ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 september 2012*

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 9 — Begrip ‚belastingplichtige' — Recht op aftrek — Weigering — Beginsel van fiscale neutraliteit — Opsteller van factuur die in register van eenmansondernemers is geschrapt — Opsteller van factuur die verplichting tot aanmelding van zijn werknemers bij belastingdienst niet nakomt — Verplichting voor belastingplichtige om zich te vergewissen van rechtmatig gedrag van opsteller van factuur jegens belastingdienst"

In zaak C-324/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Legfelsőbb Bíróság (Hongarije) bij beslissing van 21 april 2011, ingekomen bij het Hof op 29 juni 2011, in de procedure

Gábor Tóth

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— G. Tóth, vertegenwoordigd door G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door V. Bottka en A. Sipos als gemachtigden,

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

het navolgende

* Procestaal: Hongaars.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen G. Tóth en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (voor Noord-Hongarije bevoegde regionale belastingdirectie, ressorterend onder de nationale belasting- en douanedienst), rechtsopvolger van Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (plaatselijke belastingdienst ressorterend onder de voor Noord-Hongarije bevoegde belastingdienst, die op zijn beurt ressorteert onder de administratie van belastingen en fiscale controle), over de weigering van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die als voorbelasting is voldaan over als verdacht beschouwde handelingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

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

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

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

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. [...]"

5 Artikel 167 van diezelfde richtlijn, dat deel uitmaakt van titel X „Aftrek", hoofdstuk 1 „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

6 Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze is gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

7 Artikel 178 van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van dezelfde titel X, hoofdstuk 4 „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", luidt:

„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;

[...]”

8 Ingevolge artikel 213, lid 1, eerste alinea, van diezelfde richtlijn, dat valt onder titel XI „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, hoofdstuk 2 „Identificatie”, moet iedere belastingplichtige opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

9 Artikel 220, punt 1, van richtlijn 2006/112, dat behoort tot deze titel XI, hoofdstuk 3 „Facturering”, bepaalt dat iedere belastingplichtige ervoor zorgt dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde een factuur wordt uitgereikt voor de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

10 In artikel 226 van richtlijn 2006/112 wordt opgesomd welke vermeldingen alleen voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen verplicht zijn, onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn.

11 Artikel 273 van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van diezelfde titel XI, hoofdstuk 7 „Diverse bepalingen”, 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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Hongaars recht

12 Artikel 32, lid 1, sub a, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128; hierna: „btw-wet”) bepaalt dat een belastingplichtige gerechtigd is van het door hem verschuldigde belastingbedrag het belastingbedrag af te trekken dat hem door een andere belastingplichtige in rekening is gebracht voor een goederenlevering of dienst.

13 Volgens artikel 35, lid 1, sub a, van deze wet kan de belastingplichtige, tenzij in de btw-wet anders is bepaald, zijn recht op aftrek slechts uitoefenen indien hij beschikt over authentieke documenten tot staving van het door hem betaalde bedrag aan voorbelasting. Als zodanig gelden op naam van de belastingplichtige uitgereikte facturen, vereenvoudigde facturen en als factuur dienstdoende documenten.

14 Artikel 44, lid 5, van de btw-wet luidt:

„De opsteller van de (vereenvoudigde) factuur is verantwoordelijk voor de authenticiteit van de daarop vermelde gegevens. Aan de fiscale rechten van de op het bewijsstuk als afnemer vermelde belastingplichtige mag geen afbreuk worden gedaan indien deze ten aanzien van het belastbare feit, rekening houdend met de omstandigheden waarin de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 In 2007 heeft Tóth voor belastingplichtigen bouwactiviteiten verricht en daartoe ten dele een beroep gedaan op onderaannemers, waaronder L., een eenmansondernemer. In de contracten die L. en Tóth daartoe sloten, was voorzien in de verplichting voor de onderaannemer om een bouwlogboek bij te houden en een bewijs van uitvoering van de bouwwerkzaamheden op te stellen. Volgens het bouwlogboek stelde L. acht tot veertien personen tewerk op de bouwplaats. Het bewijs van uitvoering van de bouwwerkzaamheden werd overhandigd bij oplevering van de werken door Tóth aan zijn afnemers. Voor de betrokken bouwwerkzaamheden heeft L. 20 facturen uitgereikt die Tóth heeft aanvaard en in zijn boekhouding en belastingaangiften opgevoerd. Tóth stelt dat hij de facturen in contanten heeft betaald.

