BESCHIKKING VAN HET HOF (Vijfde kamer)

9 januari 2023 *

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167, 168 en 178 – Recht op aftrek van voorbelasting – Fraude – Bewijs – Zorgvuldigheidsplicht van de belastingplichtige – Inaanmerkingneming van een schending van de nationale bepalingen inzake de betrokken dienstverrichtingen”

In zaak C-289/22,

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 28 februari 2022, ingekomen bij het Hof op 3 mei 2022, in de procedure

A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „**f.a**.”, in vereffening,

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

geeft

HET HOF (Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om te beslissen bij met redenen omklede beschikking, overeenkomstig artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof,

de navolgende

* Procestaal: Hongaars.

Beschikking

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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), 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 A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.", in vereffening (hierna: „A.T.S. 2003"), en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „afdeling bezwaren") betreffende het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over facturen die in de periode van 1 januari 2009 tot en met 30 september 2013 zijn betaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Gelet op de data van de feiten van het hoofdgeding dient te worden opgemerkt dat richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1), van toepassing vanaf 1 januari 2013, ratione temporis van toepassing is op een aantal van deze feiten. Aangezien de bij deze laatste richtlijn aangebrachte wijzigingen evenwel niet rechtstreeks relevant zijn voor de onderhavige zaak, worden enkel de bepalingen van richtlijn 2006/112 in haar oorspronkelijke versie vermeld.

4 Artikel 167 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

5 Artikel 168 van deze 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;

[…]"

6 Artikel 178 van die richtlijn luidt als volgt:

„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

7 § 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.; 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.”

8 § 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.”

9 § 97, leden 4 en 6, van dit wetboek luidt als volgt:

„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.”

10 § 119 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.) bepaalt in lid 1:

„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).”

11 § 120, onder a), van deze 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”.

12 § 127, lid 1, van die wet bepaalt:

„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

13 A.T.S. 2003 heeft in de periode van 1 januari 2009 tot en met 30 september 2013 diensten op het gebied van beveiliging van onroerend goed en schoonmaakdiensten verricht. Deze diensten werden uitgevoerd door haar werknemers, door onderaannemers en door arbeiders die via een uitzendbureau ter beschikking werden gesteld. Laatstgenoemde werd vervolgens onderaannemer van A.T.S. 2003 en deed daartoe op zijn beurt een beroep op uitzendkrachten.

14 De belastingdienst heeft vastgesteld dat A.T.S. 2003 141 457 000 Hongaarse forint (HUF) (circa 345 155 EUR) aan btw, inkomstenbelasting, socialezekerheidsbijdragen en andere bijdragen verschuldigd was voor de periode tussen december 2010 en september 2013. Voorts heeft de belastingdienst de onderneming een fiscale boete en boeten wegens vertraging opgelegd.

15 Wat de aftrekbare btw betreft, heeft de belastingdienst vastgesteld dat A.T.S. 2003 werd vervolgd wegens belastingfraude, aangezien uit een onderzoek van de afdeling misdaadbestrijding van deze dienst was gebleken dat er sprake was van een keten van fictieve facturering en dat er gebruik werd gemaakt van uitzendbureaus die geen reële economische activiteit uitoefenden en niet voldeden aan de in de nationale wettelijke regeling gestelde voorwaarden om die activiteit uit te oefenen. Gelet op de tijdens dat onderzoek verzamelde gegevens en informatie was de belastingdienst van mening dat A.T.S. 2003 niet alleen niet met de vereiste zorgvuldigheid had gehandeld, maar ook had bijgedragen tot de totstandkoming van een kunstmatig opgezette toeleveringsketen door met name overeenkomsten te sluiten voor de terbeschikkingstelling van arbeidskrachten met ondernemingen die niet over de nodige middelen beschikten om de overeengekomen prestaties te verrichten of die geen reële economische activiteit hadden uitgeoefend. Volgens de belastingdienst waren de door deze ondernemingen uitgereikte facturen in die omstandigheden niet rechtsgeldig.

