

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

11 november 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168 – Recht op aftrek – Artikel 199 – Verleggingsregeling – Beginsel van fiscale neutraliteit – Materiële voorwaarden voor het recht op aftrek – Hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier – Bewijslast – Fraude – Misbruik – Factuur waarop een fictieve leverancier is vermeld”

In zaak C-281/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) bij beslissing van 11 februari 2020, ingekomen bij het Hof op 26 juni 2020, in de procedure

Ferimet SL

tegen

Administración General del Estado,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Vijfde kamer, C. Lycourgos, president van de Vierde kamer, I. Jarukaitis (rapporteur) en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Ferimet SL, vertegenwoordigd door A. Montero Reiter, procurador, en F. Juanes Ródenas, abogado,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en O. Serdula als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitis als gemachtigden,

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

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168 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), zo nodig gelezen in samenhang met andere bepalingen ervan, en met het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Ferimet SL en de Administración General del Estado (rijksoverheid, Spanje) over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over een levering van materialen voor hergebruik in 2008.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

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

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

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

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

[...]

5 Artikel 178 van deze 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;

[...]

f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van

toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

6 Artikel 199, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]

d) de levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot, en bepaalde goederen en diensten, overeenkomstig de lijst in bijlage VI;

[...]”

7 Artikel 273, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

Spaans recht

8 Artikel 84, lid 1, punt 2, onder c), van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”) bepaalt dat ondernemers of zelfstandigen voor wie belaste handelingen worden verricht, belastingplichtig zijn wanneer het gaat om leveringen van industrieel afval, afval en resten van gietijzer, ijzer of staal, van residuen en andere materialen voor hergebruik bestaande uit ferro- en non-ferrometalen, legeringen daarvan, slakken en assen, alsmede van bladders en industriële residuen die metalen of legeringen daarvan bevatten.

9 Krachtens artikel 92, lid 1, punt 3, van de btw-wet kunnen belastingplichtigen de btw die zij in het binnenland rechtstreeks verschuldigd zijn of hebben betaald voor leveringen van goederen die onder artikel 84, lid 1, punt 2, van die wet vallen, aftrekken van de btw die verschuldigd is over belaste handelingen die zij in het binnenland verrichten.

10 Artikel 97 van die wet bepaalt:

„1. Ondernemers of zelfstandigen kunnen het recht op aftrek alleen uitoefenen indien zij in het bezit zijn van het document waaruit hun recht op aftrek blijkt.

Hiertoe worden alleen de volgende documenten beschouwd als documenten waaruit het recht op aftrek blijkt:

[...]

4^o de door de belastingplichtige in de in artikel 165, lid 1, van deze wet bedoelde gevallen uitgereikte factuur. [...]

2. Dergelijke documenten die niet aan alle in de wet- en regelgeving gestelde vereisten

voldoen, rechtvaardigen geen recht op aftrek [...]

[...]"

11 Artikel 165, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat „[i]n de gevallen als bedoeld in artikel 84, lid 1, punt 2, [...] van deze wet, [...] een factuur waaruit de voldoening van de belasting blijkt, vergezeld [moet] gaan van de factuur die in voorkomend geval is uitgereikt door degene die de betrokken goederen of diensten heeft geleverd, of het boekhoudkundig bewijs van de handeling. Deze factuur moet voldoen aan de in de regelgeving vastgestelde vereisten.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Ferimet heeft verklaard dat zij in 2008 van de vennootschap Reciclatges de Terra Alta materialen voor hergebruik (schroot) had verworven, waarbij zij aangaf dat de aankoop onderworpen was aan de btw-verleggingsregeling en zij de bijbehorende factuur opstelde.

13 Bij een controle heeft de Inspección de los Tributos (belastinginspectie, Spanje) met name vastgesteld dat de op de factuur als leverancier van die materialen vermelde onderneming in werkelijkheid niet over de materiële en personele middelen beschikte die nodig waren voor de levering ervan, en heeft zij zich op het standpunt gesteld dat de door Ferimet uitgereikte facturen als vals moesten worden beschouwd. Hoewel niet kon worden ontkennd dat de levering van de materialen had plaatsgevonden, vormde de betrokken handeling volgens haar een schijnhandeling, aangezien de werkelijke leverancier ervan bewust was verhuld. De belastinginspectie heeft om die redenen beslist dat er geen recht op aftrek van de btw over deze handeling bestond en heeft voor het belastingjaar 2008 een belastingaanslag ten bedrage van 140 441,71 EUR opgelegd, samen met een sanctie van 140 737,68 EUR.