16 Vanaf 2003 is L. zijn fiscale verplichtingen niet meer nagekomen. Hij had evenmin bij de belastingdienst gemeld dat hij vaste of tijdelijke werknemers in dienst had. Bij definitieve beslissing van 20 juni 2007 heeft de bevoegde gemeentelijke instantie de vergunning van de eenmansondernemer L. ingetrokken.

17 De belastingdienst heeft voor 2007 een bedrag van 5 600 000 HUF aan bijkomende btw van Tóth nagevorderd op grond dat de op de door L. uitgereikte facturen vermelde btw niet aftrekbaar was doordat L. vanaf 20 juni 2007 niet langer een belastingplichtige was en vanaf die datum dus niet langer rechtsgeldige facturen kon opstellen. Bovendien was een deel van de door L. uitgereikte facturen gedateerd van vóór de aankoop van het facturenblok waaruit zij waren gescheurd, te weten 7 september 2007. Ten slotte had Tóth nagelaten zich te vergewissen van de hoedanigheid waarin de personen die de werkzaamheden hadden uitgevoerd, zich op de bouwplaats bevonden.

18 Nadat Tóth tegen deze beslissing bezwaar had gemaakt, heeft verweerder in het hoofdgeding deze beslissing op 8 januari 2010 bevestigd. Verweerder in het hoofdgeding was immers van oordeel dat L. op het tijdstip waarop 16 van de 20 facturen werden uitgereikt, niet langer een belastingplichtige was en dus niet langer ertoe gerechtigd was de belasting door te berekenen. De omstandigheid dat zijn fiscaal identificatienummer in het betrokken jaar nog niet in het register van de belastingdienst was doorgehaald, is in dat opzicht niet van belang.

19 Nógrád megyei bíróság (provinciale rechtbank te Nógrád) heeft bij beslissing van 9 juni 2010 het beroep dat Tóth had ingesteld tegen de beslissing van verweerder in het hoofdgeding, verworpen op grond dat L. met ingang van 20 juni 2007 niet langer een belastingplichtige was en daardoor niet langer ertoe gerechtigd was de btw door te berekenen. Met betrekking tot de facturen die L. vóór die datum had uitgereikt, heeft deze rechterlijke instantie vastgesteld dat L. niet over aangemelde of tijdelijke werknemers beschikte, zodat niet was bewezen dat de betrokken werkzaamheden wel degelijk door hemzelf waren uitgevoerd. Bovendien was Tóth niet nagegaan of de op de factuur vermelde dienst daadwerkelijk was verricht door de opsteller van de factuur, en of de personen die op de bouwplaats hadden gewerkt, door L. aangeworven werknemers of uitzendkrachten waren.

20 Tóth heeft bij de verwijzende rechter beroep in cassatie ingesteld tegen de beslissing van Nógrád megyei bíróság. De verwijzende rechter betwijfelt of het recht op aftrek kan worden beperkt op grond dat de opsteller van de factuur in het ondernemersregister is doorgehaald. Bovendien vraagt de verwijzende rechter zich af of kan worden aangenomen dat Tóth wist of behoorde te weten dat hij betrokken was bij btw-fraude in de zin van punt 59 van het arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161), doordat hij niet de moeite heeft genomen om na te gaan of tussen de opsteller van de factuur en de personen die de bouwwerkzaamheden hebben verricht, een rechtsverhouding bestond.

