ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 december 2012*

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Recht op aftrek — Weigering”

In zaak C-285/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Varna (Bulgarije) bij beslissing van 16 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 8 juni 2011, in de procedure

**Bonik EOOD**

tegen

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 september 2012,

gelet op de opmerkingen van:

— Bonik EOOD, vertegenwoordigd door O. Minchev, advokat, en M. Patchett-Joyce, barrister,

— de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova als gemachtigde,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth en L. Christie als gemachtigden, bijgestaan door P. Moser, barrister,

* Procestaal: Bulgaars.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov 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 de artikelen 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Bonik EOOD (hierna: „Bonik") en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering", voor de stad Varna, van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten) omtrent het recht op aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over door deze vennootschap aangekochte hoeveelheden tarwe.

### Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„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 daarmede 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."

5 Artikel 62 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1. wordt onder ‚belastbaar feit' verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2. wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld."

6 Artikel 63 van diezelfde richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht."

7 Artikel 167 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

8 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

„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;

[...]"

9 Artikel 178 van deze richtlijn bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, sub 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;

[...]"

**Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

10 Bij de vennootschap Bonik is een belastingcontrole voor februari en maart 2009 verricht.

11 Naar aanleiding van deze controle heeft de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat er geen bewijs voorhanden was van de uitvoering van de intracommunautaire leveringen van tarwe en zonnebloem die Bonik had aangegeven als leveringen aan Agrisco SRL, een vennootschap naar Roemeens recht, en dat gelet op de hoeveelheden tarwe en zonnebloem die waren vermeld op de facturen van Bonik, deze goederen volgens de boekhouding van deze vennootschap uit voorraad waren geleverd en niet aanwezig waren op het tijdstip van deze controle, zodat het ging om op het Bulgaarse grondgebied belastbare leveringen.

12 Bovendien heeft deze belastingdienst een controle verricht met betrekking tot de aankoop van hoeveelheden tarwe die volgens de aangifte van Bonik was gedaan bij Favorit stroy Varna EOOD (hierna: „Favorit stroy") en Agro treyd BG Varna EOOD (hierna: „Agro treyd"), waarvoor aftrek van btw was verricht.

13 Bonik was in het bezit van door Favorit stroy en Agro treyd uitgereikte facturen voor deze aankopen.

14 Om na te gaan of deze aankopen werkelijk hadden plaatsgevonden, heeft de Bulgaarse belastingdienst evenwel tegencontroles verricht bij de leveranciers van Bonik, met name Favorit stroy en Agro treyd, en bij leveranciers van deze vennootschappen, met name Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD en Riva agro stil EOOD.

15 Doordat aan de hand van deze tegencontroles niet kon worden vastgesteld of Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD en Riva agro stil EOOD de goederen daadwerkelijk hadden geleverd aan Favorit stroy en Agro treyd, heeft de Bulgaarse belastingdienst daaruit afgeleid dat laatstgenoemde

vennootschappen niet over de noodzakelijke hoeveelheden goederen beschikten om de leveringen aan Bonik te verrichten, en geconcludeerd dat tussen deze vennootschappen en Bonik geen daadwerkelijke leveringen hadden plaatsgevonden.

16 Deze belastingdienst heeft bijgevolg bij wijzigingsaanslag van 10 maart 2010 Bonik het recht geweigerd om de btw over de leveringen van tarwe door haar leveranciers, Favorit stroy en Agro treyd, in aftrek te brengen in de vorm van een belastingkrediet.

17 Bonik heeft administratief bezwaar tegen deze aanslag gemaakt bij de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, die bij beslissing van 21 juni 2010 deze aanslag heeft bevestigd.

18 Bonik heeft beroep tegen diezelfde aanslag ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 In de verwijzingsbeslissing heeft deze rechter erop gewezen dat de Bulgaarse belastingdienst niet betwist dat Bonik daaraanvolgende leveringen van dezelfde soort goederen en voor eenzelfde hoeveelheid heeft verricht, en niet aanvoert dat deze vennootschap deze goederen bij andere leveranciers dan Favorit stroy en Agro treyd heeft aangekocht.