14 Nadat de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionale rechter in economische en bestuurszaken van Catalonië, Spanje) het beroep van Ferimet tegen deze belastingaanslag en sanctie had verworpen, is Ferimet tegen deze afwijzingsbeslissing opgekomen bij de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (hoogste rechterlijke instantie van de autonome regio Catalonië, Spanje). Voor deze rechterlijke instantie heeft Ferimet aangevoerd dat de daadwerkelijke aankoop van de betrokken materialen voor hergebruik was aangetoond en dat de vermelding op een factuur van een fictieve leverancier slechts een vormvereiste betreft aangezien de aankoop feitelijk heeft plaatsgevonden. Voorts heeft zij aangevoerd dat het recht op aftrek van de btw niet kan worden geweigerd wanneer vaststaat dat de handeling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en dat de verleggingsregeling niet alleen garandeert dat de btw wordt geïnd en gecontroleerd, maar ook dat de belastingplichtige geen belastingvoordeel geniet.

15 Bij arrest van 23 november 2017 heeft de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña het beroep van Ferimet verworpen, op grond dat de belastinginspectie genoegzaam had aangetoond dat de leverancier was verhuld, dat diens vermelding niet als louter formeel kon worden beschouwd, aangezien zij een element vormt op basis waarvan de regelmatigheid van de btw-keten kan worden gecontroleerd, en dat zij dus van invloed is op het beginsel van neutraliteit van de belasting. Deze rechterlijke instantie heeft tevens opgemerkt dat de verleggingsregeling in beginsel weliswaar niet leidt tot derving van belastinginkomsten, doch dat het recht op btw-aftrek niettemin is onderworpen aan materiële voorwaarden, waaronder het feit dat de vermelde persoon daadwerkelijk de leverancier is.

16 Ferimet heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje), de verwijzende rechter, waarbij zij betoogt dat de nationale en de Europese regelgeving en de rechtspraak van het Hof noodzakelijkerwijs tot de conclusie leiden dat zij recht had op aftrek van de btw over de betrokken aankoop van de materialen voor hergebruik. Zij voert

in dit verband aan dat zij de werkelijke ontvanger van deze materialen was, dat zij deze daadwerkelijk heeft gekocht en ontvangen en dat er geen sprake was of kon zijn van derving van belastinginkomsten, aangezien noch zijzelf noch haar leverancier btw verschuldigd was, daar zij onder de verleggingsregeling vielen.

17 De Spaanse regering voert voor deze rechter aan dat de vermelding van een fictieve leverancier op een factuur het bestaan van een schijnhandeling aantoonde, dat het verhullen van de identiteit van de werkelijke leverancier moet worden geacht verband te houden met fraude, zowel op het gebied van de btw als op het gebied van de directe belastingen, en dat Ferimet het door haarzelf aangevoerde ontbreken van een belastingvoordeel niet heeft aangetoond.

18 De verwijzende rechter zet uiteen dat het bij hem aanhangige geding betrekking heeft op de mogelijkheid om de btw af te trekken die Ferimet zelf heeft doorberekend en verschuldigd is op grond van een door haarzelf uitgereikte factuur in het kader van de verleggingsregeling, terwijl op die factuur een fictieve of niet-bestaande leverancier is vermeld in plaats van de werkelijke leverancier van die materialen voor hergebruik, hoewel de handeling wel daadwerkelijk is verricht.

19 Deze rechter is van oordeel dat in het kader van dit geschil moet worden vastgesteld, ten eerste, of de vermelding van de leverancier van de betrokken goederen een louter formele voorwaarde voor het recht op aftrek van de btw vormt, ten tweede, wat de gevolgen zijn van de vermelding van een valse identiteit van de leverancier en van het feit dat de afnemer daarvan kennis heeft, en ten derde, of de rechtspraak van het Hof noodzakelijkerwijs impliceert dat – zelfs in gevallen van kwade trouw – de aftrek van btw alleen kan worden geweigerd wanneer er een gevaar van derving van belastinginkomsten voor de lidstaat bestaat, terwijl de belastingplichtige in het kader van de verleggingsregeling in beginsel geen btw aan de schatkist verschuldigd is.

