

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

11 januari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Weigering van het recht op aftrek – Verplichtingen van de belastingplichtige – Zorgvuldigheidsplicht – Bewijslast – Beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid – Voorrang van het Unierecht – Tegenstrijdigheid tussen de rechtspraak van een nationale rechterlijke instantie en het Unierecht”

In zaak C-537/22,

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 2022, ingekomen bij het Hof op 11 augustus 2022, in de procedure

Global Ink Trade Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur), P. G. Xuereb, A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitis en A. Sipos 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 het beginsel van

voorrang van het Unierecht alsmede van artikel 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; hierna: „btw-richtlijn”), gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Global Ink Trade Kft. en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (directie beroepen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) (hierna: „belastingdienst”) betreffende de weigering door laatstgenoemde van toekenning van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op verworven goederen.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

4 In artikel 168, onder a), van deze richtlijn wordt bepaald:

„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, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek bedoeld in artikel 168, onder a), van de voornoemde richtlijn te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de vereisten van diezelfde richtlijn opgestelde factuur.

6 Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 Global Ink Trade oefent in Hongarije een groothandelsactiviteit uit. Tussen juli 2012 en juni 2013 heeft deze onderneming verschillende kantoorbenodigdheden verworven. Op het merendeel van de facturen voor die verwervingen wordt de Hongaarse onderneming Office Builder Kft. vermeld als leverancier.

8 Bij de uitvoering van controles bij Office Builder heeft de belastingdienst onder meer opgemerkt dat deze onderneming geen reële economische activiteit uitoefende en dat zij haar fiscale verplichtingen niet was nagekomen. De bestuurder van die onderneming, die in maart 2013 in een penitentiare inrichting was opgesloten, heeft ontkend facturen te hebben uitgereikt aan of op enige wijze te hebben gecorrespondeerd met Global Ink Trade. Bovendien heeft de belastingdienst vastgesteld dat het e-mailadres dat werd gebruikt voor de contacten tussen Office Builder en Global Ink Trade niet overeenstemde met het officiële e-mailadres van Office Builder.

9 Deze dienst heeft ook getuigen ondervraagd, die hebben bevestigd dat de betrokken goederen aan Global Ink Trade waren geleverd. De bestuurder van laatstgenoemde onderneming heeft verklaard dat hij met Office Builder een handelsrelatie was aangegaan naar aanleiding van een advertentie die deze laatste in een lokale krant had geplaatst, en dat hij de gegevens van deze onderneming in het handelsregister had nagetrokken en persoonlijk een vertegenwoordiger van die onderneming had ontmoet, maar dat alle latere contacten per e-mail hadden plaatsgevonden.

10 Op basis van de verzamelde bewijzen was de belastingdienst van mening dat de beweerdelijk door Office Builder uitgereikte en aan Global Ink Trade gerichte facturen niet geloofwaardig waren, aangezien de bestuurder van Office Builder uitdrukkelijk had ontkend deze te hebben uitgereikt. De belastingdienst heeft daaruit dan ook afgeleid dat de in die facturen beschreven handelingen niet tussen deze twee ondernemingen hadden plaatsgevonden. Bijgevolg heeft de belastingdienst besloten Global Ink Trade het recht op aftrek van de op die facturen vermelde btw te weigeren, onder meer omdat zij bij de uitoefening van haar activiteit niet de nodige zorgvuldigheid aan de dag had gelegd, met name door onvoldoende informatie in te winnen over de werkelijke identiteit van haar leverancier en de naleving van zijn fiscale verplichtingen, waardoor zij zich schuldig had gemaakt aan passieve fraude.

11 Global Ink Trade heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter, waarbij zij aanvoerde dat de weigering van de belastingdienst om het recht toe te kennen op aftrek van btw over de betrokken facturen was gebaseerd op niet-bewezen feiten en dat die dienst was voorbijgegaan aan het feit dat hij de bewijslast droeg.