16 Na een bezwaar tegen de beslissing van de belastingdienst heeft de afdeling bezwaren deze beslissing met betrekking tot de btw bevestigd. A.T.S. 2003 heeft vervolgens beroep ingesteld bij de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter, waarbij zij de haar verweten feiten heeft betwist en in wezen heeft aangevoerd dat zij alle zorgvuldigheid had betracht die redelijkerwijs van haar kon worden verwacht om na te gaan of de betrokken facturen geen verband hielden met fraude.

17 De verwijzende rechter, die opmerkt dat het Hof de bepalingen van richtlijn 2006/112 reeds heeft uitgelegd in talrijke zaken waarbij Hongarije betrokken was, met name in de zaken die aanleiding hebben gegeven tot de beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), en 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674), zet uiteen dat de nationale rechterlijke instanties het Unierecht nog steeds niet eenduidig

uitleggen en toepassen en de beslissingen van het Hof inzake de verdeling van de bewijslast tussen de belastingplichtige en de belastingdienst ook nog steeds verschillend uitleggen. Daarom is de verwijzende rechter van oordeel dat hij, om zijn toezichthoudende taak in de onderhavige zaak te vervullen, aanwijzingen van het Hof nodig heeft omtrent de wijze waarop de door de belastingdienst aangevoerde bewijzen moeten worden beoordeeld.

18 De verwijzende rechter zet uiteen dat in het hoofdgeding moet worden beoordeeld of de door de afdeling bezwaren aangevoerde omstandigheden, namelijk het feit dat de marktdeelnemers die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief waren niet over eigen personeel beschikken en hun fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen, kunnen worden beschouwd als objectieve gegevens die rechtvaardigen dat het recht op aftrek wordt geweigerd, hoewel het Hof reeds heeft geoordeeld dat dergelijke omstandigheden als zodanig geen dergelijke objectieve gegevens uitmaken.

19 Deze rechter preciseert dat hij meer in het bijzonder moet beoordelen of de belastingdienst op basis van die omstandigheden kon vaststellen dat de facturen niet waarheidsgetrouw waren en er dus sprake was van fraude, terwijl, ten eerste, A.T.S. 2003 gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die de nationale wetgeving haar biedt om geen personeel in dienst te nemen en een beroep te doen op uitzendkrachten en op onderaanneming, en, ten tweede, was voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek.

20 De verwijzende rechter vraagt zich met name af of het feit dat de belastingdienst niet erkent dat er een overeenkomst bestaat tussen de belastingplichtige en de opsteller van de factuur en evenmin dat de diensten waarop die factuur betrekking heeft daadwerkelijk werden verricht, terwijl hij wel van de belastingplichtige verlangt dat hij niet alleen zijn directe partner controleert, maar ook alle marktdeelnemers die de toeleveringsketen vormen, in het bijzonder wat de rechtmatigheid van hun activiteiten betreft, geen uitbreiding vormt van de zorgvuldigheidsplicht waarvan de belastingplichtige zich volgens de rechtspraak van het Hof moet kwijten teneinde zich ervan te vergewissen dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt geen deel uitmaakt van btw-fraude.

21 Aangezien de verwijzende rechter betwijfelt of het vereisen van dergelijke controles verenigbaar is met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, vraagt hij zich meer in het bijzonder af of de omstandigheid dat de belastingplichtige constateert dat marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen de regels inzake de betrokken dienstverrichtingen hebben geschonden, zonder dat deze schending van invloed is op de uitvoering van deze diensten, tot de vaststelling kan leiden dat deze belastingplichtige heeft deelgenomen aan btw-fraude en kan meebrengen dat hem het recht op aftrek wordt ontzegd.