20 Voorts, aldus de verwijzende rechter, zijn er bewijzen van rechtstreekse leveringen en kan het feit dat er geen bewijzen van de daaraan voorafgaande leveringen zijn, niet tot de conclusie leiden dat deze rechtstreekse leveringen niet zijn verricht.

21 In dit verband preciseert de verwijzende rechter dat ingevolge de nationale regeling het recht op aftrek van de btw, in de vorm van een belastingkrediet, niet afhankelijk is van de voorwaarde dat de herkomst van de goederen is bewezen.

22 Volgens deze rechter vereisen de belastingdienst, in de praktijk, en een aantal Bulgaarse rechterlijke instanties dat is bewezen dat de voorgaande leveringen daadwerkelijk zijn verricht opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de btw heeft.

23 In deze context heeft de Administrativen sad – Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kan uit de bepalingen van de artikelen 178, sub a en b, 14, 62, 63, 167 en 168 van richtlijn 2006/112 het begrip ‚ontbreken van daadwerkelijke levering' interpretatief worden afgeleid en, zo ja, stemt het begrip ‚ontbreken van daadwerkelijke levering' definitorisch overeen met het begrip ‚fraude' of is het in dat begrip vervat? Wat omvat in de zin van [deze] richtlijn het begrip ‚fraude'?

2) Vereist [richtlijn 2006/112] tegen de achtergrond van de definitie van het begrip ‚fraude' alsook de punten 26 en 59 van de considerans juncto artikel 178, sub b, dat de formaliteiten uitdrukkelijk in de vorm van wetgeving door een handeling van het hoogste wetgevende orgaan van de lidstaat worden vastgesteld, of staat zij toe dat deze formaliteiten niet in de vorm van wetgeving worden vastgesteld, maar voortvloeien uit een administratieve praktijk (en een praktijk bij de belastingcontrole) alsook uit de rechtspraak? Mogen formaliteiten door een regelgevende handeling van de administratie en/of door instructies van de administratie worden ingevoerd?

3) Vormt het begrip ‚ontbreken van daadwerkelijke levering', ingeval het gaat om een begrip dat zich onderscheidt van ‚fraude' en niet door de definitie ervan wordt omvat, een formaliteit krachtens artikel 178, sub b, of een maatregel krachtens punt 59 van de considerans van [richtlijn 2006/112], waarvan de invoering het verlies van het recht op aftrek van voorbelasting tot gevolg heeft en afbreuk doet aan de neutraliteit van de btw als wezenlijk beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat door het desbetreffende gemeenschapsrecht is ingevoerd?

4) Mogen de belastingplichtigen formaliteiten worden opgelegd waarbij zij de leveringen moeten aantonen die zijn voorafgegaan aan de levering tussen hen (de laatste afnemer en zijn leverancier), zodat die levering als daadwerkelijk verricht geldt, hoewel de administratie niet betwist dat de betrokkenen (de laatste leveranciers) navolgende leveringen van dezelfde goederen in dezelfde hoeveelheid aan navolgende afnemers hebben verricht?

5) Is in het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel en overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 168 en 178 van richtlijn 2006/112 het recht van een ondernemer op erkenning van de betalingen in de btw over een bepaalde handeling te beoordelen:

   a) alleen met betrekking tot de concrete handeling waarbij de onderneming betrokken is, rekening houdend met de intentie van de ondernemer om bij deze handeling betrokken te zijn, en/of

