

**Zaak C-108/20**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

27 februari 2020

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

5 februari 2020

**Verzoekende partij:**

HR

**Verwerende partij:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN – BRANDENBURG  
BESLISSING**

[omissis]

In het geding

HR

verzoekster,

procesgemachtigde: [...],

tegen

Finanzamt Wilmersdorf

verweerder,

inzake omzetbelasting 2009, 2010

heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlin-Brandenburg, Duitsland) – Vijfde kamer – op 5 februari 2020 [omissis]

de volgende beslissing genomen:

**I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:**

**Dienen artikel 167 en artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – de btw-richtlijn – aldus te worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de bepalingen ervan op nationaal niveau aldus worden toegepast dat het recht op aftrek van voorbelasting ook dan wordt geweigerd wanneer in een eerder stadium van de toeleveringsketen belastingfraude is gepleegd en de belastingplichtige hiervan op de hoogte was of had moeten zijn, maar noch aan de btw-fraude heeft deelgenomen noch daarbij was betrokken en evenmin de gepleegde btw-fraude heeft bevorderd of vergemakkelijkt? [or. 2]**

**II. De procedure wordt geschorst totdat het Hof een prejudiciële beslissing over de in punt I. geformuleerde vraag heeft genomen.**

**Motivering:**

**I.**

1. In de litigieuze jaren 2009 en 2010 exploiteerde verzoekster – met medewerking van haar echtgenoot – een drankengroothandel in [...]. In haar btw-aangiften voor de betrokken jaren vorderde zij onder meer aftrek van voorbelasting voor facturen van de onderneming P GmbH ter hoogte van 993 164 EUR (2009) en 108 417,87 EUR (2010). De op de facturen vermelde dranken (in het bijzonder gedistilleerde dranken en het drankje Red Bull) waren door P GmbH daadwerkelijk aan verzoekster geleverd. De gefactureerde bedragen werden door verzoekster aan P GmbH betaald en P GmbH evenals verzoekster namen de transacties in hun boekhouding op. Verzoekster noch P GmbH heeft zich bij hun onderlinge transacties schuldig gemaakt aan btw-fraude. De facturen van P GmbH voldoen aan de wettelijke vereisten van de §§ 14 en 14a van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”). Verzoekster heeft de van P GmbH gekochte dranken doorverkocht zonder bij de doorverkoop btw-fraude te hebben gepleegd.
2. Volgens twee – inmiddels definitieve – strafvonnissen heeft P GmbH zich bij de aankoop van de aan verzoekster geleverde dranken herhaaldelijk schuldig gemaakt aan btw-fraude. Blijkens de bevindingen van de strafrechter liggen de volgende feiten ten grondslag aan deze vonnissen: De echtgenoot van verzoekster

leverde als verantwoordelijke vennoot op grote schaal (totale omzet tot september 2010: ongeveer 80 miljoen EUR) gedistilleerde dranken, koffie en Red Bull aan P GmbH. Voor die leveringen werden geen facturen opgemaakt. In plaats daarvan maakte een medewerker van P GmbH schijnfacturen op voor de aangekochte goederen. Voor die facturen vorderde P GmbH vervolgens ten onrechte aftrek van voorbelasting. De echtgenoot van verzoekster voorzag P GmbH tegelijkertijd van prijslijsten en potentiële klanten voor de goederen. De goederen werden doorverkocht aan verschillende klanten, waaronder verzoekster. De door P GmbH op basis van de schijnfacturen gevorderde aftrek van voorbelasting werd door het verantwoordelijke belastingkantoor geweigerd nadat deze feiten aan het licht waren gekomen..

3. Verweerder weigerde bovendien verzoekster aftrek van voorbelasting, voor zover deze voorbelasting betrekking had op leveringen van P GmbH in een eerder stadium. Ter motivering voerde hij in wezen aan dat verzoekster met haar onderneming deel heeft uitgemaakt van een [or. 3] toeleveringsketen in het kader waarvan btw-fraude is gepleegd. P GmbH heeft met medewerking van de echtgenoot van verzoekster voorbelasting ontdoken bij de aankoop van verschillende dranken, die vervolgens onder meer aan verzoekster werden doorverkocht.
4. Verzoekster is van opvatting dat het recht op aftrek van voorbelasting over leveringen van P GmbH in een eerder stadium in het litigieuze geval ten onrechte is geweigerd. Zij heeft van haar kant voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.
5. Verweerder is daarentegen van mening dat verzoekster op grond van de betrokkenheid van haar echtgenoot en de ongewone handelwijzen had moeten realiseren dat zij met haar onderneming deel uitmaakte van een toeleveringsketen in het kader waarvan btw-fraude werd gepleegd. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna; „Hof”) mag in een dergelijk geval het recht op aftrek van voorbelasting worden geweigerd.

