

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

24 november 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 en 168 – Recht op aftrek van voorbelasting – Beginsel van het verbod op fraude – Toeleveringsketen – Weigering van het recht op aftrek in geval van fraude – Belastingplichtige – Tweede koper van een goed – Fraude met een deel van de bij de eerste aankoop verschuldigde btw – Omvang van de weigering van het recht op aftrek”

In zaak C-596/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Nürnberg (belastingrechter in eerste aanleg Nürnberg, Duitsland) bij beslissing van 21 september 2021, ingekomen bij het Hof op 28 september 2021, in de procedure

A

tegen

Finanzamt M

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en R. Kanitz als gemachtigden,
 - de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Pethke en V. Uher als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A en het Finanzamt M (belastingkantoor M, Duitsland; hierna: „belastingdienst”) over de weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting (btw) die in 2011 is betaald voor de aankoop van een voertuig.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in hoofdstuk 1 („Levering van goederen”) van titel IV („Belastbare handelingen”) wordt de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie beschouwd als een levering van goederen.

4 Artikel 167 van deze richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 1 („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) van titel X („Aftrek”), bepaalt:

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

5 Artikel 168 van dit hoofdstuk 1 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;

[...]”

6 Artikel 178 van die richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 4 („Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”) van titel X bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]”

7 Artikel 203 van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in hoofdstuk 1 („Verplichting tot betaling”) van titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) bepaalt:

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

8 Artikel 273 van deze richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk 7 („Diverse bepalingen”) van titel XI

van deze richtlijn, is als volgt geformuleerd:

„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.”

Duits recht

9 § 3, lid 3, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) luidt:

„In het kader van een transactie uit hoofde van een commissieovereenkomst [§ 383 van het Handelsgesetzbuch (Duits wetboek van koophandel)] vindt er tussen de opdrachtgever en de commissionair een levering plaats. Bij een verkoop in commissie wordt de commissionair geacht de koper te zijn terwijl bij een koop in commissie de opdrachtgever wordt geacht de koper te zijn.”

10 § 15, lid 1, UStG, in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting in aftrek brengen:

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 In de loop van 2011 heeft A, handelaar en verzoeker in het hoofdgeding, van C, die zich uitgaf voor W, een tweedehandsauto voor zijn bedrijf (hierna: „betrokken auto”) gekocht. W wist dat C zich voor hem uitgaf en ging daarmee akkoord. C heeft aan W voor de levering van de betrokken auto 52 100,84 EUR, vermeerderd met 9 899,16 EUR btw, gefactureerd, terwijl W verzoeker in het hoofdgeding vervolgens een factuur van 64 705,88 EUR, vermeerderd met 12 294,12 EUR btw, heeft uitgeschreven. W heeft deze factuur overhandigd aan C, die deze op zijn beurt heeft doorgezonden aan verzoeker in het hoofdgeding.

12 A heeft C in totaal 77 000 EUR betaald, namelijk 64 705,88 EUR voor de waarde van het goed en 12 294,12 EUR btw. C hield deze bedragen volledig voor zichzelf. In zijn boekhouding en belastingaangiften heeft C een verkoopprijs opgenomen van 52 100,84 EUR plus 9 899,16 EUR btw, zoals blijkt uit de factuur die hij aan W heeft uitgereikt. C betaalde dus alleen de over dat bedrag berekende belasting, te weten 9 899,16 EUR. W heeft de transactie niet opgenomen in zijn boekhouding of in zijn belastingaangiften en heeft hierover geen belasting betaald.

13 A vordert voor de aankoop van de betrokken auto aftrek van 12 294,12 EUR aan voorbelasting. Volgens de belastingdienst daarentegen mocht A geen voorbelasting in aftrek brengen omdat hij op de hoogte had moeten zijn van de belastingontduiking door C.

14 De verwijzende rechter is van oordeel dat A, gelet op de verschillende gebeurtenissen die hij als „abnormaal” beschouwt, de identiteit van zijn zakenpartner had moeten controleren. Op basis van die controle had hij kunnen vaststellen dat C zijn identiteit opzettelijk had verzwegen,

wat geen ander doel kon hebben dan de btw over de verkoop van de betrokken auto te ontduiken, en dat W niet van plan was om zijn fiscale verplichtingen na te komen.