22 Volgens deze rechter is de praktijk van de belastingdienst om de rationaliteit van de commerciële beslissingen van belastingplichtigen in twijfel te trekken, zonder rekening te houden met hun contractvrijheid en de specifieke aard van het economische leven, problematisch. Hij betwijfelt in dit verband of het recht op aftrek kan worden geacht oneigenlijk te zijn uitgeoefend te zijn en dus als fraude kan worden aangemerkt wanneer de belastingplichtige dit recht uitoefent in het kader van een constructie die hem in staat stelt zijn kosten, met inbegrip van de btw-kosten, te verlagen.

23 Volgens de verwijzende rechter rijst tevens de vraag of de belastingdienst, gelet op het feit dat ketenfraude bij uitzendarbeid wijdverbreid is, verplicht is per geval de bestanddelen van de belastingfraude te specificeren en te bewijzen dat deze fraude heeft plaatsgevonden.

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

„1) Moeten artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst ten aanzien van een lid van een toeleveringsketen een schending vaststelt van de bijzondere regels inzake leveringen die zijn opgenomen in de met de belastingplichtige gesloten overeenkomst of in de tussen de leden van de keten gesloten overeenkomsten, dan wel een schending van enige andere regel, een dergelijke inbreuk op zich als objectieve omstandigheid volstaat om belastingfraude vast te stellen, ook al zijn de activiteiten van de leden van de keten in alle opzichten wettig, of moet de belastingdienst ook in dat geval specificeren waaruit de belastingfraude bestaat en door welke leden van de keten en door middel van welke handeling zij is begaan? Moet de belastingdienst, wanneer niet-nakoming wordt vastgesteld, het causale verband onderzoeken tussen de niet-nakoming van de wettelijke en bestuursrechtelijke verplichtingen die de economische activiteit regelen en het recht van de belastingplichtige op aftrek van de btw, en kan hij alleen wanneer een dergelijk verband wordt vastgesteld, het recht van de belastingplichtige op aftrek van de btw weigeren?

2) Kan de belastingplichtige gelet op voornoemde artikelen van [richtlijn 2006/112], het in artikel 47 van het [Handvest] als algemeen rechtsbeginsel verankerde recht op een eerlijk proces en de fundamentele beginselen van evenredigheid en rechtszekerheid, in het kader van zijn algemene toezichtsplicht worden verplicht om na te gaan of de hoger in de bedrijfskolom gelegen leden van de keten de verplichtingen hebben nageleefd die zijn neergelegd in bijzondere regels voor het verrichten van gefactureerde diensten, alsook de op hen toepasselijke voorwaarden voor de rechtmatige uitoefening van hun activiteiten? Zo ja, is dit dan een blijvende verplichting voor de belastingplichtige voor de duur van de rechtsbetrekking en, indien dat niet het geval is, hoe vaak moet aan die verplichting dan worden voldaan?

3) Moeten artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat, wanneer de belastingplichtige vaststelt dat enig hoger in de bedrijfskolom gelegen lid van de keten zijn verplichtingen niet is nagekomen, voor de belastingplichtige de verplichting ontstaat om zijn recht op aftrek van de aan hem doorberekende btw in dat geval niet uit te oefenen, en hij, wanneer hij dit niet doet, belastingfraude begaat?

4) Moeten voornoemde artikelen van [richtlijn 2006/112] gelet op het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst bij het onderzoek en de kwalificatie van het frauduleuze karakter van de keten, alsmede bij de vaststelling van de relevante feiten en de beoordeling van het bewijsmateriaal ter ondersteuning daarvan, niet voorbij mag gaan aan de bepalingen van de bijzondere regels inzake de gefactureerde diensten, in het bijzonder de regels inzake de rechten en verplichtingen van partijen?

5) Staan de genoemde artikelen van [richtlijn 2006/112], het in artikel 47 van het Handvest als algemeen rechtsbeginsel verankerde recht op een eerlijk proces en het fundamentele rechtszekerheidsbeginsel in de weg aan een praktijk van de belastingdienst die erin bestaat dat de belastingdienst na een controle van het recht op aftrek met betrekking tot een economische handeling die is verricht in de vorm van een dienstverrichting, het daadwerkelijke bestaan van die economische handeling, gestaafd door facturen, contracten

en andere boekhoudkundige documenten, kan weerleggen op basis van de vaststellingen van de controle-instantie tijdens de controle, de verklaringen die de gecontroleerde personen tijdens de controle hebben afgelegd en de getuigenverklaringen van uitzendkrachten over wat zij denken van hun arbeidsverhouding, hoe zij deze juridisch kwalificeren en wie zij als hun werkgever beschouwen?