12 In dit verband stelt de verwijzende rechter vast dat het Hof de relevante bepalingen van de btw-richtlijn heeft uitgelegd in soortgelijke zaken, betreffende Hongarije, in de beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673; hierna: „beschikking Vikingo Fővállalkozó”), en Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674; hierna: „beschikking Crewprint”). Volgens die rechter blijft de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) evenwel haar eerdere rechtspraak van vóór die beschikkingen toepassen – welke het recht op btw-aftrek lijkt te beperken door vereisten waarvoor geen grondslag in de btw-richtlijn bestaat – op de grond dat die beschikkingen geen nieuwe gegevens voor de uitlegging van het Unierecht kunnen bevatten.

13 In het bijzonder leidt de rechtspraak van de Kúria ertoe dat elke belastingplichtige wordt verplicht om complexe en grondige controles van zijn leveranciers door te voeren, met name ter zake van de naleving van hun eigen verplichtingen om btw aan te geven en af te dragen, terwijl uit de beschikking Vikingo Fővállalkozó blijkt dat deze controlelast niet kan worden neergelegd bij de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek uitoefent. Derhalve bestaan er verschillen tussen de Hongaarse rechterlijke instanties wat betreft de gevolgen die moeten worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof. In die context blijft de belastingdienst zelf ook eisen toepassen die onverenigbaar zijn met de bepalingen van de btw-richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof. Deze vereisten zijn bovendien in strijd met de circulaire die deze belastingdienst ter attentie van de belastingplichtigen heeft bekendgemaakt, hetgeen volgens de verwijzende rechter afbreuk doet

aan het rechtszekerheidsbeginsel. Tot die vereisten behoren met name de verplichting om contacten te onderhouden met elke leverancier en om daarvoor uitsluitend diens officiële e-mailadres te gebruiken.

14 Aangezien de verwijzende rechter in beginsel gebonden is door de arresten van de Kúria en verplicht is om elke afwijking van het rechtsoordeel van die arresten – welke als bindend precedent gelden – te motiveren, vraagt hij zich af of hij, gelet op het beginsel van voorrang van het Unierecht, de arresten van de Kúria die hem onverenigbaar lijken met de bepalingen van de btw-richtlijn, zoals door het Hof uitgelegd in de beschikkingen Vikingo F?vállalkozó en Crewprint, daadwerkelijk buiten toepassing moet laten.

15 Daarop heeft de F?városi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is er sprake van schending van het beginsel van voorrang van het Unierecht en van het in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: 'Handvest') gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte, wanneer de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van een lidstaat een beslissing van het [Hof] (die bij beschikking is gewezen in antwoord op een verzoek om een prejudiciële beslissing waarvan het voorwerp juist de rechtspraak van die in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie was) aldus uitlegt dat zij geen nieuwe elementen bevat die tot de herroeping van eerdere beslissingen van het Hof of tot wijziging van de eerder ontwikkelde rechtspraak van de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van de lidstaat leidt of kan leiden?

2) Moeten het beginsel van voorrang van het Unierecht en het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op effectieve rechterlijke bescherming aldus worden uitgelegd dat het beginsel van voorrang van beslissingen van het Hof eveneens van toepassing is wanneer ook de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van een lidstaat verwijst naar haar eerdere beslissingen als precedent? Kan het antwoord in het licht van artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof anders luiden wanneer de beslissing van het Hof bij beschikking is gegeven?

3) Kan, in het kader van de algemene controleplicht van de belastingplichtige en ongeacht de totstandkoming en de aard van de op de facturen vermelde economische handeling, overeenkomstig artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn en in het licht van de beginselen van rechtszekerheid en fiscale neutraliteit van de belastingplichtige als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op btw-aftek – zonder dat daarvoor in de lidstaat wettelijke voorschriften bestaan –, worden verlangd dat hij persoonlijk contact onderhoudt met de opsteller van de factuur of dat hij uitsluitend via het officieel aangemelde e-mailadres contact heeft met zijn leverancier? Kan, gelet op deze omstandigheden, worden geoordeeld dat objectief is aangetoond dat de belastingplichtige niet met de van hem te verwachten zorgvuldigheid heeft gehandeld, met dien verstande dat die omstandigheden zich op het ogenblik dat de belastingplichtige de betreffende controle heeft verricht, alvorens de zakelijke relatie aan te gaan, nog niet voordeden, maar aspecten van de handelsrelatie tussen partijen zijn?

