ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

31 januari 2013*

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Beginsel van fiscale neutraliteit — Recht op aftrek — Weigering — Artikel 203 — Vermelding van btw op factuur — Verschuldigdheid — Bestaan van belastbare handeling — Zelfde beoordeling jegens opsteller en ontvanger van factuur — Noodzaak”

In zaak C-642/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 2 december 2011, ingekomen bij het Hof op 15 december 2011, in de procedure

Stroy trans 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, waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Zlateva als gemachtigde,

— de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en D. Drambozova als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

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 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 Stroy trans EOOD (hierna: „Stroy Trans") 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) over diens weigering van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") op grond dat niet is aangetoond dat de handelingen in een vorig stadium daadwerkelijk zijn verricht.

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, onderworpen aan de btw.

4 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."

5 Overeenkomstig artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

6 Volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112 „[ontstaat] [h]et recht op aftrek [...] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

7 Artikel 168, sub a, van deze richtlijn luidt:

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

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

8 In artikel 178 van deze richtlijn is bepaald:

„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;

[...]"

9 Onder titel XI van richtlijn 2006/112, „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen", hoofdstuk 1, „Verplichting tot betaling", afdeling 1, „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen", bepaalt artikel 203:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt."

Bulgaars recht

10 Ingevolge artikel 70, lid 5, Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006) zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „ZDDS"), „bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting wanneer de belasting niet naar behoren in rekening is gebracht".

11 Artikel 82, lid 1, ZDDS bepaalt dat de „belasting [verschuldigd is] door de belastingplichtige die is geregistreerd in de zin van deze wet, welke de leverancier van de belastbare goederenlevering of de verrichter van de belastbare dienst is [...]".

12 Overeenkomstig artikel 85 ZDDS is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

13 Artikel 113, leden 1 en 2, ZDDS bepaalt:

„(1) Iedere btw-plichtige die handelingen verricht, moet voor de door hem verrichte goederenlevering of dienst dan wel bij ontvangst van een vooruitbetaling daarover een factuur uitreiken [...]

(2) De factuur moet in ten minste twee exemplaren worden opgesteld, één voor de leverancier of dienstverrichter en één voor de verwerver of de ontvanger."

14 Ingevolge artikel 115, lid 1, ZDDS moet de leverancier een nota bij de factuur uitreiken in geval van wijziging van de maatstaf van heffing van een handeling of ongedaanmaking van de handeling waarvoor een factuur is uitgereikt.

15 Artikel 116 ZDDS bepaalt:

„(1) Facturen en nota's daarbij mogen niet worden gecorrigeerd en aangevuld. Onjuist opgestelde of gecorrigeerde documenten moeten worden geannuleerd en nieuwe documenten moeten worden opgesteld.

[...]

(3) Als onjuist opgestelde documenten gelden ook opgestelde facturen en nota's daarbij met vermelding van belasting, ofschoon zij niet was te vermelden.

(4) Wanneer onjuist opgestelde of gecorrigeerde documenten in de boeken van de leverancier, dienstverrichter, verwerver respectievelijk ontvanger weergegeven zijn, moet over hun annulering bovendien voor elk van de partijen een annuleringsdocument worden opgesteld met de volgende gegevens:

1. de reden voor annulering;

2. het nummer en de datum van het document, dat wordt geannuleerd;

3. het nummer en de datum van het nieuwe document;

4. de handtekening van de personen die het annuleringsdocument voor elk van de partijen hebben opgesteld.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Stroy trans was overeenkomstig ZDDS geregistreerd en was hoofdzakelijk actief in het goederentransport over de weg en diensten op mechanisch gebied met speciale uitrusting. In de loop van 2009 had deze vennootschap de voorbelasting van verschillende door Hadzhi 98 EOOD respectievelijk Dieseltrans-73 EOOD (hierna: „Dieseltrans-73") opgestelde facturen voor de levering van dieselbrandstof in aftrek gebracht.

17 De belastingdienst heeft controles verricht bij deze twee vennootschappen en hun toeleveranciers. Tijdens deze controles is een aantal van de gevraagde documenten overgelegd.