6) Zijn voornoemde artikelen van de richtlijn, het in artikel 47 van het Handvest als algemeen rechtsbeginsel verankerde recht op een eerlijk proces en het fundamentele rechtszekerheidsbeginsel verenigbaar met de praktijk van de belastingdienst die erin bestaat dat de belastingdienst de keuze van een belastingplichtige om zijn economische activiteit te verrichten op een wijze die hem in staat stelt zijn kosten zoveel mogelijk te beperken, kwalificeert als een oneigenlijke uitoefening van het recht, en op die grond zijn recht uitoefent om overeenkomsten aldus te herkwalificeren dat er een overeenkomst tot stand komt tussen partijen die voordien niet contractueel gebonden waren?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

25 Krachtens artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering kan het Hof in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen, met name wanneer het antwoord op een gestelde prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of over het antwoord op een prejudiciële vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan.

26 In casu kunnen de antwoorden op de vragen van de verwijzende rechter duidelijk uit de rechtspraak worden afgeleid.

27 Het is juist dat de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wijst op aanhoudende verschillen in de manier waarop de nationale rechterlijke instanties het Unierecht uitleggen en toepassen en in hun interpretatie van de beslissingen van het Hof inzake de bewijslast van het bestaan van btw-fraude en de deelname van de belastingplichtige aan een dergelijke fraude, welk bewijs moet worden geleverd om hem het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen. De verwijzende rechter wijst er in dit verband met name op dat de beslissingen die hij heeft gewezen naar aanleiding van de beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), en 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674), zijn vernietigd door de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije), en overweegt dat hij, gelet op de uiteenlopende uitleggingen van laatstgenoemde beschikking, zijn prejudiciële vragen concreter moet formuleren met betrekking tot de beoordeling van het door de belastingdienst aangevoerde bewijsmateriaal, teneinde de mogelijkheid van uiteenlopende uitleggingen te beperken.

28 Evenwel moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter niet nader ingaat op de door hem aangehaalde verschillen in uitlegging van het Unierecht of van de beslissingen van het Hof en dat uit zijn uiteenzetting blijkt dat deze verschillen veeleer betrekking lijken te hebben op de beoordeling van het bewijs in de gegeven omstandigheden.

29 In die omstandigheden zij eraan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen. Het Hof is niet bevoegd om rechtsregels toe te

passen op een bepaalde situatie, aangezien artikel 267 VWEU het Hof enkel de bevoegdheid verleent om zich uit te spreken over de uitlegging van de Verdragen en de handelingen van de instellingen van de Unie (arrest van 16 juni 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In dit verband wordt in de punten 8 en 11 van de Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (PB 2019, C 380, blz. 1) in herinnering gebracht dat het verzoek om een prejudiciële beslissing geen betrekking mag hebben op feitelijke vragen die in het kader van het hoofdgeding worden opgeworpen en dat het Hof het Unierecht niet zelf toepast op dit geding.

31 Hooguit kan het Hof in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU en in een geest van samenwerking met de nationale rechterlijke instanties de verwijzende rechter de aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht (zie in die zin arresten van 1 juli 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punt 30, en 10 februari 2022, HR Rail, C-485/20, EU:C:2022:85, punt 46).