4) Zijn een nationale uitlegging en praktijk verenigbaar met het beginsel van fiscale neutraliteit en met name met de rechtspraak van het Hof, dat bij de uitlegging van deze bepalingen de bewijsplicht bij de belastingdienst ligt, wanneer het recht op btw-aftek wordt geweigerd aan een belastingplichtige die beschikt over een factuur zoals bedoeld in de btw-richtlijn op de grond dat hij in het handelsverkeer niet de vereiste zorgvuldigheid heeft betracht, aangezien hij met zijn gedragingen niet heeft aangetoond dat zijn activiteit niet beperkt was tot het in ontvangst nemen van in formeel opzicht betrouwbare facturen, ook al heeft hij alle bescheiden met betrekking tot de betwiste transacties overgelegd en zijn andere bewijsaanbiedingen die hij tijdens de fiscale

administratieve procedure heeft gedaan, door de belastingdienst afgewezen?

5) Kan de in het kader van de vereiste zorgvuldigheid gedane constatering dat de opsteller van de factuur geen economische activiteit heeft verricht, in het licht van de bovengenoemde artikelen van de btw-richtlijn en het rechtszekerheidsbeginsel worden aangemerkt als een objectief gegeven, wanneer de belastingdienst het standpunt inneemt dat niet is bewezen dat een economische handeling daadwerkelijk is verricht (dat wil zeggen echt heeft plaatsgevonden) – welke handeling is gestaafd met facturen, contracten en andere boekhoudkundige bescheiden alsmede met correspondentie, en is bevestigd door de verklaringen van het opslagbedrijf en door de bestuurder en de werknemer van de belastingplichtige –, en dat standpunt uitsluitend is gebaseerd op de verklaring van de bestuurder van de leverancier, die die handeling ontkent, zonder dat rekening wordt gehouden met de omstandigheden waaronder die verklaring is afgelegd, de belangen van de persoon die de verklaring heeft afgelegd en het feit dat blijkens de stukken deze laatste zelf het bedrijf heeft opgericht en dat volgens de beschikbare gegevens een vertegenwoordiger namens het bedrijf heeft opgetreden?

6) Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn inzake btw-af trek aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst tijdens de fiscale administratieve procedure vaststelt dat de op de factuur vermelde goederen uit de [Europese] Gemeenschap afkomstig zijn en dat de belastingplichtige de tweede deelnemer aan de [leverings]keten is, de manier waarop deze constructie is vormgegeven – mede gelet op het feit dat de uit de Gemeenschap afkomstige goederen vrijgesteld zijn van btw waardoor niet de eerste afnemer, maar alleen de tweede Hongaarse deelnemer in de keten recht heeft op btw-af trek –, op zich al volstaat als objectief feit ter staving van belastingfraude, of moet de belastingdienst ook in dit geval bewijzen welke deelnemer of deelnemers aan de keten op welke wijze belastingfraude heeft (hebben) gepleegd, en of de belastingplichtige wist dan wel, indien hij zorgvuldig had gehandeld, had kunnen weten dat er sprake was van belastingfraude?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

16 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter, die het Hof met zijn eerste en tweede prejudiciële vraag verzoekt om uitlegging van het beginsel van voorrang van het Unierecht en van artikel 47 van het Handvest, zich op grond van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling gebonden acht door de arresten van hogere nationale rechterlijke instanties, zelfs wanneer deze juridische beoordelingen bevatten die hem onverenigbaar lijken met het Unierecht.

17 De verwijzende rechter legt echter niet uit welk verband hij ziet tussen artikel 47 van het Handvest, waarin het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is neergelegd, en die nationale regeling. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangevoerd, wordt in de verwijzingsbeslissing bovendien geen enkele hindernis genoemd die de verwijzende rechter zou beletten het Hof prejudiciële vragen te stellen in geval van twijfel over de verenigbaarheid van de betrokken nationale rechtspraak met het Unierecht. In die omstandigheden moeten die vragen uitsluitend in het licht van het beginsel van voorrang van het Unierecht worden beantwoord.