15 Volgens de verwijzende rechter zijn de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG vervuld voor het bovengenoemde bedrag van 12 294,12 EUR dat als btw is vermeld op de door W aan A uitgereikte factuur. Door de instemming van W met het optreden van C waren deze twee actoren gebonden door een atypische verkoop in commissie, in die zin dat de opdrachtgever, te weten C, tegelijkertijd de vertegenwoordiger was van W, de commissionair. Daarom moet worden aangenomen dat de betrokken auto in eerste instantie door C is geleverd aan W en vervolgens door W is geleverd aan A.

16 De verwijzende rechter merkt op dat A volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de aftrek van 12 294,12 EUR kon worden geweigerd, hoewel, ten eerste, C slechts 2 394,96 EUR aan btw had ontdoken, en, ten tweede, het verschil tussen de daadwerkelijk betaalde belasting en de bij een normaal verloop van de transactie verschuldigde belasting precies overeenstemt met het ontdoken bedrag.

17 De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat de aftrek van voorbelasting slechts mag worden geweigerd voor zover dat nodig is ter compensatie van de door de fraude veroorzaakte derving van belastinginkomsten. De verwijzende rechter wijst er echter ook op dat volgens de beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punt 35), de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting niet afhangt van de vraag of degene die deelneemt aan belastingfraude daarmee al dan niet een belastingvoordeel of een economisch voordeel heeft verkregen, maar ertoe strekt frauduleuze transacties tegen te gaan door ervoor te zorgen dat er geen afzetmarkt wordt gevonden voor goederen en diensten waarmee fraude is gepleegd.

18 De verwijzende rechter is dan ook geneigd om het recht op aftrek van voorbelasting te beperken tot de door de staat gederfde belastinginkomsten. Deze schade moet worden berekend door de wettelijk verschuldigde belasting voor alle leveringen te vergelijken met de daadwerkelijk betaalde belasting. Volgens deze benadering zou A recht hebben op aftrek van 9 899,16 EUR aan voorbelasting. Alleen de aftrek van het bedrag daarboven, dat overeenkomt met het belastingverlies van de staat van 2 394,96 EUR, zou hem moeten worden geweigerd.

19 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Nürnberg (belastingrechter in eerste aanleg Nürnberg, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kan de tweede koper van een goed de aftrek van voorbelasting over zijn aankoop worden geweigerd, op grond dat hij moest weten dat de oorspronkelijke verkoper bij de eerste overdracht btw had ontdoken, hoewel ook de eerste koper wist dat de oorspronkelijke verkoper bij de eerste overdracht btw had ontdoken?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is de weigering jegens de tweede koper beperkt tot het bedrag van de gederfde belastinginkomsten als gevolg van de belastingontduiking?

3) Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: wordt het bedrag van de gederfde belastinginkomsten berekend

- a) door de in de leveringsketen wettelijk verschuldigde belasting te vergelijken met de daadwerkelijk vastgestelde belasting,
- b) door de in de leveringsketen wettelijk verschuldigde belasting te vergelijken met de daadwerkelijk betaalde belasting, of
- c) op een andere wijze?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

20 Hoewel de nationale rechter bij de formulering van zijn drie vragen niet heeft verwezen naar een specifieke bepaling van richtlijn 2006/112 of enig algemeen rechtsbeginsel, blijkt uit zijn verzoek niettemin duidelijk dat de door deze rechter gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van de artikelen 167 en 168 van deze richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude, dat een algemeen beginsel van het Unierecht vormt (zie in die zin arrest van 29 april 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, punt 63).

21 In dit verband zij er om te beginnen aan herinnerd dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten die ten behoeve van een belastbare activiteit worden gebruikt een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is. Het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, is dus een integrerend deel van de btw-regeling en kan, 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 (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 31).

22 De aftrekregeling heeft met name tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane 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 (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39).

23 Bovendien is de vraag of de over de vroegere of 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 aftrek van de voorbelasting. Bij elke transactie inzake productie of distributie is immers btw verschuldigd, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 40).