21 Van oordeel dat voor de beslechting van het hoofdgeding uitlegging van het Unierecht noodzakelijk is, heeft Legfelsőbb Bíróság (hooggerechtshof) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is de uitlegging van het recht volgens welke de geadresseerde van een factuur zijn recht op aftrek niet kan uitoefenen wanneer de vergunning van de eenmansondernemer die de factuur heeft uitgereikt, vóór de uitvoering van de overeenkomst of het uitreiken van de factuur door de gemeentelijke instantie is ingetrokken, in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit (artikel 9 van richtlijn [2006/112])?

2) Kan het feit dat de eenmansondernemer die de factuur heeft uitgereikt de door hem tewerkgestelde werknemers niet heeft aangemeld (‚zwartwerk') en dat de belastingdienst om die reden heeft vastgesteld dat ‚hij geen aangemelde werknemers heeft', gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, tot gevolg hebben dat de geadresseerde van de factuur zijn recht op aftrek niet kan uitoefenen?

3) Moet worden geoordeeld dat de geadresseerde van de factuur onzorgvuldig is geweest wanneer hij niet is nagegaan of tussen de op de bouwplaats werkende werknemers en de opsteller van de factuur een rechtsbetrekking bestond, dan wel of laatstgenoemde had voldaan aan zijn fiscale verplichtingen tot aanmelding of andere verplichtingen ten aanzien van die werknemers? Moet worden geoordeeld dat dit gedrag een objectief feit is waaruit blijkt dat de geadresseerde van de factuur wist of had moeten weten dat hij bij btw-fraude betrokken was?

4) Kan de nationale rechter, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, rekening houden met de genoemde omstandigheden wanneer hij op basis van zijn algemene beoordeling tot de conclusie komt dat de economische handeling niet tussen de op de factuur vermelde personen heeft plaatsgevonden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de btw die is voldaan of verschuldigd over voor hem verrichte diensten, op grond dat de vergunning van eenmansondernemer van de opsteller van de factuur is ingetrokken voordat deze de betrokken dienst heeft verricht of de daarmee overeenstemmende factuur heeft uitgereikt.

23 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arresten van 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punt 28; 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 14, en 21 juli 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 37).

24 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, 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 met name arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en reeds aangehaalde arresten Kittel en Recolta Recycling, punt 47, en Mahagében en Dávid, punt 38).

25 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 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 met name reeds aangehaald arrest Gabalfrisa e.a., punt 44; arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 78, en reeds aangehaald arrest Mahagében en Dávid, punt 39).

26 Met betrekking tot de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het recht op aftrek ontstaat, blijkt uit artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 dat de goederenleveringen of diensten waarvoor op dit recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium moeten zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige moeten zijn verricht.

27 Blijkens de verwijzingsbeslissing zijn in het hoofdgeding de betrokken diensten door verzoeker in het hoofdgeding in een later stadium gebruikt voor zijn belaste handelingen.

28 Met betrekking tot de hoedanigheid van belastingplichtige van de opsteller van de factuur voor deze diensten, zij eraan herinnerd dat dit begrip wordt gedefinieerd in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

29 Ingevolge de eerste alinea van deze bepaling wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Overeenkomstig de tweede alinea van deze bepaling worden als „economische activiteit” beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.

30 Het begrip „belastingplichtige” wordt aldus ruim gedefinieerd aan de hand van feitelijke omstandigheden. Uit dat artikel 9, lid 1, blijkt evenwel niet dat de hoedanigheid van belastingplichtige afhangt van een machtiging of vergunning die de administratie moet verlenen voor de uitoefening van een economische activiteit.

31 Artikel 213, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt weliswaar dat iedere belastingplichtige opgave moet doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige. Hoewel deze opgave belangrijk is voor de goede werking van het btw-stelsel, kan zij geen bijkomende voorwaarde vormen waaraan moet zijn voldaan opdat een persoon als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn wordt beschouwd, aangezien dat artikel 213 deel uitmaakt van titel XI, hoofdstuk 2 „Identificatie”, van deze richtlijn.