32 Wat de btw betreft, volgt hieruit dat wanneer een belastingplichtige het recht op aftrek wordt geweigerd op grond van fraude, het aan de nationale rechterlijke instanties staat om na te gaan of de belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat de belastingplichtige 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 (zie in die zin beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 57, en arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In dit verband heeft het Hof bij de uitlegging van richtlijn 2006/112 reeds herhaaldelijk herinnerd aan de uit deze richtlijn voortvloeiende beginselen inzake de bewijslast en heeft het aanwijzingen gegeven voor de beoordeling van de relevantie van bepaalde feitelijke elementen. Het Hof heeft dat onder meer gedaan in de beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), en 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674), en in het arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), in antwoord op vragen van de verwijzende rechter die sterk lijken op de vragen welke deze rechter in de onderhavige zaak stelt.

34 Het Hof stelt dan ook vast dat deze rechter reeds vóór de indiening van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over de uitleggingselementen en over een groot deel van de aanwijzingen beschikte die hem in staat hadden moeten stellen het geschil in het hoofdgeding op te lossen. Voor het overige is het Hof van oordeel dat over de gevraagde aanwijzingen redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan.

35 Bijgevolg dient artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof in de onderhavige zaak te worden toegepast.

36 Aangezien de verwijzende rechter niet heeft uiteengezet waarom hij het Hof vragen heeft gesteld over de uitlegging van artikel 47 van het Handvest en van het rechtszekerheidsbeginsel, voldoen de tweede, de vierde, de vijfde en de zesde vraag in dit verband bovendien niet aan de vereisten van artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering, zodat zij, voor zover zij betrekking hebben op deze bepaling van het Handvest of dit beginsel, niet-ontvankelijk zijn.

Zesde vraag

37 Met zijn zesde 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 in de weg staat aan een nationale praktijk die erin bestaat de keuze van een belastingplichtige om een economische activiteit uit te oefenen in de vorm die hem in staat stelt zijn economische kosten te verminderen, te kwalificeren als „een oneigenlijke uitoefening van een recht", en hem op die grond het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren.

38 Aangezien de verwijzende rechter de in zijn vraag bedoelde hypothese heeft toegelicht door te verwijzen naar een eventueel rechtsmisbruik, zij eraan herinnerd dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door deze richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd en dat het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw geldt, het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 70 en 71, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35).

39 Voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied moeten de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, er evenwel toe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en moet bovendien uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 36).

40 Met betrekking tot de vraag of het wezenlijke doel van een handeling enkel bestaat in het verkrijgen van dat belastingvoordeel, zij eraan herinnerd dat het Hof inzake btw reeds heeft geoordeeld dat wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij niet verplicht is de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd, maar integendeel het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft. Een belastingplichtige is namelijk in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 42).

41 Zoals het Hof nog in herinnering heeft gebracht in punt 41 van de beschikking van 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674), verbiedt het beginsel van het verbod van misbruik dus alleen zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelstellingen van richtlijn 2006/112.

42 Gelet op deze overwegingen moet op de zesde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan een nationale praktijk die erin bestaat de keuze van een belastingplichtige om een economische activiteit uit te oefenen in de vorm die hem in staat stelt zijn economische kosten te verminderen, te kwalificeren als „een oneigenlijke uitoefening van een recht", en hem op die grond het recht op aftrek van voorbelasting te

weigeren, wanneer niet is aangetoond dat er sprake is van een zuiver kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen – of op zijn minst in wezen – bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelstellingen van deze richtlijn.

Vijfde vraag

43 Gelet op de in het verzoek om een prejudiciële beslissing uiteengezette feiten dient te worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn vijfde vraag, die in de tweede plaats moet worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw over een dienstverrichting weigert uit hoofde van vaststellingen die voortvloeien uit getuigenverklaringen in het licht waarvan de belastingdienst het bestaan van deze dienstverrichting ter discussie heeft gesteld of van mening was dat deze deel uitmaakte van btw-fraude.

44 Er zij aan herinnerd dat het recht op btw-aftrek afhankelijk is gesteld van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten.

45 Wat de materiële voorwaarden of vereisten betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van deze 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.