## II.

6. De verwijzende rechter verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vraag overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, juncto eerste alinea, onder a), van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie – VWEU.

### 1. Toepasselijke bepalingen

#### a. Unierecht

7. Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

8. Artikel 168, onder a), van de btw-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: [or. 4]*

*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;”*

9. Overeenkomstig artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn moet de belastingplichtige, om het recht op aftrek voor goederenleveringen of diensten te kunnen uitoefenen, onder meer:

*„[...] in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;”*

#### **b. Nationaal recht**

10. § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, eerste en tweede volzin, UStG in de in de litigieuze jaren toepasselijke versie bepaalt het volgende:

*„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:*

- 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.”*

#### **2. Beoordeling naar nationaal recht en relevantie van de prejudiciële vraag voor de beslechting van het hoofdgeding**

11. In het hoofdgeding is voor de beslechting ervan relevant of verzoekster het recht op aftrek van voorbelasting over de door P GmbH in een eerder stadium geleverde goederen moet worden geweigerd, aangezien zij op de hoogte had moeten zijn van de in een eerder stadium van de toeleveringsketen gepleegde btw-fraude.
12. Aan de feitelijke voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG voor de op de facturen van P GmbH in rekening gebrachte omzetbelasting is voldaan. [or. 5]

13. De vraag is alleen of het gerechtvaardigd is het recht op btw-af trek te weigeren op grond van het feit dat verzoekster op de hoogte had moeten zijn van de door P GmbH, en dus in een eerder stadium van de toeleveringsketen, gepleegde btw-fraude.
14. De weigering van het recht op aftrek van voorbelasting in de hier bedoelde omstandigheden was in de litigieuze jaren niet bij wet geregeld. Volgens de rechtspraak van de hoogste nationale rechterlijke instanties – die daarbij verwijzen naar de rechtspraak van het Hof – is weigering in deze omstandigheden echter geboden „indien aan de hand van objectieve elementen vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van door de leverancier gepleegde btw-fraude of dat in de toeleveringsketen in verband met een andere handeling die voorafgaat aan of volgt op de door de belastingplichtige verrichte handeling, btw is ontdoken.“ [omissis].
15. Naar nationaal recht is voor de beslechting van het geding derhalve doorslaggevend of het feit dat verzoekster op de hoogte had moeten zijn van de door P GmbH gepleegde btw-fraude, tot gevolg heeft dat niet alleen P GmbH het recht op btw-af trek wordt geweigerd, maar ook dat die weigering zich uitstrekt tot de daarop volgende transacties tussen P GmbH en verzoekster. De sleutel vormt in dit verband de uitlegging van het begrip „toeleveringsketen“. Indien de transacties tussen P GmbH en verzoekster samen met de frauduleuze aankoop van de dranken door P GmbH in een eerder stadium moeten worden beschouwd als deel van een gezamenlijke toeleveringsketen, dan is in casu het recht op btw-af trek terecht geweigerd. Mocht daarentegen geen sprake zijn van een dergelijke toeleveringsketen, dan zou de aftrek van voorbelasting moeten worden toegekend.

### 3. Beoordeling naar Unierecht

16. De verwijzende rechter koestert twijfels omtrent de Unierechtelijke uitlegging van het begrip „toeleveringsketen“ en vraagt zich af of de handelsbetrekkingen in het hoofdgeding als zodanig kunnen worden aangemerkt. Aangezien het begrip „toeleveringsketen“ door het Hof voor het eerst is gebruikt in de context van de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting, gaat het hier om een uitleggingsprobleem van Unierechtelijke aard. [or. 6]
17. Het Hof heeft in inmiddels vaste rechtspraak geoordeeld dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. 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. Dit geldt niet alleen wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude of dat een andere handeling uit

de toeleveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude vormde (zie arresten van het Hof van 18 mei 2017 – C-624/15, Litdana, [omissis] punt 35; 22 oktober 2015 – C-277/14, PPUH Stehcemp, [omissis] punten 47-49; 13 maart 2014 – C-107/13, FIRIN, [omissis] punt 42; 18 juli 2013 – C-78/12, Evita-K, [omissis] punt 41; 31 januari 2013 – C-642/11, Stroy trans, [omissis] punt 48; 31 januari 2013 – C-643/11, LVK-56, [omissis] punt 60; 6 december 2012 – C-285/11, Bonik, [omissis] punt 41, en 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 47).