32 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat een eventuele niet-nakoming door de dienstverrichter van de verplichting opgave te doen van het begin van zijn belastbare activiteit geen afbreuk kan doen aan het recht van de ontvanger van de verrichte diensten om de erover voldane btw in aftrek te brengen. Deze ontvanger heeft dus het recht op aftrek, ook al is de dienstverrichter een belastingplichtige die niet voor btw-doeleinden is geregistreerd, wanneer de voor deze diensten uitgereikte facturen alle door artikel 226 van richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de opsteller van deze facturen en van de aard van de verrichte diensten (zie arrest van 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punten 33, 36 en 38).

33 Hieruit volgt dat de belastingdienst het recht op aftrek niet kan weigeren op grond dat de opsteller van de factuur niet langer een vergunning van eenmansondernemer heeft en dus niet langer gerechtigd is zijn btw-identificatienummer te gebruiken, wanneer deze factuur alle door artikel 226 van richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevat.

34 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de btw die voldaan of verschuldigd is over voor hem verrichte diensten, enkel op grond dat de vergunning van eenmansondernemer van de opsteller van de factuur is ingetrokken alvorens hij de betrokken diensten heeft verricht of de daarmee overeenstemmende factuur heeft uitgereikt, wanneer deze factuur alle door artikel 226 van deze richtlijn vereiste gegevens bevat, inzonderheid die welke noodzakelijk zijn voor de identificatie van de opsteller van deze factuur en van de aard van de verrichte diensten.

Tweede vraag

35 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de btw die voldaan of verschuldigd is over voor hem verrichte diensten, op grond dat de opsteller van de voor deze diensten uitgereikte factuur de door hem tewerkgestelde werknemers niet heeft aangemeld.

36 Deze vraag, waarin het gaat om een dienstverrichter die zich onrechtmatig heeft gedragen doordat hij de door hem tewerkgestelde werknemers niet heeft aangemeld zodat zij de betrokken diensten hebben verricht zonder dat hun arbeid werd opgegeven, ziet op een situatie die vergelijkbaar is met die waarover het ging in het hoofdgeding in zaak C-142/11, die heeft geleid tot het arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald.

37 In dat arrest heeft het Hof zich gebaseerd op de beginselen inzake het recht op aftrek alsmede op de rechtspraak inzake de weigering van het voordeel van rechten waarop aanspraak wordt gemaakt voor het plegen van fraude of misbruik (zie arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punten 37-42 en 46-48).

38 Op deze basis heeft het Hof geconcludeerd dat richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw weigert op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten onregelmatigheden heeft begaan, zonder dat deze belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was (zie arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 50).

39 Derhalve dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de btw die voldaan of verschuldigd is over voor hem verrichte diensten op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten de door hem tewerkgestelde werknemers niet heeft aangemeld, zonder dat deze belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat deze belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

Derde vraag

40 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de belastingplichtige niet is nagegaan of tussen de op de bouwplaats tewerkgestelde werknemers en de opsteller van de factuur een rechtsverhouding bestond en of deze opsteller deze werknemers had aangemeld, een objectieve omstandigheid vormt op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat de geadresseerde van de factuur wist of behoorde te weten dat hij betrokken was bij btw-fraude.

41 In deze vraag gaat het om een situatie die vergelijkbaar is met die in het hoofdgeding in zaak C-80/11, die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Mahagében en Dávid.

42 In de punten 53 en 54 van dat arrest heeft het Hof om te beginnen herinnerd aan de rechtspraak volgens welke marktdeelnemers die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, moeten kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze handelingen, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen. Bovendien heeft het Hof in de punten 55 tot en met 57 respectievelijk 62 tot en met 65 van dat arrest rekening gehouden met artikel 273 van richtlijn 2006/112 en het feit dat het in beginsel de taak van de belastingautoriteiten is om bij de belastingplichtige de controles te verrichten die noodzakelijk zijn om onregelmatigheden en btw-fraude op het spoor te komen, en om sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd.