18 Na deze controles heeft de belastingdienst geoordeeld dat het op basis van de overgelegde documenten niet mogelijk was het traject van de brandstof te volgen, en dat er voor de betrokken facturen geen daadwerkelijke goederenlevering was gebeurd, zodat niet was voldaan aan de noodzakelijke voorwaarden voor recht op aftrek van de voorbelasting. De belastingdienst heeft Stroy trans dus een navorderingsaanslag in de btw gestuurd, waarin de aftrek van de btw voor een bedrag van 42 759,22 BGN werd geweigerd en vertragingsrente werd gevorderd (hierna: „bestreden navorderingsaanslag").

19 Na bevestiging van de bestreden navorderingsaanslag door de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite bij beslissing van 28 februari 2011, heeft Stroy trans bij de Administrativen sad Varna beroep ingesteld op grond dat voor de betrokken facturen daadwerkelijk goederenleveringen hadden plaatsgevonden, zodat de weigering van het recht op aftrek ongegrond was.

20 In de procedure in het hoofdgeding werd een deskundigenverslag van een accountant, waarom was gevraagd, als bewijs toegelaten en in dat rapport is vastgesteld dat volgens de boekhouding van Dieseltrans-73 de hoeveelheden verkochte brandstof voorhanden waren op het tijdstip van elke verkoop.

21 Bovendien heeft Stroy trans een proces-verbaal van een belastingcontrole bij haar leverancier Dieseltrans-73 overgelegd, samen met een navorderingaanslag die tot Dieseltrans-73 was gericht en dateerde van vóór de bestreden navorderingsaanslag. Uit deze documenten is gebleken dat Dieseltrans-73 het recht op aftrek van de voorbelasting over de aankoop van brandstof was geweigerd ten dele op grond dat de respectieve verkopers geen bewijzen hadden overgelegd, zodat diende te worden geconcludeerd dat geen brandstof aan Dieseltrans-73 was geleverd, en ten dele op grond dat de oorspronkelijke aankoopfacturen niet waren overgelegd. Met betrekking tot de door Dieseltrans-73

voor de verkoop van de brandstof in rekening gebrachte btw werd daarentegen geoordeeld dat er „in de loop van de belastingcontrole niet is gebleken van enige reden voor correctie van de maatstaf van heffing voor de gedane leveringen en van de gefactureerde btw".

22 Stroy trans stelt dat deze navorderingsaanslag die is gericht tot haar leverancier Dieseltrans-73, bewijst dat de goederenleveringen waarvoor zij recht op aftrek van voorbelasting meent te hebben, wel degelijk hebben plaatsgevonden, daar de belastingdienst in deze aanslag de door deze leverancier in rekening gebrachte btw niet heeft gecorrigeerd.

23 Volgens de verwijzende rechter valt geen lijn te trekken in de rechtspraak van de Varhoven administrativen sad (hooggerechtshof in bestuurszaken) betreffende het bewijs dat een levering wel degelijk heeft plaatsgevonden, aan de hand van een navorderingsaanslag die is gericht tot de leveranciers van de belastingplichtige die het recht op aftrek wil doen gelden. Sommige kamers van dit hooggerechtshof zijn van oordeel dat een dergelijke aanslag slechts een bewijs onder vele is en op zich niet kan volstaan tot bewijs van het daadwerkelijke bestaan van een goederenlevering. Volgens andere kamers betekent het feit dat in deze aanslag de door de leverancier in rekening gebrachte btw niet is gecorrigeerd, dat de belastingdienst zelf een officieel document heeft opgemaakt waaruit blijkt dat de handeling daadwerkelijk is verricht en dat de btw daarover correct is gefactureerd.

24 De verwijzende rechter legt artikel 85 ZDDS, tot omzetting van artikel 203 van richtlijn 2006/112, aldus uit dat de vermelding van de btw op een factuur een bijzonder geval van ontstaan van de btw-schuld is, ongeacht of er grond voor de factuur en de vermelding van de btw bestaat. Bovendien is hij van oordeel dat, aangezien volgens de nationale bepalingen facturen door de opsteller zelf moeten worden gecorrigeerd en geannuleerd zonder dat de belastingdienst facturen kan corrigeren, de op een factuur vermelde btw uit zichzelf verschuldigd wordt zonder dat de controle-instantie de btw kan corrigeren.