18. Volgens die Unierechtelijke beginselen zou in het hoofdgeding het recht op aftrek van voorbelasting in de volgende drie gevallen kunnen worden geweigerd:
- verzoekster heeft in verband met de voor haar verrichte litigieuze leveringen van P GmbH zelf btw-fraude gepleegd,
  - P GmbH heeft de btw over de leveringen aan verzoekster ontdoken, of
  - de litigieuze handelingen maakten deel uit van een toeleveringsketen in het kader waarvan btw-fraude is gepleegd.

Indien aan geen van die drie voorwaarden is voldaan, is een weigering van het recht op btw-aftrek voor verzoekster – los van de vraag of zij op de hoogte was van de btw-fraude in een eerder stadium – kennelijk niet rechtmatig. [or. 7]

19. Aangezien noch verzoekster, door aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting over de door P GmbH geleverde dranken, noch P GmbH, als leverancier van die goederen, met de in casu litigieuze handelingen btw-fraude heeft gepleegd, is in het hoofdgeding uitsluitend relevant of de litigieuze handelingen deel uitmaakten van een „toeleveringsketen” in het kader waarvan btw-fraude is gepleegd.
20. Het Hof heeft het in zijn rechtspraak gebezigde begrip „toeleveringsketen” – voor zover bekend – tot dusver niet nader gedefinieerd.
21. Naar het oordeel van de verwijzende rechter is het in dit verband denkbaar dat het feit alleen al dat een belastingplichtige wist of had moeten weten dat in een (willekeurig) eerder stadium fraude is gepleegd, de weigering van het recht op btw-aftrek tot gevolg heeft. Dit zou dan het geval zijn indien het begrip „toeleveringsketen” in die zin moet worden begrepen dat volstaat dat in verband met dezelfde goederenlevering meerdere op elkaar volgende handelingen worden verricht. Het aanknopingspunt of verband met de in een eerder stadium gepleegde btw-fraude zou in dat geval gelegen zijn in het loutere feit dat het om een en dezelfde goederenlevering gaat. Daarentegen zou niet vereist zijn dat de btw-fraude door de litigieuze handeling wordt bevorderd of vergemakkelijkt (bijvoorbeeld doordat de leveringsrelatie wordt verhuld).

22. De verwijzende rechter is echter van mening dat een dergelijke uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” gezien de Unierechtelijke beginselen van neutraliteit en evenredigheid te ruim zou kunnen zijn.
23. Uit de rechtspraak van het Hof valt op te maken dat een weigering van het recht op btw-aftrek bij fraude en misbruik in verband met een toeleveringsketen slechts terecht is wanneer juist de specifieke combinatie van meerdere op elkaar volgende handelingen maakt dat deze handelingen als geheel genomen fraude opleveren (zie arrest van het Hof van 18 december 2014 – C-131/13, C-163/13 en C-164/13, Italmoda, [omissis] punt 67). Dit zou bijvoorbeeld dan het geval zijn wanneer de opeenvolgende leveringen deel uitmaken van een algemeen plan met als doel het traceren van de geleverde goederen en daardoor tegelijkertijd het opsporen van de in het kader van de toeleveringsketen gepleegde belastingfraude te bemoeilijken. Hierbij moet in het bijzonder worden gedacht aan handelingen die onderdeel vormen van zogenoemde carousselfraude. Maar ook kettingtransacties kunnen hieronder vallen, in gevallen waarin door de inzet van tussenhandelaren die de goederen [or. 8] niet daadwerkelijk in ontvangst nemen, wordt beoogd de handelsbetrekkingen te verhullen. Volgens die zienswijze zou een dergelijke „toeleveringsketen” in wezen alleen die handelingen omvatten die btw-fraude in een eerder of een later stadium concreet bevorderen of vergemakkelijken.
24. Deze uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” zou naar het oordeel van de verwijzende rechter steun kunnen vinden in meerdere uitspraken van het Hof waarin het Hof met betrekking tot de weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting:
- als voorwaarde stelt dat de belastingplichtige door de handeling die hij heeft verricht, „betrokken” is bij de btw-fraude in een eerder of later stadium (zie arresten van het Hof van 17 oktober 2019 – C-653/18, Unitel, [omissis] punt 33; 28 maart 2019- C-275/18, Vins, [omissis] punt 33; 8 november 2018- C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis] punt 41; 25 oktober 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis] punt 35; 19 oktober 2017- C-101/16, Paper Consult, [omissis] punt 52; 18. mei 2017 – C-624/15, Litdana, [omissis] punten 33 e.v.; 9 februari 2017 – C-21/16, Euro Tyre, [omissis] punt 40; 2 juni 2016 – C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [omissis] punt 42, en 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 54),
  - ervan uitgaat dat de handelingen van de belastingplichtige een „onderdeel vormen” van in een ander stadium gepleegde fraude (zie arrest van het Hof van 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 53), of
  - als voorwaarde stelt dat de handelingen van de belastingplichtige „deel uitmaken” van de in een ander stadium gepleegde btw-fraude (zie arresten van het Hof van 28 maart 2019- C-275/18, Vins, [omissis] punt 33; 8 november 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis]