46 Deze tweede materiële voorwaarde of dit tweede vereiste voor het recht op aftrek impliceert dat 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 moeten worden verricht overeenkomstig de nationale bewijsregels door alle gegevens en feiten van het concrete geval globaal te beoordelen (beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 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 richtlijn 2006/112 dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en 238 tot en met 240 van die richtlijn opgestelde factuur (beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Het Hof heeft met betrekking tot de bewijslast ook gepreciseerd dat het aan de belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrek van de btw staat om te bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet. De belastingplichtige is dus gehouden om met objectieve bewijzen aan te tonen dat in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen aan hem zijn geleverd of diensten voor hem zijn verricht ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen, en dat hij daarover daadwerkelijk btw heeft voldaan (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Bovendien heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het feit dat de betrokken dienst niet daadwerkelijk is verricht door de op de facturen vermelde leverancier, met name omdat hij niet over het nodige personeel, materieel en vermogen zou beschikken, op zich niet volstaat om het

recht op aftrek uit te sluiten, aangezien dat feit het gevolg kan zijn van het feit dat de leverancier gegevens versluiert of gewoon een beroep doet op onderaannemers (zie in die zin beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Hieruit volgt dat wanneer, zoals de verwijzende rechter aangeeft, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichtingen daadwerkelijk zijn verricht en zij door A.T.S. 2003 in een later stadium zijn gebruikt voor haar belaste handelingen, het recht op aftrek haar in beginsel niet kan worden geweigerd (zie naar analogie beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Zelfs indien aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan, staat het evenwel aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat op dit recht aanspraak 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).

52 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 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 door de leverancier of een andere ondernemer die actief was in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het 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 belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 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).

55 Uit de in de punten 52 tot en met 54 van de onderhavige beschikking in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat het recht op aftrek een belastingplichtige slechts kan worden ontzegd indien, na een algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het geval overeenkomstig de in het nationale recht voorziene bewijsregels, 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. Dit 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).

56 In de onderhavige zaak blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de belastingdienst van mening was dat A.T.S. 2003 en andere marktdeelnemers een keten van fictieve facturering hadden opgezet door gebruik te maken van fictieve uitzendarbeid en valse facturen voor onderaanneming, teneinde onder meer hun btw-verplichtingen te verminderen. Deze belastingdienst heeft vastgesteld dat uit de verklaringen van de in het kader van een strafrechtelijk onderzoek ondervraagde personen en van de ter beschikking gestelde werknemers bleek dat de betrokken uitzendbureaus geen reële economische activiteit uitoefenden. Dergelijke feiten, die fraude vormen indien zij overeenkomstig de bewijsregels van het nationale recht zijn vastgesteld, kunnen rechtvaardigen dat het recht op btw-aftrek wordt geweigerd.

57 Het feit dat de keten van handelingen die tot deze dienstverrichtingen heeft geleid, economisch gezien irrationeel of niet redelijkerwijs gerechtvaardigd is, kan daarentegen op zich niet als fraude worden aangemerkt (zie in die zin beschikkingen van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 63, en 3 september 2020, Crewprint, C-611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674, punt 42).

58 Gelet op een en ander dient op de vijfde vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw over een dienstverrichting weigert uit hoofde van vaststellingen die voortvloeien uit getuigenverklaringen in het licht waarvan de belastingdienst het bestaan van deze dienstverrichting ter discussie heeft gesteld of van mening was dat deze deel uitmaakte van btw-fraude, indien, in het eerste geval, door de belastingplichtige niet wordt aangetoond dat de dienst daadwerkelijk is verricht, of indien, in het tweede geval, door de belastingdienst overeenkomstig de nationale bewijsregels wordt aangetoond dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude.

Eerste en vierde vraag

59 Met zijn eerste en zijn vierde vraag, die samen en in de derde plaats moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek ontzegt op grond dat het feit dat deze belastingplichtige, of andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen, de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen hebben geschonden, volstaat als bewijs om btw-fraude vast te stellen, zonder dat vaststaat dat er een verband bestaat tussen deze schending en het recht op btw-aftrek.