25 Daarop heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 203 van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat de door een persoon op een factuur vermelde btw verschuldigd is ongeacht of er grond voor deze vermelding bestaat (ontbreken van levering respectievelijk dienst of betaling), alsook aldus dat de instanties die toezien op toepassing van de [ZDDS], gelet op een nationale bepaling volgens welke een factuur alleen door de opsteller kan worden gecorrigeerd, niet bevoegd zijn om correcties van de door de persoon vermelde belasting te verrichten?

2) Worden het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel geschonden door een administratieve of rechterlijke praktijk volgens welke de ene partij (de in de factuur genoemde afnemer of ontvanger) in een navorderingaanslag het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd, terwijl bij de andere partij (de opsteller van de factuur) – eveneens in een navorderingsaanslag – geen correctie van de vermelde btw wordt verricht, en wel in de volgende gevallen:

— de opsteller van de factuur heeft in het kader van de bij hem verrichte belastingcontrole geen documenten overgelegd;

— de opsteller van de factuur heeft in het kader van de belastingcontrole documenten overgelegd, maar zijn leveranciers hebben geen bewijs overgelegd of aan de hand van het overgelegde bewijs kan niet worden vastgesteld dat daadwerkelijk goederen zijn geleverd of diensten zijn verricht;

— tijdens de belastingcontrole bij de opsteller van de facturen werden de betrokken leveringen in de keten niet gecontroleerd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de persoon die deze belasting daarop heeft vermeld, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht, en of uit het feit alleen dat de belastingdienst in een tot de opsteller van deze factuur gerichte navorderingsaanslag de door deze opsteller vermelde btw niet heeft gecorrigeerd, kan worden afgeleid dat deze dienst heeft erkend dat voor deze factuur daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht.

27 Allereerst zij opgemerkt dat deze vraag, hoewel zij doelt op het bestaan van een belastingschuld van de opsteller van een factuur jegens de belastingdienst, wordt gesteld in het kader van een geding tussen deze dienst en de ontvanger van de litigieuze facturen. Het geschil betreft diens recht op aftrek van de btw die is vermeld op de overgelegde facturen, dat is geweigerd op grond dat voor deze facturen geen daadwerkelijke goederenleveringen hebben plaatsgevonden, hetgeen door de btw-plichtige wordt betwist.

28 In dat geding, waarin de opsteller van de litigieuze facturen geen partij is, zijn diens verplichtingen jegens de belastingdienst slechts indirect van belang, in die zin dat een tot de opsteller van deze facturen gerichte navorderingsaanslag is overgelegd tot bewijs dat de belastbare handelingen daadwerkelijk zijn verricht.

29 Aangaande de bepaling die is voorafgegaan aan artikel 203 van richtlijn 2006/112, namelijk artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1), heeft het Hof geoordeeld dat ingevolge deze bepaling eenieder die op een factuur of als zodanig dienstdoend document btw vermeldt, die belasting verschuldigd is. Meer bepaald is deze persoon de op een factuur vermelde btw verschuldigd ongeacht of btw verschuldigd is op grond van een aan btw onderworpen handeling (zie arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, Jurispr. blz. I-5295, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Weliswaar is overeenkomstig de artikelen 167 en 63 van richtlijn 2006/112 het recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw in de regel verbonden met de daadwerkelijke verrichting van een belastbare handeling (zie arrest van 26 mei 2005, António Jorge, C-536/03, Jurispr. blz. I-4463, punten 24 en 25) en strekt de uitoefening van dat recht zich niet uit tot btw die ingevolge artikel 203 van deze richtlijn uitsluitend verschuldigd is op grond van de vermelding ervan op de factuur (zie met name arresten van 13 december 1989, Genius, C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punten 13 en 19, en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 23).

31 Toch is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in beginsel niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze overeenkomstig artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 nog voor de uitoefening van dat recht kan gebruiken (zie in die zin arrest Stadeco, reeds aangehaald, punt 29).

32 Aldus beoogt de in artikel 203 van deze richtlijn vervatte verplichting het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in de artikelen 167 en volgende van deze richtlijn voorziene recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan (zie arrest Stadeco, reeds aangehaald, punt 28).