punt 41; 18 oktober 2018- C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis]  
 punt 35, en 9 februari 2017 – C-21/16, Euro Tyre, [omissis] punt 40).

Aan de voorwaarde dat de belastingplichtige „betrokken” was bij of dat zijn handelingen „onderdeel vormden” of „deel uitmaakten” van btw-fraude, is naar de mening van de verwijzende rechter niet voldaan enkel en alleen op grond dat de betrokkene op de hoogte was van de gepleegde btw-fraude [or. 9] of hiervan zelfs op de hoogte had moeten zijn. Het uitgangspunt moet in dit verband het vereiste zijn dat een eigen bijdrage tot de belastingfraude althans in de zin van een bevordering of vergemakkelijking is geleverd. Kwade trouw als subjectief element kan volgens de verwijzende rechter niet in de plaats komen van een actieve deelname als voorwaarde voor „betrokkenheid”, „onderdeel vormen” of „deel uitmaken”.

25. Indien afgezien van de kwade trouw geen sprake is van bevordering of vergemakkelijking van btw-fraude, acht de verwijzende rechter het zeer aannemelijk dat een belastingplichtige het recht op btw-afrek over de aan hem verrichte leveringen in een eerder stadium niet mag worden geweigerd. Dit in het bijzonder wanneer de leveringsrelaties – zoals in het hoofdgeding – doordat facturen zijn opgemaakt, deze facturen in de boekhouding zijn opgevoerd en btw-aangiften zijn ingediend, voor de belastingautoriteiten volledig transparant zijn. In het onderhavige geval is geen sprake van een verhulling van leveringsrelaties of leveranciers. De in een eerder stadium gepleegde btw-fraude (in casu: afrek van voorbelasting over de aankoop van dranken door P GmbH) is volledig afgesloten en kan door de handelingen in het volgende stadium (in casu: doorverkoop van de dranken door P GmbH aan verzoekster) niet meer worden bevorderd of vergemakkelijkt. Veeleer vormt de transactie tussen P GmbH en verzoekster een verdere leveringsrelatie die losstaat van de door de btw-fraude geraakte handeling in een eerder stadium. Dit betekent dat er geen algemeen plan bestaat waarbij de betrokken leveringen deel zouden uitmaken van een meerdere handelingen omvattende belastingfraude. Volgens deze interpretatie van het begrip „toeleveringsketen” moet worden aangenomen dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de toeleveringsketen bij P GmbH is geëindigd. De op de btw-fraude volgende leveringen van P GmbH – ten behoeve van verzoekster dan wel van derden – zouden dan geen deel uitmaken van een toeleveringsketen in het kader waarvan fraude is gepleegd, maar moeten veeleer worden beschouwd als nieuwe leveringsrelaties die los van de eerdere btw-fraude moeten worden beoordeeld.
26. Naar de opvatting van de verwijzende rechter is derhalve ook niet relevant of de echtgenoot van verzoekster aan P GmbH de instructie heeft gegeven aan wie de goederen moesten worden geleverd. Dit zou namelijk geen afbreuk doen aan het feit dat de leveringen van P GmbH aan verzoekster geen invloed hadden op de eerder door P GmbH gepleegde fraude. De volkomen transparante leveringsrelaties tussen P GmbH en verzoekster kan de reeds afgesloten btw-fraude niet meer bevorderen. Ook [or. 10] een verhulling achteraf van leveringsrelaties is gelet op de transparantie niet mogelijk.