60 In deze context vraagt deze rechter in wezen ook of het aan de belastingdienst staat om de bestanddelen van de fraude te omschrijven en de daders van deze fraude en hun respectieve handelingen te identificeren.

61 Vastgesteld moet worden dat de schending van de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen, door de belastingplichtige of een andere marktdeelnemer in de toeleveringsketen, op zich geen element vormt op basis waarvan kan worden aangetoond dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of aan een dergelijke fraude heeft deelgenomen. Een

dergelijke schending kan echter naargelang van de feitelijke omstandigheden van het geval een van de aanwijzingen vormen voor het bestaan van btw-fraude en een bewijselement dat bij de algehele beoordeling van deze omstandigheden in aanmerking kan worden genomen om aan te tonen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of om aan te tonen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van die fraude (zie in die zin arresten van 3 oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punt 41, en 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punt 58).

62 Bovendien staat het aan de belastingdienst, op wie de bewijslast rust, om de bestanddelen van btw-fraude te omschrijven, het bewijs van frauduleuze handelingen te leveren en aan te tonen dat de belastingplichtige de fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van die fraude. Een dergelijk vereiste betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat is vastgesteld wie allemaal bij deze fraude betrokken is 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).

63 Gelet op een en ander moet op de eerste en de vierde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat:

– zij eraan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek ontzegt op grond dat het feit dat deze belastingplichtige, of andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen, de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen hebben geschonden, volstaat als bewijs om btw-fraude vast te stellen, zonder dat vaststaat dat er een verband bestaat tussen deze schending en het recht op btw-aftrek;

– een dergelijke schending echter naargelang van de feitelijke omstandigheden van het geval een van de aanwijzingen kan vormen voor het bestaan van een dergelijke fraude en een bewijselement dat bij de algehele beoordeling van al deze omstandigheden in aanmerking kan worden genomen om aan te tonen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of om aan te tonen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van die fraude;

– het aan de belastingdienst staat om de bestanddelen van de btw-fraude te omschrijven, het bewijs van frauduleuze handelingen te leveren en aan te tonen dat de belastingplichtige de fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van die fraude;

– dit vereiste niet noodzakelijkerwijs betekent dat is vastgesteld wie allemaal bij de fraude betrokken is en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.

Tweede en derde vraag

64 Met zijn tweede en zijn derde vraag, die samen en als laatste moeten 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 het aan de belastingplichtige staat om

na te gaan of de leverancier en de andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen en de andere nationale regels die op hun activiteiten van toepassing zijn, in acht hebben genomen.

65 Uit de in punt 52 van de onderhavige beschikking in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat het recht op aftrek moet worden geweigerd 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 door de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen.

66 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 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).

67 Het Hof heeft verduidelijkt dat, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, een bedachtzame marktdeelnemer er naargelang de omstandigheden van het geval toe verplicht kan zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60; beschikkingen van 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).

68 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).

69 Het Hof heeft in het bijzonder reeds 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 bij 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].

70 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 op het moment van aankoop 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 (arrest van 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punt 52).

71 Wat de naleving van de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen betreft, moet worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit punt 61 van de onderhavige beschikking, schending van dergelijke regels naargelang van de feitelijke omstandigheden van het geval een van de aanwijzingen kan vormen voor het bestaan van btw-fraude en een bewijselement dat bij de algehele beoordeling van al deze omstandigheden in aanmerking kan worden genomen om aan te tonen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of om aan te tonen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van die fraude. Hetzelfde geldt voor de schending van de andere nationale regels die van toepassing zijn op de uitoefening van de activiteiten van de leverancier en van de andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen.

72 Uit al het voorgaande volgt dat van de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, niet kan worden verlangd dat hij op het moment van aankoop of later nagaat of de leverancier en de andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen, de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen en de andere nationale regels die op hun activiteiten van toepassing zijn, in acht hebben genomen. Wanneer er aanwijzingen zijn die voortvloeien uit de schending van deze regels en die bij de belastingplichtige op het moment van de aankoop twijfel kunnen doen rijzen over het bestaan van onregelmatigheden of fraude, kan van deze belastingplichtige evenwel worden verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht en dat hij de maatregelen neemt die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat hij door deze aankoop niet betrokken raakt bij een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude.

