluit van het bestuursorgaan dat bevoegd is om die niet-nakoming vast te stellen.**

5) Het recht op een eerlijk proces dat is neergelegd in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

moet aldus worden uitgelegd dat:

het zich er niet tegen verzet dat de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst, als bewijs voor het bestaan van fraude met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde of voor de deelname van de belastingplichtige aan die fraude, rekening houdt met de niet-nakoming van die verplichtingen, indien dit bewijs kan worden betwist en debat op tegenspraak kan worden gevoerd voor deze rechterlijke instantie.

6) Richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit

moeten aldus worden uitgelegd dat:

zij zich niet verzetten tegen een belastingpraktijk waarbij – om een belastingplichtige het recht op aftrek te ontzeggen op grond dat hij heeft deelgenomen aan fraude met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde – ongeacht de toepasselijke nationale regels inzake het verlenen van een opdracht en de bepalingen van de opdrachtovereenkomst die is gesloten, rekening wordt gehouden met het feit dat de wettelijke vertegenwoordiger van de opdrachtnemer van de belastingplichtige kennis had van die fraude.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.