24 De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken is evenwel een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, zodat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Het staat derhalve aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat op dit recht aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 21, en arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Het recht op aftrek moet niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer vaststaat dat de belastingplichtige aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht die als basis dienen voor de vaststelling van het recht op aftrek, 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, of die deze btw-fraude althans in de hand werkte. Een dergelijke belastingplichtige moet voor de toepassing van richtlijn 2006/112 namelijk worden geacht deel te nemen aan de fraude of die in de hand te werken, 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 (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punten 22 en 23, en arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van het recht op aftrek om dit recht te weigeren aan een belastingplichtige die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde. De invoering van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid zou immers verder gaan 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 arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 49).

27 De lidstaten kunnen op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 maatregelen nemen om de juiste inning van btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Meer bepaald zijn de lidstaten bij gebreke van Unierechtelijke bepalingen ter zake bevoegd om in de volgens hen geschikte sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de voorwaarden van het Unierecht voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek (arrest van 15 april 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, punt 25).

28 De verschillende vragen van de verwijzende rechter moeten in het licht van deze overwegingen worden onderzocht.

Eerste vraag

29 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude, aldus moeten worden uitgelegd dat de tweede koper van een goed het recht op aftrek van de voorbelasting kan worden geweigerd wanneer hij wist of had moeten weten dat deze koop verband hield met een door de oorspronkelijke verkoper bij de eerste koop gepleegde btw-fraude, ook al was de eerste koper zelf ook op de hoogte van die fraude.

30 Zoals blijkt uit punt 26 van dit arrest, wordt het enkele feit dat de belastingplichtige goederen of diensten heeft gekocht terwijl hij wist of had moeten weten dat hij met deze aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude in de toeleveringsketen, voor de toepassing van richtlijn 2006/112 als deelname aan die fraude beschouwd. De enige actieve handeling die in een dergelijke situatie bepalend is om het recht op aftrek te weigeren, is de aankoop van die goederen of diensten. Deze aankoop werkt fraude in de hand door de afzet van de betrokken producten mogelijk te maken, hetgeen volstaat om het recht op aftrek van de betaalde btw te weigeren (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punten 26 en 34).

31 Wanneer voldoende vaststaat dat de tweede koper op de hoogte was of had moeten zijn van een door de oorspronkelijke verkoper begane btw-fraude, hetgeen de verwijzende rechter in het hoofdgeding dient na te gaan, staat de omstandigheid dat de eerste koper van een goed ook op de hoogte was en de door de oorspronkelijke verkoper gepleegde fraude in de hand heeft gewerkt, er niet aan in de weg dat de tweede koper het recht op aftrek wordt geweigerd van de btw die is betaald over een door deze fraude getroffen handeling of over een latere handeling.

32 Op de eerste vraag moet dus worden geantwoord dat de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod van fraude, aldus moeten worden uitgelegd dat de tweede koper van een goed het recht op aftrek van de voorbelasting kan worden geweigerd wanneer hij wist of had moeten weten van de door de oorspronkelijke verkoper bij de eerste koop gepleegde btw-fraude, ook al was de eerste koper zelf ook op de hoogte van die fraude.

Tweede vraag

33 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude, aldus moeten worden uitgelegd dat de tweede koper van een goed dat in een aan die verkoop voorafgaand stadium het voorwerp is geweest van een frauduleuze handeling die slechts betrekking heeft op een gedeelte van de aan de staat verschuldigde btw, zijn recht op aftrek van de over de handeling betaalde btw in zijn geheel of slechts ten belope van het bedrag dat het voorwerp vormde van de belastingfraude die tot derving van belastinginkomsten heeft geleid, worden geweigerd, wanneer hij wist of had moeten weten dat deze verkoop verband hield met fraude.

34 In dit verband zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, zodat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Het staat derhalve aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat op dit recht aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 21, en arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Wat fraude betreft, moet volgens vaste rechtspraak het recht op aftrek niet alleen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer vaststaat dat de belastingplichtige aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht die als basis dienen voor de vaststelling van het recht op aftrek, 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. Een dergelijke belastingplichtige moet voor de toepassing van richtlijn 2006/112 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, punten 22 en 23, en arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Vervolgens moet worden benadrukt dat de weigering van het recht op aftrek van de door verzoeker in het hoofdgeding betaalde voorbelasting los moet worden gezien van de sancties die de lidstaat overeenkomstig artikel 273 van richtlijn 2006/112 kan opleggen. Het is juist dat fraude

moet worden bestraft in het kader van de toepassing van de sancties die door de lidstaten zijn vastgesteld om onrechtmatige fiscale gedragingen tegen te gaan (zie in die zin arrest van 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punten 26 en 38).