18 Derhalve moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn eerste en tweede vraag – die samen moeten worden beantwoord – in wezen wenst te vernemen of het beginsel van voorrang van het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan de juridische beoordelingen van een hogere nationale rechter bindend zijn voor lagere nationale rechters – die verplicht zijn elke afwijking ten opzichte van die beoordelingen te motiveren – terwijl die lagere nationale rechter, gelet op de door het Hof gegeven

uitlegging van een bepaling van Unierecht, van oordeel is dat die beoordelingen niet in overeenstemming zijn met dat recht.

Ontvankelijkheid

19 De Hongaarse regering stelt dat deze vragen niet-ontvankelijk zijn. De verwijzende rechter tracht met deze vragen namelijk de beslissingen van de Kúria in de zaken die hebben geleid tot de beschikkingen Vikingo F?vállalkozó en Crewprint ter discussie te stellen, op de grond dat deze beslissingen niet met die beschikkingen in overeenstemming zijn. Die vragen zijn derhalve irrelevant voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien dat geen verband houdt met die beschikkingen.

20 In dit verband zij eraan herinnerd dat er volgens vaste rechtspraak een vermoeden van relevantie geldt voor vragen over de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader en ten aanzien waarvan het niet aan het Hof staat om de juistheid ervan na te gaan. Het Hof kan een verzoek van een nationale rechterlijke instantie enkel afwijzen wanneer de gevraagde uitlegging van het Unierecht kennelijk op generlei wijze verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 14 september 2023, Bezirkshauptmannschaft Feldkirch, C?55/22, EU:C:2023:670, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 In casu moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter gewag maakt van een mogelijke tegenstrijdigheid tussen de beslissingen van de Kúria en de beschikkingen Vikingo F?vállalkozó en Crewprint. Aangezien de verwijzende rechter evenwel meent voor de beslechting van het hoofdgeding te moeten uitgaan van de lering die uit deze beschikkingen kan worden getrokken en hij volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling niettemin gebonden is aan de beslissingen van de Kúria, houden de gestelde vragen verband met het voorwerp van het hoofdgeding en zijn zij niet hypothetisch van aard. Bovendien beschikt het Hof over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om daarop een nuttig antwoord te geven.

22 Bijgevolg zijn de eerste en de tweede vraag ontvankelijk.

Ten gronde

23 Volgens vaste rechtspraak van het Hof houdt het beginsel van voorrang van het Unierecht in dat dit recht prevaleert boven het recht van de lidstaten. Dit beginsel verplicht dus alle instanties van de lidstaten om volle werking te verlenen aan de verschillende bepalingen van het Unierecht, aangezien het recht van de lidstaten niet kan afdoen aan de werking die op het grondgebied van die staten aan deze verschillende normen is verleend. Daaruit volgt dat de omstandigheid dat een lidstaat zich beroept op bepalingen van nationaal recht, ook al zijn deze van constitutionele aard, krachtens het beginsel van voorrang van het Unierecht niet kan afdoen aan de eenheid en de werking van het Unierecht [zie in die zin arresten van 5 juni 2023, Commissie/Polen (Onafhankelijkheid en privéleven van rechters), C?204/21, EU:C:2023:442, punt 77, en 24 juli 2023, Lin, C?107/23 PPU, EU:C:2023:606, punt 128 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

24 In die context zij opgemerkt dat de nationale rechter die de hem door artikel 267 VWEU geboden mogelijkheid heeft benut, voor de beslechting van het hoofdgeding gebonden is aan de door het Hof gegeven uitlegging van het Unierecht en dus in voorkomend geval het oordeel van een hogere nationale rechter naast zich neer moet leggen indien hij, gelet op de door het Hof gegeven uitlegging, van mening is dat dit oordeel niet in overeenstemming is met het Unierecht,