43 Daaruit heeft het Hof geconcludeerd dat richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst het recht op aftrek weigert op grond dat de belastingplichtige zich niet ervan heeft vergewist dat de opsteller van de factuur voor de goederen waarvoor om uitoefening van het recht op aftrek wordt verzocht, belastingplichtig was, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, hoewel is voldaan aan de in richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en de belastingplichtige niet beschikte over aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude door deze opsteller (zie arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 66).

44 Deze conclusie betreffende een goederenlevering geldt ook voor een dienstverrichting wat betreft de vraag of kan worden aangenomen dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de dienst waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van fraude door de opsteller van de factuur, op grond dat hij niet is nagegaan of de opsteller van de factuur over het nodige personeel beschikte om in staat te zijn de betrokken diensten te verrichten, deze opsteller dit personeel had aangemeld en of het personeel van deze opsteller de betrokken werkzaamheden had uitgevoerd.

45 Derhalve dient op de derde vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de belastingplichtige niet is nagegaan of tussen de op de bouwplaats tewerkgestelde werknemers en de opsteller van de factuur een rechtsverhouding bestond en of deze opsteller deze werknemers had aangemeld, geen objectieve omstandigheid vormt die de conclusie wettigt dat de geadresseerde van de factuur wist of behoorde te weten dat hij betrokken was bij btw-fraude, wanneer deze geadresseerde niet beschikte over aanwijzingen die het vermoeden staven dat deze opsteller onregelmatigheden begaat of fraude pleegt. Bijgevolg kan het recht op aftrek niet om die reden worden geweigerd, terwijl is voldaan aan de in deze richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor uitoefening van dat recht.

Vierde vraag

46 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzetten dat rekening wordt gehouden met de in de eerste drie prejudiciële vragen genoemde omstandigheden wanneer op basis van een algemeen onderzoek van alle omstandigheden van het concrete geval wordt geconcludeerd dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, in feite niet tussen de op de factuur vermelde partijen heeft plaatsgevonden.

47 Blijkens de verwijzingsbeslissing wordt niet betwist dat verzoeker in het hoofdgeding die het recht op aftrek wil uitoefenen, belastingplichtig is en bouwwerkzaamheden voor andere belastingplichtigen heeft uitgevoerd en dus een belastbare dienst heeft verricht. Aangezien deze belastingplichtige deze werkzaamheden niet met zijn eigen personeel heeft uitgevoerd, doch daartoe een beroep op onderaannemers heeft gedaan, zijn de betrokken diensten te zijnen behoeve verstrekt door een andere marktdeelnemer en heeft hij ze in een later stadium voor zijn eigen belaste handelingen gebruikt.

48 Bovendien volgt uit de verwijzingsbeslissing dat verzoeker in het hoofdgeding met L. een contract heeft gesloten voor de uitvoering van de betrokken werkzaamheden en door L. opgestelde facturen heeft voorgelegd, die op deze werkzaamheden betrekking hebben en alle door richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevatten. Uit de verwijzingsbeslissing kan niet worden opgemaakt dat verzoeker in het hoofdgeding zelf zich schuldig zou hebben gemaakt aan bedrieglijke praktijken zoals het afleggen van valse verklaringen of het opstellen van onregelmatige facturen.

49 Gelet op deze omstandigheden lijkt de vierde vraag te zien op een situatie waarin de betrokken diensten niet door het personeel van de opsteller van de factuur zijn verricht, maar door het personeel van een andere marktdeelnemer, hetgeen het gevolg kan zijn van het feit dat de dienstverrichter gegevens versluiert of gewoon een beroep doet op een andere onderaannemer. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel niet dat deze vraag uitgaat van een andere premisse dan die waarop de eerste, de tweede en de derde vraag zijn gebaseerd, namelijk dat in het hoofdgeding is voldaan aan de door richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek.