20 Volgens deze rechter impliceert de rechtspraak van het Hof niet noodzakelijk dat het recht op btw-aftrek nooit kan worden geweigerd wanneer de verleggingsregeling wordt toegepast en de daadwerkelijke levering van de betrokken goederen alsmede de aankoop door de belastingplichtige ervan vaststaan. Uit deze rechtspraak blijkt evenmin dat de vermelding van een leverancier op de factuur een louter formele vermelding is die voor de uitoefening van dit recht niet relevant is wanneer de handeling daadwerkelijk is verricht.

21 Wat voorts het belastingvoordeel betreft, dat een voorwaarde vormt voor de weigering van het recht op btw-aftrek, merkt de verwijzende rechter op dat uit die rechtspraak niet blijkt dat dit voordeel enkel betrekking heeft op de belastingplichtige die om aftrek verzoekt en niet, in voorkomend geval, op andere deelnemers aan de handeling die aanleiding tot die aftrek geeft. Hij is van mening dat de handelwijze van de leverancier niet noodzakelijkerwijs buiten beschouwing moet worden gelaten wanneer de vraag rijst of een belastingplichtige aanspraak kon maken op het recht op aftrek in het kader van de verleggingsregeling, in het bijzonder wanneer de directe belastingheffing in gevaar kan worden gebracht.

22 In die omstandigheden heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 168 van [richtlijn 2006/112], in voorkomend geval gelezen in samenhang met andere bepalingen ervan, het uit deze richtlijn voortvloeiende beginsel van fiscale neutraliteit en de desbetreffende rechtspraak van het Hof van Justitie aldus worden uitgelegd dat zij niet toestaan dat een ondernemer voorbelasting aftrekt, wanneer in het kader van de verleggingsregeling in de door die ondernemer verstrekte bewijsstukken (facturen) voor de door hem aangekochte goederen een fictieve leverancier wordt vermeld, waarbij niet wordt betwist dat de betrokken ondernemer de aankoop daadwerkelijk heeft verricht en de verworven goederen voor de uitoefening van zijn bedrijf heeft gebruikt?

2) Voor zover een praktijk als hierboven beschreven – waarvan de betrokkene op de hoogte moet zijn geweest – met het oog op het weigeren van de aftrek van voorbelasting kan worden aangemerkt als misbruik of fraude, is het dan, om deze aftrek te kunnen weigeren, noodzakelijk om afdoende het bestaan te bewijzen van een belastingvoordeel dat onverenigbaar is met de doelstellingen van de btw-regeling?

3) Indien een dergelijk bewijs noodzakelijk is, moet het belastingvoordeel op grond waarvan de aftrek zou kunnen worden geweigerd en dat, zo nodig, in het specifieke geval moet worden vastgesteld, uitsluitend betrekking hebben op de belastingplichtige zelf (afnemer van de goederen), of kan het belastingvoordeel eventueel aan andere partijen bij de verrichting toekomen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de btw over de aankoop van aan een belastingplichtige geleverde goederen aan die belastingplichtige moet worden ontzegd wanneer hij bewust een fictieve leverancier heeft vermeld op de factuur die hij zelf voor deze handeling heeft uitgereikt in het kader van de toepassing van de verleggingsregeling.

24 De verwijzende rechter vraagt zich allereerst af of de vermelding van de leverancier op de factuur voor de goederen waarvoor het recht op btw-aftrek wordt uitgeoefend, een louter formele voorwaarde is. Vervolgens vraagt hij zich met betrekking tot de uitoefening van dat recht af, welke gevolgen er verbonden zijn aan het feit dat de belastingplichtige de werkelijke leverancier van deze goederen heeft verhuld, in een geval waarin niet wordt betwist dat de goederen daadwerkelijk zijn geleverd en in een later stadium door de belastingplichtige zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen. Ten slotte vraagt hij zich af of de belastingplichtige te kwader trouw het recht op aftrek slechts kan worden ontzegd wanneer er een gevaar van derving van belastinginkomsten bestaat voor de betrokken lidstaat en er sprake is van een belastingvoordeel voor deze belastingplichtige of voor andere deelnemers aan de betrokken handeling.