en daartoe indien nodig de nationale regel die hem verplicht om zich aan de beslissingen van die hogere rechter te houden, buiten toepassing moet laten (zie in die zin arrest van 24 juli 2023, Lin, C?107/23 PPU, EU:C:2023:606, punten 132 en 133 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Het vereiste om de volle werking van het Unierecht te waarborgen impliceert dan ook dat die nationale rechter verplicht is om in voorkomend geval vaste rechtspraak te wijzigen wanneer deze berust op een met het Unierecht onverenigbare uitlegging van het nationale recht (arrest van 9 september 2021, Dopravní podnik hl. m. Prahy, C?107/19, EU:C:2021:722, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Bovendien moet de nationale rechter, wanneer een vraag over de uitlegging van het Unierecht reeds duidelijk is beantwoord in de rechtspraak van het Hof, zelf al het nodige doen om ervoor te zorgen dat deze uitlegging wordt toegepast (zie in die zin arrest van 10 maart 2022, Grossmania, C?177/20, EU:C:2022:175, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In dit verband is het – zoals de Hongaarse regering en de Commissie hebben opgemerkt – van weinig belang dat de door het Hof gegeven uitlegging de vorm aanneemt van een arrest dan wel van een met redenen omklede beschikking krachtens artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering. Geen enkele bepaling van de Verdragen, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie of van dat Reglement voor de procesvoering maakt in het kader van de prejudiciële procedure immers een onderscheid, wat hun draagwijdte en gevolgen betreft, tussen arresten en met redenen omklede beschikkingen. Een nationale rechter kan een beschikking dus niet buiten beschouwing laten op de grond dat deze – anders dan een arrest – geen nieuwe elementen voor de uitlegging van het Unierecht zou bevatten.

28 In casu is de verwijzende rechter voor de beslechting van het hoofdgeding dus gebonden aan de door het Hof gegeven uitlegging van het Unierecht en zal hij in voorkomend geval de beoordeling van de Kúria in eerdere beslissingen – welke in het nationaal recht als bindend precedent gelden – naast zich neer moeten leggen indien hij, gelet op die uitlegging, van oordeel is dat deze beoordeling niet in overeenstemming is met het Unierecht.

29 Uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter en de Hongaarse regering blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de verwijzende rechter toestaat om af te wijken van de eerdere beslissingen van de Kúria, ook al hebben deze bindende kracht als precedent, op voorwaarde dat, met name, die rechter van oordeel is dat die beslissingen onverenigbaar zijn met het Unierecht en dat zijn beoordeling dienaangaande is gemotiveerd. In een dergelijke context lijkt de motiveringsplicht die in dit verband op de verwijzende rechter rust op zich geen afbreuk te kunnen doen aan de voorrang van het Unierecht, aangezien het dossier waarover het Hof beschikt geen gegevens bevat die erop kunnen wijzen dat een dergelijke plicht een belemmering vormt die het de verwijzende rechter uiterst moeilijk kan maken om van de eerdere beslissingen van de Kúria af te wijken.

30 Gelet op een en ander moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat het beginsel van voorrang van het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het de nationale rechter die heeft gebruikgemaakt van de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid, verplicht om de juridische beoordelingen van een hogere nationale rechter naast zich neer te leggen indien hij van oordeel is dat die beoordelingen – gelet op de uitlegging die het Hof geeft aan een bepaling van Unierecht in een arrest of een met redenen omklede beschikking in de zin van artikel 99 van zijn Reglement voor de procesvoering – niet met dat recht in overeenstemming zijn. Dit beginsel staat evenwel niet in de weg aan een nationale regeling die de lagere nationale rechters verplicht om elke afwijking ten opzichte van dergelijke beoordelingen te motiveren.

Derde tot en met vijfde vraag

31 Met zijn derde tot en met vijfde vraag, die samen moeten worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw over de verwerving van aan hem geleverde goederen weigert op de grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht wegens omstandigheden die getuigen van een aan die belastingplichtige toe te rekenen gebrek aan zorgvuldigheid, welke omstandigheden in beginsel worden beoordeeld aan de hand van een circulaire die deze dienst ter attentie van de belastingplichtigen heeft bekendgemaakt.

32 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, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

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

34 Aan deze materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is slechts voldaan indien de goederenlevering of de dienstverlening waarop de factuur betrekking heeft, daadwerkelijk is verricht. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het onderzoek naar het bestaan van de belastbare handeling moet worden verricht overeenkomstig de nationale bewijsregels door alle gegevens en feiten van het concrete geval globaal te beoordelen (beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C?114/22, EU:C:2023:430, punt 36).