50 Wanneer de belastingdienst concrete aanwijzingen betreffende het bestaan van fraude verstrekt, verzet richtlijn 2006/112 noch het beginsel van fiscale neutraliteit zich weliswaar ertegen dat de nationale rechter in het kader van een geding tussen de belastingplichtige en de belastingdienst over de weigering van het recht op aftrek controleert of de opsteller van de factuur wel degelijk zelf de betrokken handeling heeft verricht, en dat hij daartoe rekening houdt met alle omstandigheden van het concrete geval, waaronder de in de eerste en de tweede vraag van de verwijzende rechter vermelde omstandigheden.

51 Toch dient te worden vastgesteld dat deze controle geen afbreuk kan doen aan de overwegingen die ten grondslag liggen aan het antwoord op de eerste drie vragen, tenzij de belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens aantoont dat de betrokken belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van fraude door de opsteller van de factuur of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

52 Deze conclusie vindt steun in het arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punten 27 en 29), betreffende de vrijstelling van btw voor een goederenlevering voor uitvoer buiten de Europese Unie, waarin het Hof heeft geoordeeld dat een leverancier op de rechtmatigheid van de handeling die hij verricht moet kunnen vertrouwen zonder het gevaar te lopen zijn recht op btw-vrijstelling te verliezen wanneer hij, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettende koopman, niet kan weten dat de voorwaarden voor vrijstelling in werkelijkheid niet vervuld zijn omdat de afnemer een vervalst bewijs van uitvoer heeft overgelegd.

53 Gelet op het voorgaande dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat, wanneer de belastingdienst concrete aanwijzingen betreffende het bestaan van fraude verstrekt, richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen verzetten dat de nationale rechter op basis van een algemeen onderzoek van alle omstandigheden van het concrete geval nagaat of de opsteller van de factuur wel degelijk zelf de betrokken handeling heeft verricht. In een situatie als die in het hoofdgeding kan het recht op aftrek evenwel slechts worden geweigerd wanneer de belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens heeft aangetoond dat de geadresseerde van de factuur wist of

behoorde te weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

Kosten

54 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:

1) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die voldaan of verschuldigd is over voor hem verrichte diensten, enkel op grond dat de vergunning van eenmansondernemer van de opsteller van de factuur is ingetrokken alvorens hij de betrokken diensten heeft verricht of de daarmee overeenstemmende factuur heeft uitgereikt, wanneer deze factuur alle door artikel 226 van deze richtlijn vereiste gegevens bevat, inzonderheid die welke noodzakelijk zijn voor de identificatie van de opsteller van deze factuur en van de aard van de verrichte diensten.

2) Richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die voldaan of verschuldigd is over voor hem verrichte diensten op grond dat de opsteller van de factuur voor deze diensten de door hem tewerkgestelde werknemers niet heeft aangemeld, zonder dat deze belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat deze belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

3) Richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de belastingplichtige niet is nagegaan of tussen de op de bouwplaats tewerkgestelde werknemers en de opsteller van de factuur een rechtsverhouding bestond en of deze opsteller deze werknemers had aangemeld, geen objectieve omstandigheid vormt die de conclusie wettigt dat de geadresseerde van de factuur wist of behoorde te weten dat hij betrokken was bij fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde, wanneer deze geadresseerde niet beschikte over aanwijzingen die het vermoeden staven dat deze opsteller onregelmatigheden begaat of fraude pleegt. Bijgevolg kan het recht op aftrek niet om die reden worden geweigerd, terwijl is voldaan aan de in deze richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor uitoefening van dat recht.

4) Wanneer de belastingdienst concrete aanwijzingen betreffende het bestaan van fraude verstrekt, verzetten richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen dat de nationale rechter op basis van een algemeen onderzoek van alle omstandigheden van het concrete geval nagaat of de opsteller van de factuur wel degelijk zelf de betrokken handeling heeft verricht. In een situatie als die in het hoofdgeding kan het recht op aftrek evenwel slechts worden geweigerd wanneer de belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens heeft aangetoond dat de geadresseerde van de factuur wist of

behoorde te weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door deze opsteller of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was.

ondertekeningen