25 Meteen moet worden benadrukt dat de gestelde vragen uitsluitend betrekking hebben op de uitoefening van het recht op aftrek en niet op de vraag of in omstandigheden als die welke door de verwijzende rechter zijn genoemd, een geldboete moet worden opgelegd aan de betrokken belastingplichtige wegens schending van bepaalde vereisten van richtlijn 2006/112, dan wel of een dergelijke sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

26 Derhalve moet er in de eerste plaats aan worden herinnerd dat het recht op btw-aftrek afhankelijk is gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden. Wat de materiële voorwaarden betreft, blijkt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 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, in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht en door de belastingplichtige in een later stadium voor zijn eigen belaste handelingen worden gebruikt. Aangaande de wijze van uitoefening van het recht op btw-af trek, dat wil zeggen de formele voorwaarden, bepaalt artikel 178, onder a), van deze richtlijn 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 (zie in die zin arresten van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punten 39 en 40, en beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 43).

27 Hieruit volgt dat de vermelding van de leverancier op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-af trek wordt uitgeoefend, een formele voorwaarde vormt voor de uitoefening van dat recht. Zoals de Spaanse en de Tsjechische regering opmerken, behoort de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier van de goederen of diensten daarentegen tot de materiële voorwaarden ervan.

28 Wat specifiek de wijze van uitoefening van het recht op btw-af trek in een verleggingsprocedure als bedoeld in artikel 199, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreft, moet daaraan worden toegevoegd dat een belastingplichtige die als koper van een goed gehouden is tot voldoening van de btw over dat goed, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van die richtlijn opgestelde factuur hoeft te bezitten om zijn recht op af trek te kunnen uitoefenen, en enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten moet vervullen bij de uitoefening van de mogelijkheid die artikel 178, onder f), van die richtlijn hem biedt (arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingplichtige bewust een fictieve leverancier op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde factuur heeft vermeld, waardoor de Inspección de los Tributos de werkelijke leverancier niet heeft kunnen identificeren, en dus evenmin diens hoedanigheid van belastingplichtige, als materiële voorwaarde voor het recht op btw-af trek, heeft kunnen vaststellen.

30 Wat in de tweede plaats de gevolgen betreft van het verhullen van de werkelijke leverancier door de belastingplichtige, zij eraan herinnerd dat de af trekregeling tot doel heeft 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 de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in af trek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op af trek 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 wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Hoewel de lidstaten overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mogen de

maatregelen die de lidstaten nemen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Zo heeft het Hof geoordeeld dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit vereist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (zie in die zin arresten van 15 september 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punt 38, en 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punt 41).

34 Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42).

35 Deze overwegingen gelden in het bijzonder in het kader van de toepassing van de verleggingsregeling (zie in die zin arresten van 1 april 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punten 50 en 51; 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punten 62?64, en 6 februari 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punten 34 en 35).

36 Dit kan echter anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan (arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Dit kan het geval zijn wanneer de identiteit van de werkelijke leverancier niet is vermeld op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op aftrek wordt uitgeoefend, indien dit verhindert dat deze leverancier wordt geïdentificeerd en bijgevolg niet kan worden vastgesteld dat hij de hoedanigheid van belastingplichtige had, aangezien deze hoedanigheid een van de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek is, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht.

38 In deze context moet ten eerste worden benadrukt dat de belastingdienst zich niet mag beperken tot het onderzoek van de factuur zelf. Hij moet bovendien rekening houden met de aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 44). Ten tweede staat het aan de belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrek van de btw, om te bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet (zie in die zin arrest van 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punt 43). De belastingautoriteiten kunnen dus van de belastingplichtige zelf alle bewijzen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Hieruit volgt dat het in beginsel aan de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek uitoefent staat om aan te tonen dat de leverancier van de goederen of diensten waarvoor dat recht wordt uitgeoefend, belastingplichtig was. De belastingplichtige is dus gehouden om met objectieve bewijzen aan te tonen dat in een eerder stadium daadwerkelijk goederen aan hem zijn geleverd of diensten voor hem zijn verricht door belastingplichtigen ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen, en dat hij daarover daadwerkelijk btw heeft voldaan. Deze bewijzen kunnen onder meer bestaan in stukken die in het bezit zijn van leveranciers of dienstverleners van

wie de belastingplichtige de goederen of diensten heeft afgenomen waarover hij btw heeft voldaan (zie in die zin arrest van 21 november 2018, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, punten 44 en 45).

40 Wat de bestrijding van btw-fraude betreft, kan de belastingdienst echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, met name nagaat of de leverancier van de goederen of diensten waarvoor dat recht wordt uitgeoefend, belastingplichtig is (zie in die zin arrest van 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 61, en beschikking van 3 september 2020, *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 56).