35 Niettemin kan het recht op aftrek aan de belastingplichtige worden geweigerd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hierop aanspraak wordt gemaakt door fraude of misbruik. De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik vormt immers een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Dus zelfs wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, moeten de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties dit recht weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt door fraude of misbruik

[arrest van 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C?114/22, EU:C:2023:430, punten 40 en 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

36 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 op basis van objectieve gegevens 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 in het hoofdgeding aan de orde zijnde verwerving van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van een dergelijke fraude [arrest van 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C?114/22, EU:C:2023:430, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

37 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het 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 belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond [arrest van 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C?114/22, EU:C:2023:430, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Daar het Unierecht in dit verband 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).

39 In een dergelijke context hangt het van de omstandigheden van het concrete geval af – 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 verwerving 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 (arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 52, en beschikking van 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punt 70).

40 De vraag of de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, valt onder de beoordeling van de feiten in het hoofdgeding en behoort derhalve enkel tot de bevoegdheid van de nationale rechterlijke instanties. 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 (zie in die zin arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Dienaangaande staat de btw-richtlijn er in beginsel niet aan in de weg dat lidstaten een regeling of een circulaire vaststellen ter specificatie van de vereiste mate van zorgvuldigheid die van de belastingplichtige wordt verlangd en als richtsnoer voor de beoordeling van de belastingdienst, door in dit verband criteria te bepalen. Krachtens artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn, kunnen lidstaten immers andere verplichtingen dan die uit hoofde van laatstgenoemde richtlijn voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste

inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

42 Zoals uit vaste rechtspraak blijkt, mag een dergelijke maatregel er evenwel niet toe leiden dat hij het recht op btw-aftrek en bijgevolg de btw-neutraliteit systematisch ter discussie stelt (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Evenmin mag hij de doeltreffendheid van het Unierecht wat betreft de regels voor de bewijsvoering in geval van btw-fraude aantasten.

43 Deze maatregel kan dus niet afdoen aan de in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte verplichting voor de belastingdienst om rehtens genoegzaam de objectieve gegevens aan te tonen op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat een belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd, of wist of had moeten weten dat de betrokken handeling onderdeel was van een dergelijke fraude. Overeenkomstig de in punt 39 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak mag die maatregel er evenmin toe leiden dat deze belastingplichtige wordt belast met complexe en grondige controles van zijn leveranciers.

44 Wanneer de belastingdienst zich met name baseert op onregelmatigheden die zijn begaan aan de kant van de opsteller van een factuur, mag de beoordeling van de bewijzen er dus niet toe leiden dat deze belastingplichtige, ontvanger van die factuur, er indirect toe wordt verplicht controles bij zijn medecontractant te verrichten waartoe hij in beginsel niet gehouden is (zie in die zin beschikking van 16 mei 2013, Hardimpex, C?444/12, EU:C:2013:318, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Ten slotte moet de uitvoering van een maatregel als bedoeld in punt 41 van het onderhavige arrest in overeenstemming zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel in acht moeten worden genomen door de instellingen van de Unie, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de Unierichtlijnen verleende bevoegdheden (arrest van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft verklaard, volgt daaruit dat de wetgeving van de Unie met zekerheid kenbaar dient te zijn en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn. Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen. Evenzo moeten de regelingen van de lidstaten met betrekking tot materies die aan het Unierecht zijn onderworpen, ondubbelzinnig geformuleerd zijn, zodat belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis worden gesteld van hun rechten en plichten en de nationale rechter in staat is deze te handhaven (arrest van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punten 34 en 35 alsook aangehaalde rechtspraak).

47 In casu blijkt uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter dat Global Ink Trade het recht op btw-aftrek over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verwerving van aan haar geleverde goederen is geweigerd op de grond dat de facturen betreffende die goederen niet geloofwaardig konden worden geacht, met name omdat onzekerheid bestond over de werkelijke identiteit van de leverancier ervan. In dat verband lijkt de belastingdienst zich ook te hebben beroepen op het feit dat de bestuurder van de onderneming die deze facturen heeft uitgereikt, zijn verplichtingen –om btw aan te geven en af te dragen niet is nagekomen en dat Global Ink Trade, volgens die dienst, van deze omstandigheid op de hoogte had moeten zijn. De belastingdienst was in dit verband van mening dat Global Ink Trade zich schuldig had gemaakt aan passieve fraude.