73 Bijgevolg moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het in beginsel niet aan de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, staat om na te gaan of de leverancier en de andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen en de andere nationale regels die op hun activiteiten van toepassing zijn, in acht hebben genomen. Wanneer er aanwijzingen zijn die voortvloeien uit de schending van deze regels en die bij de belastingplichtige op het moment van de aankoop twijfel kunnen doen rijzen over het bestaan van onregelmatigheden of fraude, kan van deze belastingplichtige evenwel worden verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht en dat hij de maatregelen neemt die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat hij door deze aankoop niet betrokken raakt bij een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude.

Kosten

74 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Vijfde 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 in de weg staat aan een nationale praktijk die erin bestaat de keuze van een belastingplichtige om een economische activiteit uit te oefenen in de vorm die hem in staat stelt zijn economische kosten te verminderen, te kwalificeren als „een oneigenlijke uitoefening van een recht", en hem op die grond het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren, wanneer niet is aangetoond dat er sprake is van een zuiver kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen – of op zijn minst in wezen – bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelstellingen van deze richtlijn.

2) **Richtlijn 2006/112**

moet aldus worden uitgelegd dat

zij er niet aan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over een dienstverrichting weigert uit hoofde van vaststellingen die voortvloeien uit getuigenverklaringen in het licht waarvan de belastingdienst het bestaan van deze dienstverrichting ter discussie heeft gesteld of van mening was dat deze deel uitmaakte van btw-fraude, indien, in het eerste geval, door de belastingplichtige niet wordt aangetoond dat de dienst daadwerkelijk is verricht, of indien, in het tweede geval, door de belastingdienst overeenkomstig de nationale bewijsregels wordt aangetoond dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude.

3) **Richtlijn 2006/112**

moet aldus worden uitgelegd dat

– **zij eraan in de weg staat dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek ontzegt op grond dat het feit dat deze belastingplichtige, of andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen, de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen hebben geschonden, volstaat als bewijs om fraude inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) vast te stellen, zonder dat vaststaat dat er een verband bestaat tussen deze schending en het recht op btw-aftrek;**

– **een dergelijke schending echter naargelang van de feitelijke omstandigheden van het geval een van de aanwijzingen kan vormen voor het bestaan van een dergelijke fraude en een bewijselement dat bij de algehele beoordeling van al deze omstandigheden in aanmerking kan worden genomen om aan te tonen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of om aan te tonen dat**

deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van die fraude;

– **het aan de belastingdienst staat om de bestanddelen van de btw-fraude te omschrijven, het bewijs van frauduleuze handelingen te leveren en aan te tonen dat de belastingplichtige de fraude heeft gepleegd of er actief aan heeft deelgenomen, of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van die fraude;**

– **dit vereiste niet noodzakelijkerwijs betekent dat is vastgesteld wie allemaal bij de fraude betrokken is en welke respectieve handelingen zij hebben verricht.**

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

moet aldus worden uitgelegd dat

het in beginsel niet aan de belastingplichtige die het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wenst uit te oefenen, staat om na te gaan of de leverancier en de andere marktdeelnemers in een eerder stadium van de toeleveringsketen de nationale regels inzake de betrokken dienstverrichtingen en de andere nationale regels die op hun activiteiten van toepassing zijn, in acht hebben genomen. Wanneer er aanwijzingen zijn die voortvloeien uit de schending van deze regels en die bij de belastingplichtige op het moment van de aankoop twijfel kunnen doen rijzen over het bestaan van onregelmatigheden of fraude, kan van deze belastingplichtige evenwel worden verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht en dat hij de maatregelen neemt die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat hij door deze aankoop niet betrokken raakt bij een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude.

ondertekeningen