41 Wat betreft de bewijslast met betrekking tot de vraag of de leverancier belastingplichtig is, moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de vaststelling van een materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek en anderzijds de vaststelling van btw-fraude.

42 Hoewel in het kader van de bestrijding van btw-fraude niet op algemene wijze kan worden vereist dat de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen nagaat of de leverancier van de betrokken goederen of diensten belastingplichtig is, is dit anders wanneer de vaststelling van deze hoedanigheid noodzakelijk is om na te gaan of is voldaan aan deze materiële voorwaarde voor het recht op aftrek.

43 In dit laatste geval staat het aan de belastingplichtige om aan de hand van objectieve bewijzen aan te tonen dat de leverancier belastingplichtig is, tenzij de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om na te gaan of aan deze materiële voorwaarde voor het recht op btw-aftrek is voldaan. In dit verband zij eraan herinnerd dat uit de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 volgt dat het begrip „belastingplichtige” ruim wordt gedefinieerd aan de hand van de feitelijke omstandigheden (arresten van 6 september 2012, *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, punt 30, en 22 oktober 2015, *PPUH Stehcomp*, C?277/14, EU:C:2015:719, punt 34), zodat de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier uit de omstandigheden van het geval kan blijken.

44 Wat de vaststelling van de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek betreft, volgt hieruit dat wanneer de identiteit van de werkelijke leverancier niet is vermeld op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-aftrek wordt uitgeoefend, dit recht aan de belastingplichtige moet worden ontzegd indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en ondanks de door deze belastingplichtige verstrekte gegevens, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of deze leverancier belastingplichtig was, ontbreken.

45 Zoals het Hof herhaaldelijk in herinnering heeft gebracht, is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik bovendien een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen en dat het bijgevolg aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat 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 arresten van 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punten 54 en 55; 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en beschikking van 14 april 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 21).

46 Wat fraude betreft, moet volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook 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 met de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was

van btw-fraude (zie in die zin arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 59; 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 45; 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 22).

47 In dit verband is geoordeeld dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, voor de toepassing van richtlijn 2006/112 moet worden beschouwd als deelnemer aan die fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de belaste handelingen die hij in een later stadium verricht, aangezien deze belastingplichtige in een dergelijke situatie de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In situaties waarin was voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, heeft het Hof tevens herhaaldelijk gepreciseerd dat het recht op aftrek alleen aan de belastingplichtige kan worden ontzegd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij wist of had moeten weten dat hij door 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 gepleegd door de leverancier of een andere ondernemer die actief was in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Het Hof heeft dienaangaande namelijk geoordeeld dat het niet verenigbaar is 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 of niet kon weten dat de betrokken handeling onderdeel was van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde, aangezien de invoering van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid immers verder gaat dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het voorts 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 (beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 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 (beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Uit de in de punten 46 en 51 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak volgt dat het recht op aftrek aan deze belastingplichtige slechts kan worden ontzegd indien, na een algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het

geval overeenkomstig de nationale 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 (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punt 30, en beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:869, punt 36). Het recht op aftrek kan slechts worden geweigerd wanneer deze feiten rechtens genoegzaam zijn aangetoond, anders dan middels veronderstellingen (zie in die zin beschikking van 3 september 2020, Crewprint, C?611/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:674, punt 45).

53 In het kader van deze algehele beoordeling is in casu het feit dat de belastingplichtige die om aftrek verzoekt en de factuur heeft uitgereikt, bewust een fictieve leverancier op deze factuur heeft vermeld, een relevant gegeven waaruit blijkt dat deze belastingplichtige wist dat hij betrokken was bij een levering van goederen die onderdeel was van btw-fraude. Het staat echter aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle gegevens en feitelijke omstandigheden van de zaak, te beoordelen of dit daadwerkelijk het geval is in het hoofdgeding.

54 Wat eventueel misbruik betreft, moet worden opgemerkt dat hiervoor moet zijn voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, moeten de betrokken handelingen ertoe leiden dat in strijd met het door de relevante bepalingen van die richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, hoewel de betrokken handelingen voldoen aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden, en ten tweede, moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (zie met name arresten van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 36; 10 juli 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punt 35, en 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C?276/18, EU:C:2020:485, punt 85).