33 Gelet op deze doelstelling wordt deze verplichting beperkt door de mogelijkheid, die de lidstaten in hun nationale rechtsorde moeten opnemen, om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of hij tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (zie in die zin arrest Genius, reeds aangehaald, punt 18, en arresten van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punten 56-61 en 63, en 6 november 2003, Karageorgou e.a., C-78/02-C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50).

34 Gelet op deze mogelijkheid van herziening enerzijds en het gevaar dat de factuur met daarop ten onrechte vermelde btw wordt gebruikt voor de uitoefening van het recht op aftrek anderzijds, kan niet worden aangenomen dat de in artikel 203 van richtlijn 2006/112 vervatte verplichting de verschuldigde betaling als sanctie oplegt.

35 Bovendien volgt uit hetgeen voorafgaat, dat de belastingdienst, voor zover de opsteller van een factuur zich niet beroept op één van de gevallen waarin herziening van ten onrechte gefactureerde btw mogelijk is en die in punt 33 van het onderhavige arrest in herinnering zijn gebracht, tijdens een belastingcontrole bij deze opsteller niet moet nagaan of deze opsteller voor de gefactureerde en aangegeven btw daadwerkelijk belastbare handelingen heeft verricht.

36 Doordat geen dergelijke controleverplichting bestaat, kan uit het feit alleen dat de belastingdienst de door de opsteller van de factuur aangegeven btw niet heeft gecorrigeerd, niet worden afgeleid dat deze dienst heeft erkend dat voor de door opsteller uitgereikte facturen daadwerkelijk belastbare handelingen zijn verricht.

37 Het recht van de Unie sluit evenwel niet uit dat de bevoegde dienst controleert of de door een belastingplichtige gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht en in voorkomend geval de uit de aangiften van de belastingplichtige voortvloeiende belastingschuld herziet. Het resultaat van een dergelijke controle vormt, zoals de aangifte en de betaling, door de opsteller van de factuur, van in rekening gebrachte btw, een element dat de nationale rechter in overweging moet nemen bij de beoordeling of een belastbare handeling is verricht waarvoor de ontvanger van een factuur in een concreet geval recht op aftrek heeft.

38 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat:

— de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de persoon die deze belasting op de factuur heeft vermeld, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht;

— uit het feit alleen dat de belastingdienst in een tot de opsteller van deze factuur gerichte navorderingsaanslag de door deze opsteller aangegeven btw niet heeft gecorrigeerd, niet kan worden afgeleid dat deze dienst heeft erkend dat voor deze factuur daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht.

Tweede vraag

39 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd hoewel in de tot de opsteller van deze factuur gerichte navorderingsaanslag de door laatstgenoemde aangegeven btw niet is gecorrigeerd.

40 Aldus rijst de vraag of het recht van de Unie verlangt dat voor de opsteller en voor de ontvanger van de factuur op dezelfde manier wordt beoordeeld of daadwerkelijk een goederenlevering of een dienstverrichting heeft plaatsgevonden.

41 Met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd omdat geen belastbare handeling is verricht, vloeit uit richtlijn 2006/112 voort dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijk op dezelfde wijze worden behandeld voor zover de opsteller van de factuur deze factuur niet heeft gecorrigeerd, zoals blijkt uit de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest.

42 Enerzijds is de opsteller van een factuur overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112 de daarop vermelde btw immers verschuldigd ook al is geen belastbare handeling verricht, en anderzijds kan de ontvanger van een factuur overeenkomstig de artikelen 63 en 167 van deze richtlijn het recht op aftrek alleen uitoefenen voor belasting waaraan een aan de btw onderworpen handeling ten grondslag ligt.

43 In een dergelijke situatie wordt eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd door de mogelijkheid, waarin de lidstaten moeten voorzien en die in herinnering is gebracht in punt 33 van het onderhavige arrest, om ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld.

44 Bijgevolg verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op grond dat geen belastbare handeling is verricht, hoewel de door de opsteller van de factuur aangegeven btw niet is gecorrigeerd in de tot hem gerichte navorderingsaanslag.

45 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de belastingdienst in het hoofdgeding uit met name het feit dat de leverancier of zijn leveranciers niet alle bij de belastingcontrole gevraagde documenten heeft of hebben overgelegd, evenwel afgeleid dat geen belastbare goederenlevering was verricht. Aangezien deze gevolgtrekking door verzoekster wordt betwist, moet de nationale rechter het een en het ander verifiëren door overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle feitelijke gegevens en omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding (zie naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53, en 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punt 32).