   b) met inachtneming van alles wat eraan voorafging, met inbegrip van vorige en volgende handelingen die een toeleveringsketen vormen, waartoe de betrokken handeling behoort, rekening houdend met de intenties van de overige ondernemers in de keten die de betrokken ondernemer niet kent en/of niet kan kennen, respectievelijk de handelingen en/of nalatigheden van de opsteller van de factuur en de overige ondernemers in de keten, namelijk zijn leveranciers in een eerder stadium die de afnemer van de levering niet kan controleren en van wie hij niet een bepaald gedrag kan eisen, en/of

   c) met inachtneming van frauduleuze handelingen en intenties van andere ondernemers in de keten, van wie de ondernemer niet wist dat zij bij de handeling betrokken waren en met betrekking tot wier handelingen of intenties niet kan worden vastgesteld of hij er weet van kon hebben, en wel onafhankelijk van de vraag of deze handelingen en intenties vóór of na een gegeven handeling liggen?

6) Afhankelijk van het antwoord op de vijfde vraag, zijn handelingen als die in het hoofdgeding te beschouwen als leveringen onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112 respectievelijk als deel van de economische activiteit van de belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112?

7) Is het toelaatbaar dat door de leverancier ter zake van de btw naar behoren gedocumenteerde en bewezen handelingen als in het hoofdgeding, waarvoor de afnemer daadwerkelijk het eigendomsrecht van de gefactureerde goederen heeft verworven en er geen aanwijzingen zijn dat hij de goederen daadwerkelijk heeft verworven van een andere persoon dan de opsteller van de factuur, niet als leveringen onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112 worden beschouwd alleen omdat de leverancier niet werd aangetroffen op het aangegeven adres en niet de in het kader van de belastingcontrole verlangde documenten heeft overgelegd of bij de belastingdienst niet alle omstandigheden heeft bewezen waarin de leveringen werden verricht, waaronder de herkomst van de verkochte goederen?

8) Is het tot verzekering van de belastinginning en fraudebestrijding een toelaatbare maatregel om het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk te stellen van het gedrag van de leverancier en/of van de leveranciers in een eerder stadium?

9) Afhankelijk van het antwoord op de tweede, derde en vierde vraag, schenden maatregelen van de belastingdienst als die in het hoofdgeding, die leiden tot uitsluiting van de regeling van de btw voor de door een ondernemer te goeder trouw gesloten transacties, de gemeenschapsrechtelijke beginselen van evenredigheid, gelijke behandeling en rechtszekerheid?

10) Afhankelijk van het antwoord op de vorige vragen, heeft in omstandigheden als die in het hoofdgeding de afnemer van leveringen recht op aftrek van de hem door de leverancier in rekening gebrachte belasting?"

**Beantwoording van de prejudiciële vragen**

24 Met zijn prejudiciële vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van richtlijn 2006/112 alsmede het evenredigheids-, gelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die in het hoofdgeding ertegen verzetten dat een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw over een goederenlevering wordt geweigerd op grond dat, gelet op de gegevens betreffende de handelingen die in een eerder stadium vóór deze levering zijn verricht, deze levering niet kan worden geacht daadwerkelijk te zijn verricht.

25 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht van de 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 bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 50, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 47, en arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 38).

27 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15; arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 44; arresten van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 25, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 78; arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 48; arrest van 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punt 24, en arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 39).

28 Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting. Bij elke transactie inzake productie of distributie is immers btw verschuldigd, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 54, en arresten Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 49, en Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 40).

29 Bovendien blijkt uit de bewoordingen van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien hij, ten eerste, een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht (zie arrest Centralan Property, reeds aangehaald, punt 52, en arrest van 6 september 2012, Tóth, C-324/11, punt 26).

30 In casu zijn, zo blijkt uit de verwijzingsbeslissing, de partijen die betrokken zijn bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen, te weten Bonik en haar leveranciers, belastingplichtigen in de zin van richtlijn 2006/112.

31 Evenwel kan slechts worden geconcludeerd dat Bonik voor deze goederenleveringen recht op aftrek van de btw heeft, wanneer wordt nagegaan of deze goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en of de goederen door Bonik zijn gebruikt voor haar eigen belaste handelingen.