48 Zoals blijkt uit de in de punten 37 en 40 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte

rechtspraak, is het de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of de belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam heeft bewezen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de betrokken handeling onderdeel was van een dergelijke fraude, en om te beoordelen of die 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.

49 Hoewel van een dergelijke belastingplichtige meer zorgvuldigheid kan worden verwacht wanneer er aanwijzingen zijn voor btw-fraude, is het evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de vereisten van de belastingdienst niet tot gevolg hebben dat die belastingplichtige complexe en grondige controles van leveranciers moet verrichten, en die dienst zodoende in feite zijn eigen controletaken naar die belastingplichtige doorschuift, in de zin van de in de punten 39 en 44 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak.

50 In het bijzonder zij eraan herinnerd dat die belastingdienst niet op algemene wijze kan vereisen dat een belastingplichtige die het recht op btw-afrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, zijn verplichtingen om btw aan te geven en af te dragen is nagekomen (zie in die zin beschikking Vikingo F?vállalkozó, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Wat ten slotte het rechtszekerheidsbeginsel betreft, is het ook hier aan de verwijzende rechter om na te gaan of de belastingdienst dat beginsel in acht heeft genomen bij de uitoefening van de hem verleende bevoegdheden. In dat verband moet de verwijzende rechter nagaan of de circulaire die deze belastingdienst ter attentie van de belastingplichtigen heeft bekendgemaakt en die op de feiten in het hoofdgeding van toepassing is, ondubbelzinnig was geformuleerd, of de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar was in de zin van de in de punten 45 en 46 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, en of de door diezelfde dienst toegepaste vereisten niet met deze circulaire in strijd waren.

52 Derhalve moet op de derde tot en met de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht om de btw over de verwerving van aan hem geleverde goederen af te trekken weigert op de grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht wegens omstandigheden die getuigen van een aan die belastingplichtige toe te rekenen gebrek aan zorgvuldigheid, welke omstandigheden in beginsel worden beoordeeld aan de hand van een circulaire die deze dienst ter attentie van de belastingplichtigen heeft bekendgemaakt, mits:

- deze praktijk en deze circulaire niet afdoen aan de op die dienst rustende verplichting om de objectieve gegevens vast te stellen waarmee rechtens genoegzaam kan worden bewezen dat die belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de betrokken handeling onderdeel was van een dergelijke fraude;
- deze praktijk en deze circulaire de belastingplichtige niet belasten met complexe en grondige controles ten aanzien van zijn medecontractant;
- de door die dienst toegepaste vereisten in overeenstemming zijn met die van de circulaire, en

– de ter attentie van de belastingplichtigen bekendgemaakte circulaire ondubbelzinnig is geformuleerd en de toepassing ervan voorzienbaar was voor de justitiabelen.

Zesde vraag

53 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn 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 weigeren op de 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 waarbinnen facturen worden rondgestuurd, zonder vast te stellen welke spelers allemaal aan deze fraude hebben deelgenomen en welke respectieve laakbare handelingen zij hebben verricht.

54 Uit de in de punten 35 tot en met 38 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak komt naar voren dat de belastingdienst die voornemens is het recht op aftrek aan een belastingplichtige te weigeren, overeenkomstig de nationaalrechtelijke bewijsregels en zonder het nuttig effect van het Unierecht aan te tasten rechtens genoegzaam zowel de objectieve elementen waaruit blijkt dat er inderdaad sprake is van btw-fraude moet aantonen, als de objectieve elementen waaruit blijkt dat die belastingplichtige deze fraude heeft gepleegd, dan wel wist of had moeten weten dat de verwerving van goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, verband hield met die fraude.