46 De bestrijding van belastingontduiking, belastingontwijking en eventueel misbruik is weliswaar een door richtlijn 2006/112 erkende en aangemoedigde doelstelling en de justitiabelen mogen zich niet met het oog op fraude of misbruik beroepen op het Unierecht (zie met name arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 68 en 71, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 41, en arrest Bonik, reeds aangehaald, punten 35 en 36).

47 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 in die zin arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 55, en arresten Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 42, en Bonik, reeds aangehaald, punt 37).

48 Toch is het volgens eveneens vaste rechtspraak niet verenigbaar met de in richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was (zie met name arrest van

12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punten 52 en 55, en arresten Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punten 45, 46 en 60; Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, punt 47, en Bonik, reeds aangehaald, punt 41).

49 Bovendien heeft het Hof in de punten 61 tot en met 65 van het arrest Mahagében en Dávid, reeds aangehaald, geoordeeld dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt.

50 Derhalve dient een nationale rechterlijke instantie die moet beslissen of in een bepaald geval geen belastbare handeling is verricht en waarvoor de belastingdienst zich met name heeft beroepen op onregelmatigheden die zijn gepleegd door de opsteller van de factuur of een van zijn leveranciers, zoals een onvolledige boekhouding, erop toe te zien dat de beoordeling van de bewijselementen niet ertoe leidt dat de in punt 48 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak elke zin wordt ontnomen en de ontvanger van de factuur indirect ertoe wordt verplicht controles bij zijn medecontractant uit te voeren, hetgeen in beginsel niet zijn taak is.

51 Wanneer in een situatie als in het hoofdgeding de weigering van het recht van aftrek het gevolg is van toepassing van richtlijn 2006/112, waarbij rekening is gehouden met de uit de punten 47 tot en met 50 van het onderhavige arrest voortvloeiende vereisten, zijn er geen aanwijzingen om te vermoeden dat het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich tegen deze weigering verzetten.

52 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op grond dat geen daadwerkelijke belastbare handeling is verricht, hoewel de door de opsteller van deze factuur aangegeven btw niet is gecorrigeerd in de tot hem gerichte navorderingsaanslag. Wanneer gelet op fraude of onregelmatigheden die zijn gepleegd door deze opsteller of in een eerder stadium van de handeling waarvoor op het recht op aftrek aanspraak wordt gemaakt, evenwel wordt aangenomen dat deze handeling niet daadwerkelijk is verricht, moet aan de hand van objectieve gegevens worden aangetoond, zonder dat van de ontvanger van de factuur wordt verlangd dat hij controles uitvoert die hij niet behoeft uit te voeren, dat deze ontvanger wist of behoorde te weten dat deze handeling deel uitmaakte van btw-fraude; het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

Kosten

53 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) **Artikel 203 van 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:**

   — **de op een factuur vermelde belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is door de persoon die deze belasting op de factuur heeft vermeld, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht;**

   — **uit het feit alleen dat de belastingdienst in een tot de opsteller van deze factuur gerichte navorderingsaanslag de door deze opsteller aangegeven belasting over de toegevoegde waarde niet heeft gecorrigeerd, niet kan worden afgeleid dat deze dienst heeft erkend dat voor deze factuur daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht.**

2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat de ontvanger van een factuur het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op grond dat geen daadwerkelijke belastbare handeling is verricht, hoewel de door de opsteller van deze factuur aangegeven belasting over de toegevoegde waarde niet is gecorrigeerd in de tot hem gerichte navorderingsaanslag. Wanneer gelet op fraude of onregelmatigheden die zijn gepleegd door deze opsteller of in een eerder stadium van de handeling waarvoor op het recht op aftrek aanspraak wordt gemaakt, evenwel wordt aangenomen dat deze handeling niet daadwerkelijk is verricht, moet aan de hand van objectieve gegevens worden aangetoond, zonder dat van de ontvanger van de factuur wordt verlangd dat hij controles uitvoert die hij niet behoeft uit te voeren, dat deze ontvanger wist of behoorde te weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude in de belasting over de toegevoegde waarde; het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.**

ondertekeningen