32 In het kader van de op grond van artikel 267 VWEU ingeleide procedure is het Hof evenwel niet bevoegd om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. Het staat dus aan de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van deze zaak teneinde uit te maken of Bonik voor deze goederenleveringen aanspraak kan maken op het recht op aftrek van de voorbelasting (zie in deze zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53).

33 Wanneer na deze beoordeling blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en deze goederen door Bonik in een later stadium zijn gebruikt voor haar belaste handelingen, kan Bonik het recht op aftrek in beginsel niet worden geweigerd.

34 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat de Bulgaarse belastingdienst niet aanvoert dat Bonik de betrokken goederen bij andere leveranciers dan Favorit stroy en Agro treyd heeft aangekocht, en dat het bewijs bestaat dat rechtstreekse leveringen zijn verricht. De verwijzende rechter duidt er tevens op dat deze dienst niet betwist dat Bonik navolgende leveringen van dezelfde soort goederen als die in het hoofdgeding en voor eenzelfde hoeveelheid heeft verricht.

35 Voorts is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name arresten Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71, en Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 54; arresten van 7 december 2010, R., C-285/09, Jurispr. blz. I-12605, punt 36, en 27 oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, Jurispr. blz. I-10853, punt 50, en arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 41).

36 In deze context heeft het Hof geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht doen kunnen (zie met name reeds aangehaalde arresten Fini H, punt 32; Halifax e.a., punt 68; Kittel en Recolta Recycling, punt 54, en Mahagében en Dávid, punt 41).

37 Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties 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 reeds aangehaalde arresten Fini H, punt 34; Kittel en Recolta Recycling, punt 55, en Mahagében en Dávid, punt 42).

38 Dat is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude. In dat geval is immers niet voldaan aan de objectieve criteria waarop de begrippen goederenlevering en dienstverrichting door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd (zie reeds aangehaalde arresten Halifax e.a., punten 58 en 59, en Kittel en Recolta Recycling, punt 53).

39 Eveneens moet 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 worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kittel en Recolta Recycling, punt 56, en Mahagében en Dávid, punt 46).

40 Derhalve kan de belastingplichtige het recht op aftrek slechts worden geweigerd op voorwaarde dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat deze 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 door de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kittel en Recolta Recycling, punten 56-61, en Mahagében en Dávid, punt 45).

41 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in deze richtlijn vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude uitmaakte (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punten 52 en 55; Kittel en Recolta Recycling, punten 45, 46 en 60, en Mahagében en Dávid, punt 47).

42 Een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid invoeren, zou immers verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 48).

43 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het bijgevolg aan de bevoegde belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 49).

44 Hieruit volgt dat zo de verwijzende rechter voor bewezen acht dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en Bonik deze goederen in een later stadium heeft gebruikt voor haar belaste handelingen, hij vervolgens moet nagaan of de betrokken belastingdienst het bestaan van dergelijke objectieve gegevens heeft aangetoond.

45 Derhalve dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat de artikelen 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die in het hoofdgeding ertegen verzetten dat een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw over een goederenlevering wordt geweigerd op grond dat, gelet op fraude of onregelmatigheden in een eerder of een later stadium van deze levering, deze levering wordt geacht niet daadwerkelijk te zijn verricht, zonder dat aan de hand van objectieve gegevens is aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude die is gepleegd in een eerder of later stadium in de toeleveringsketen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

## Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dienen aldus te worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die in het**

**hoofdgeding ertegen verzetten dat een belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde over een goederenlevering wordt geweigerd op grond dat, gelet op fraude of onregelmatigheden in een eerder of een later stadium van deze levering, deze levering wordt geacht niet daadwerkelijk te zijn verricht, zonder dat aan de hand van objectieve gegevens is aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde die is gepleegd in een eerder of later stadium in de toeleveringsketen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.**

ondertekeningen