55 Bijgevolg valt het vermelden van een fictieve leverancier op de factuur voor goederen of diensten waarvoor het recht op btw-aftrek wordt uitgeoefend, niet onder een dergelijke praktijk, aangezien, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, de vermelding van de leverancier op de factuur voor de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-aftrek wordt uitgeoefend, een formele voorwaarde voor dat recht vormt en deze vermelding dus niet tot gevolg heeft dat aan de materiële voorwaarden die in de bepalingen betreffende het recht op aftrek zijn gesteld, is voldaan.

56 Wat in de derde plaats de vraag betreft of de belastingplichtige te kwader trouw slechts de uitoefening van het recht op aftrek kan worden ontzegd wanneer er een gevaar van derving van belastinginkomsten bestaat voor de lidstaat en er sprake is van een belastingvoordeel voor deze belastingplichtige of voor andere deelnemers aan de betrokken handeling, moet worden opgemerkt dat in het kader van de toepassing van de verleggingsregeling in beginsel niets aan de schatkist is verschuldigd (zie met name arresten van 6 februari 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punt 29, en 26 april 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 41). Bovendien is de vraag of de over de vroegere latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op btw-aftrek (zie in die zin beschikking van 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals blijkt uit de punten 44 en 46 tot en met 52 van het onderhavige arrest, moet de belastingplichtige evenwel het recht op aftrek worden ontzegd wanneer de gegevens die nodig zijn om na te gaan of de leverancier van de betrokken goederen of diensten belastingplichtig is, ontbreken of wanneer rechtens genoegzaam is aangetoond dat deze belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude. De vaststelling van een gevaar van derving van belastinginkomsten is dus niet

noodzakelijk om een dergelijke weigering te rechtvaardigen.

57 Daarbij is evenmin relevant of de betrokken handeling de belastingplichtige of andere partijen bij de toeleveringsketen al dan niet een belastingvoordeel heeft opgeleverd. Ten eerste staat het bestaan van een dergelijk voordeel namelijk los van de vraag of is voldaan aan de materiële voorwaarden waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, zoals de hoedanigheid van belastingplichtige van de leverancier van de betrokken goederen of diensten. Ten tweede hoeft, anders dan op het gebied van misbruik is geoordeeld, voor de vaststelling dat een belastingplichtige heeft deelgenomen aan btw-fraude de voorwaarde dat deze handeling hem in strijd met het door richtlijn 2006/112 beoogde doel een belastingvoordeel heeft opgeleverd, niet te zijn vervuld (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 35).

58 Aangezien de verwijzende rechter heeft verwezen naar de mogelijke kwade trouw van de belastingplichtige die de identiteit van de werkelijke leverancier verhult, moet daaraan worden toegevoegd dat het weliswaar niet in strijd is met het Unierecht om te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt, doch dat niet het bewijs dient te worden geleverd dat de belastingplichtige te kwader trouw was om hem het recht op aftrek te ontzeggen (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punten 30 en 31).

59 Voor zover de verwijzende rechter ten slotte ook vermeldt dat het verhullen van de werkelijke leverancier de directe belastingheffing in gevaar kan brengen door de belastingdienst controlemiddelen te ontnemen, moet worden benadrukt dat uit de in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak volgt dat het recht op aftrek niet om die reden kan worden geweigerd. Een dergelijke weigering zou immers in strijd zijn met het fundamentele beginsel van dit recht en bijgevolg met het beginsel van fiscale neutraliteit.

60 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de btw over de aankoop van aan een belastingplichtige geleverde goederen aan die belastingplichtige moet worden ontzegd, wanneer hij bewust een fictieve leverancier heeft vermeld op de factuur die hij zelf voor deze handeling heeft uitgereikt in het kader van de toepassing van de verleggingsregeling, indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en de door deze belastingplichtige verstrekte gegevens, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of deze leverancier belastingplichtig was, ontbreken of indien rechtens genoegzaam is aangetoond dat deze 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.

Kosten

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de aankoop van aan een belastingplichtige geleverde goederen aan die belastingplichtige moet worden ontzegd, wanneer hij bewust een fictieve leverancier heeft vermeld op de factuur die hij zelf

voor deze handeling heeft uitgereikt in het kader van de toepassing van de verleggingsregeling, indien, gelet op de feitelijke omstandigheden en de door deze belastingplichtige verstrekte gegevens, de gegevens die nodig zijn om na te gaan of deze leverancier belastingplichtig was, ontbreken of indien rechtens genoegzaam is aangetoond dat deze 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.

ondertekeningen

* Procestaal: Spaans.