37 Evenwel staat het overeenkomstig de geharmoniseerde btw-regeling aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht in geval van fraude wordt ingeroepen, of dat de belastingplichtige aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht die als basis dienen voor de vaststelling van het recht op aftrek, wist of – indien hij de controles had verricht die redelijkerwijs van iedere marktdeelnemer kunnen worden verlangd – had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam verband hield met fraude (zie in die zin met name arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punten 53, 54 en 59).

38 Aangezien het dus een impliciete materiële voorwaarde voor het recht op aftrek is dat de belastingplichtige, hoewel hij controles heeft verricht die redelijkerwijs van iedere marktdeelnemer kunnen worden verlangd, niet op de hoogte was van het bestaan van belastingfraude met betrekking tot de belaste handeling die recht op aftrek geeft, moet een belastingplichtige die niet aan deze voorwaarde voldoet, derhalve de uitoefening van zijn recht op aftrek van btw volledig worden ontzegd (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punten 24, 31 en 33).

39 Deze gevolgtrekking vindt steun in de doelstellingen van de op de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties rustende verplichting om het recht op aftrek te weigeren wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling deel uitmaakte van fraude. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, heeft dit vereiste immers met name tot doel om de belastingplichtigen te verplichten om de zorgvuldigheid te betrachten die redelijkerwijs bij elke economische handeling kan worden vereist, om ervoor te zorgen dat zij met hun handelingen niet betrokken raken bij btw-fraude (zie in die zin beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Dit doel zou echter niet doeltreffend kunnen worden bereikt indien de weigering van het recht op aftrek zou worden beperkt tot het gedeelte van de als de verschuldigde btw betaalde bedragen dat overeenkomt met het ontdoken bedrag, aangezien de belastingplichtigen aldus slechts zouden worden aangezet tot het nemen van passende maatregelen om de gevolgen van eventuele belastingontduiking te beperken, maar niet noodzakelijkerwijs maatregelen die hen in staat stellen ervoor te zorgen dat zij met hun handelingen niet betrokken raken bij btw-fraude of die in de hand werken.

41 Overigens heeft het Hof reeds geoordeeld dat het feit dat de belastingplichtige goederen of diensten heeft gekocht terwijl hij wist of had moeten weten dat hij met deze aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude in een eerder stadium volstaat om ervan uit te gaan dat die belastingplichtige heeft deelgenomen aan die fraude en om hem het recht op aftrek te ontzeggen, zonder dat zelfs hoeft te worden aangetoond dat er een gevaar voor derving van belastinginkomsten bestaat (arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 56).

42 Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord dat de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude, aldus moeten worden uitgelegd dat de tweede koper van een goed dat in een aan die verkoop voorafgaand stadium het voorwerp is geweest van een frauduleuze handeling die slechts betrekking heeft op een gedeelte van de aan de staat verschuldigde btw, zijn recht op aftrek van voorbelasting in zijn geheel moet

worden geweigerd, wanneer hij wist of had moeten weten dat deze verkoop verband hield met fraude.

Derde vraag

43 Gezien het antwoord op de eerste vraag, hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

44 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:

1) **De artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude**

moeten aldus worden uitgelegd dat:

de tweede koper van een goed het recht op aftrek van de voorbelasting kan worden geweigerd wanneer hij wist of had moeten weten van de door de oorspronkelijke verkoper bij de eerste koop gepleegde btw-fraude, ook al was de eerste koper zelf ook op de hoogte van die fraude.

2) **De artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, gelezen in het licht van het beginsel van het verbod op fraude**

moeten aldus worden uitgelegd dat:

de tweede koper van een goed dat in een aan die verkoop voorafgaand stadium het voorwerp is geweest van een frauduleuze handeling die slechts betrekking heeft op een gedeelte van de aan de staat verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw), zijn recht op aftrek van voorbelasting in zijn geheel moet worden geweigerd, wanneer hij wist of had moeten weten dat deze verkoop verband hield met fraude.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.