27. Deze conclusie wordt in de ogen van de verwijzende rechter geschraagd door de rechtspraak van het Hof, dat heeft geoordeeld dat de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting in geval van misbruik slechts terecht is indien de betrokken aftrek een belastingvoordeel oplevert waarvan de toekenning in strijd is met de doelstellingen van de btw-richtlijn (zie arrest van het Hof van 10 juli 2019 – C-273/18, Kurzu zeme, [omissis] punt 35). Dit kan volgens de rechtspraak van het Hof bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de belastingplichtige door de handelingen beoogt de daadwerkelijke leveranciers te verhullen om daardoor de belastingheffing op de handelingen te bemoeilijken of wanneer het doel van de litigieuze handeling juist erin bestaat een ongerechtvaardigd belastingvoordeel te verkrijgen (zie arrest van het Hof van 10 juli 2019 – C-273/18, Kurzu zeme, [omissis] punten 36 e.v.). Van een dergelijk geval van misbruik wanneer de belastingplichtige aanspraak maakt op het recht op btw-aftrek, is er in de omstandigheden als in het hoofdgeding echter kennelijk geen sprake. Aangezien de leverancier van de dranken (P GmbH) op de facturen is vermeld, is gewaarborgd dat de belastingautoriteiten controle kunnen uitoefenen op de afdracht van de btw over de goederen.. Er kan niet worden vastgesteld dat door de handelingen die P GmbH heeft verricht ten behoeve van verzoekster, de leveranciers zijn verhuld gebleven. Bovendien hadden de in casu litigieuze handelingen ook niet btw-fraude tot doel. Zoals reeds uiteengezet, was de eventuele btw-fraude door P GmbH reeds afgesloten toen de levering van de dranken aan verzoekster plaatsvond. Dat betekent echter dat reeds uit logisch oogpunt is uitgesloten dat verzoekster met de aankoop van de dranken de eerder door P GmbH gepleegde belastingfraude als doel voor ogen had..
28. Bovendien hebben de in casu litigieuze handelingen niet geleid tot een verlies aan omzetbelasting, aangezien P GmbH de gefactureerde btw moest afdragen. Dit betekent dat door de betrokken handelingen ook geen belastingvoordeel is ontstaan dat in strijd zou kunnen zijn met de doelstellingen van de btw-richtlijn. Veeleer moet worden aangenomen dat de aan de opzet van het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag beslissing van neutraliteit van de btw impliceert dat voor de leveringen aan verzoekster in het hoofdgeding het recht op btw-aftrek moet worden toegekend. Mocht het loutere feit dat een betrokkene kennis heeft of kennis zou moeten hebben van in een (willekeurig) eerder stadium gepleegde btw-fraude, gevolgen hebben voor alle op die fraude volgende handelingen, dan zou het neutraliteitsbeginsel in de ogen van de verwijzende rechter op onevenredige wijze worden beperkt. In zoverre moet ook voor ogen worden gehouden dat de weigering van het recht op btw-aftrek niet het karakter van een sanctie mag hebben. Het enkele feit dat de aan de handelingen ten grondslag liggende goederen eventueel op illegale wijze zijn verkregen, betekent niet dat het beginsel van de btw-neutraliteit ter zijde mag worden geschoven **[or. 11]**. Slechts indien de betrokken handeling misbruik rechtstreeks mogelijk maakt of bevordert, mag btw-aftrek worden uitgesloten.
29. Voor die rechtsopvatting zou voorts kunnen pleiten dat voor de aftrek van voorbelasting in beginsel niet relevant is of de voor de verkopen van de betrokken goederen in een eerder of een later stadium verschuldigde btw daadwerkelijk aan

de schatkist is afgedragen (zie beschikking van het Hof van 3 maart 2004 – C-395/02, Transport Service, punt 26, en arresten van het Hof van 12 januari 2006 – C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Optigen e.a., punt 54, en 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 40). In dit verband heeft het Hof keer op keer benadrukt dat de maatregelen ter bescherming van de rechten van de schatkist – en dus ter bescherming van de belastinginkomsten – niet verder mogen gaan dan wat nodig is „*ter bereiking van het doel de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude te waarborgen*” (arresten van het Hof van 29 juli 2010 – C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [omissis] punt 26, en 27 september 2007 – C-409/04, Téleos, [omissis] 70, punt 46; zie ook arrest van het Hof van 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 48). Met betrekking tot maatregelen in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn stelt het Hof in zoverre uitdrukkelijk het volgende vast: „*Voorts mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Derhalve mogen zij niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering opleveren voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit, die een fundamenteel beginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel*” (arrest van het Hof van 21 juni 2012 – C-80/11 en C-142/11, Mahagében en David, [omissis] punt 57).