55 Dit bewijsvereiste verbiedt, ongeacht de aard van de fraude of de onderzochte handelingen, het gebruik van aannamen of vermoedens die, door omkering van de bewijslast, afbreuk zouden doen aan het recht op aftrek als grondbeginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel, en derhalve aan de doeltreffendheid van het Unierecht (arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 34).

56 Hoewel het bestaan van een keten waarbinnen 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 dergelijke facturatieketen (zie in die zin arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 35).

57 Het is de taak van de belastingdienst om, ten eerste, nauwkeurig de bestanddelen van de fraude te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren en, ten tweede, aan te tonen dat de belastingplichtige actief aan die fraude heeft deelgenomen dan wel wist of had moeten weten dat de verwerving van goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, verband hield met die fraude. Het bewijs van het bestaan van de fraude en van de betrokkenheid van de belastingplichtige daarbij betekent evenwel niet noodzakelijkerwijs dat is vastgesteld welke spelers allemaal aan die fraude hebben deelgenomen en welke respectieve handelingen zij hebben verricht. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de belastingdienst dit bewijs rechtens genoegzaam heeft geleverd (zie in die zin arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punt 36).

58 Derhalve dient op de zesde vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn 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 weigeren op de 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 waarbinnen facturen worden rondgestuurd;

– het aan de belastingdienst staat om, ten eerste, nauwkeurig de bestanddelen van de fraude te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren en, ten tweede, aan te tonen dat de belastingplichtige actief aan die fraude heeft deelgenomen dan wel wist of had moeten weten dat de verwerving van goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, verband hield met die fraude, hetgeen niet noodzakelijkerwijs betekent dat is vastgesteld welke spelers allemaal aan die fraude hebben deelgenomen en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.

Kosten

59 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) Het beginsel van voorrang van het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat

het de nationale rechter die heeft gebruikgemaakt van de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid, verplicht om de juridische beoordelingen van een hogere nationale rechter naast zich neer te leggen indien hij van oordeel is dat die beoordelingen – gelet op de uitlegging die het Hof geeft aan een bepaling van Unierecht in een arrest of een met redenen omklede beschikking in de zin van artikel 99 van zijn Reglement voor de procesvoering – niet met dat recht in overeenstemming zijn. Dit beginsel staat evenwel niet in de weg aan een nationale regeling die de lagere nationale rechters verplicht om elke afwijking ten opzichte van dergelijke beoordelingen te motiveren.

2) Artikel 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, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en rechtszekerheid,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht om de btw over de verwerving van aan hem geleverde goederen af te trekken weigert op de grond dat de facturen voor deze verwervingen niet geloofwaardig kunnen worden geacht wegens omstandigheden die getuigen van een aan die belastingplichtige toe te rekenen gebrek aan zorgvuldigheid, welke omstandigheden in beginsel worden beoordeeld aan de hand van een circulaire die deze dienst ter attentie van de belastingplichtigen heeft bekendgemaakt, mits:

– **deze praktijk en deze circulaire niet afdoen aan de op die dienst rustende verplichting om de objectieve gegevens vast te stellen waarmee rechtens genoegzaam kan worden bewezen dat die belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de betrokken handeling onderdeel was van een dergelijke fraude;**

– **deze praktijk en deze circulaire de belastingplichtige niet belasten met complexe en**

grondige controles ten aanzien van zijn medecontractant;

– **de door die dienst toegepaste vereisten in overeenstemming zijn met die van de circulaire, en**

– **de ter attentie van de belastingplichtigen bekendgemaakte circulaire ondubbelzinnig is geformuleerd en de toepassing ervan voorzienbaar was voor de justitiabelen.**

3) Richtlijn 2006/112 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 weigeren op de 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 waarbinnen facturen worden rondgestuurd;**

– **het aan de belastingdienst staat om, ten eerste, nauwkeurig de bestanddelen van de fraude te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren en, ten tweede, aan te tonen dat de belastingplichtige actief aan die fraude heeft deelgenomen dan wel wist of had moeten weten dat de verwerving van goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, verband hield met die fraude, hetgeen niet noodzakelijkerwijs betekent dat is vastgesteld welke spelers allemaal aan die fraude hebben deelgenomen en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.**

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.