30. Een ruime uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” in de context van de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting in geval van misbruik zou in de visie van de verwijzende rechter echter een dergelijke systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en het beginsel van de neutraliteit van de btw kunnen opleveren. Indien tot een toeleveringsketen waarvoor het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, ook handelingen worden gerekend die de in een eerder of een later stadium gepleegde btw-fraude bevorderen noch vergemakkelijken, dan zou dit ertoe leiden dat de weigering van het recht op vooraftrek in gevallen van misbruik het karakter van een verregaande en onevenredige sanctie krijgt. Nu is het niet meer dan juist dat bij handelingen die rechtstreeks verband houden met **[or. 12]** btw-misbruik en –fraude, het recht op btw-aftrek wordt geweigerd teneinde belastingfraude en –misbruik effectief tegen te gaan. Tegelijkertijd zou het echter in strijd zijn met de opzet van het btw-stelsel om met het oog op de bestrijding van misbruik de weigering van het recht op btw-aftrek ook te verruimen of uit te breiden tot meerdere handelingen in latere of eerdere stadia indien deze niet in een waarneembaar verband staan met de gepleegde btw-fraude in die zin dat zij die fraude hebben bevorderd. Indien een dergelijke verruimde toepassing zou worden aanvaard, dan zou dit leiden tot een niet gerechtvaardigde, meervoudige cumulatie van de btw-last die vele malen hoger zou liggen dan de door de btw-fraude ontstane btw-schade. Uiteindelijk zou, wanneer wordt bevestigd dat sprake is van een dergelijke „frauduleuze handeling”, dit neerkomen op een sanctie die gelijk te stellen is met een boete en dus kennelijk geen wettelijke grondslag vindt in de btw-richtlijn. De btw mag in

zoverre niet worden gehanteerd als een instrument om een sanctie op te leggen voor frauduleus gedrag vanwege een belastingplichtige [omissis].

31. De verwijzende rechter acht een ruime uitlegging van het begrip „toeleveringsketen” bovendien bedenkelijk voor zover niet duidelijk is dat een weigering van het recht op btw-af trek voor handelingen in latere stadia die de btw-fraude niet bevorderen, überhaupt geschikt zou zijn ter bereiking van het door het Hof geformuleerde doel van voorkoming van btw-misbruik en –fraude. Indien namelijk – zoals in het hoofdgeding – de in een eerder stadium gepleegde btw-fraude reeds was afgesloten en de handeling in een later stadium – in casu de transacties tussen P GmbH en verzoekster – de btw-fraude niet meer mogelijk kon maken of kon bevorderen, dan kan een weigering van het recht op btw-af trek voor verzoekster de btw-fraude niet meer voorkomen.
32. Dat de weigering van het recht op btw-af trek in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet gerechtvaardigd is, zou ten slotte ook kunnen volgen uit de vaste rechtspraak van het Hof, dat heeft geoordeeld dat vanuit btw-oogpunt geen onderscheid mag worden gemaakt tussen „legale” en „illegale” transacties. De vraag of een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, is voor de btw-heffing niet relevant, aangezien het beginsel van de btw-neutraliteit impliceert dat alle handelingen in aanmerking moeten worden genomen (zie arresten van het Hof van 6 juli 2006 – C-439/04 en C-440/04 – Kittel en Recolta Recycling, [omissis] punt 50, en 12 januari 2006 -C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Optigen e.a., [omissis] punt 49). Indien het btw-stelsel echter ook geldt voor „illegale” transacties, dan zou voor dergelijke transacties omwille van de neutraliteit tegelijkertijd ook btw-af trek mogelijk moeten zijn. Dit zou in omstandigheden als die van het hoofdgeding naar verwachting tot gevolg hebben dat hoewel door de betrokkenheid van verzoeksters echtgenoot bij btw-fraude in een eerder stadium sprake is van een vanuit juridisch oogpunt [or. 13] wederrechtelijke handeling in dat stadium, de daarop volgende handelingen ongeacht de wederrechtelijkheid niettemin btw-rechtelijk in aanmerking dienen te worden genomen, met als gevolg dat ook een af trek van de voorbelasting niet kan worden uitgesloten.

#### **4. Schorsing van de procedure**

33. [omissis] [Opmerkingen betreffende de nationale procedure]
  34. [omissis] [Opmerkingen betreffende de nationale procedure]
- [omissis]