

Zaak C-276/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

19 april 2024

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 april 2024

Verzoekende partij:

KONREO, v. o. s., curator van de failliete boedel van FAU s.r.o.

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „NSS”) [OMISSIS] heeft in de zaak van verzoekster KONREO, v. o. s., [OMISSIS] curator van de failliete boedel van FAU s. r. o., [OMISSIS] tegen verweerder, de Odvolací finanční ředitelství (directoraat financiën bevoegd op het gebied van bezwaarprocedures, Tsjechië), [OMISSIS] betreffende verweerders besluiten van 26 mei 2020, [OMISSIS] bij de behandeling van het door verweerder ingestelde cassatieberoep tegen de beslissing van de Krajský soud v Brně (rechter in eerste aanleg Brno, Tsjechië) van 10 februari 2023, zaaknummer 29 Af 48/2020–276,

beslist:

[OMISSIS] Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt de volgende prejudiciële vraag **voorgelegd**:

Staat artikel 205 van 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 evenredigheidsbeginsel, in de weg aan een nationale praktijk die het mogelijk maakt om de afnemer van een belaste prestatie aansprakelijk te stellen voor de belasting over de

toegevoegde waarde die verschuldigd is door degene die de prestatie heeft verricht, hoewel aan de afnemer van die belaste prestatie eerder het recht op aftrek van voorbelasting is ontzegd op grond dat hij heeft deelgenomen aan belastingfraude?

[OMISSIS]

Motivering

I. Voorwerp van de zaak

- 1 Verzoekster is de curator van de failliete boedel van de gefailleerde Tsjechische vennootschap FAU s.r.o. (hierna: „FAU”). Alle hieronder beschreven omstandigheden en de gegeven besluiten en beslissingen hebben betrekking op de belastingtijdvakken van mei tot en met oktober 2013. FAU heeft van de Tsjechische vennootschap VERAMI International Company s.r.o. (hierna: „VERAMI”) brandstof gekocht. Beide vennootschappen waren belastingplichtig voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). De Finanční správa České republiky (belastingdienst, Tsjechië) heeft ten aanzien van beide vennootschappen een belastingcontrole verricht en daarbij vastgesteld dat in de handelsketen waarvan VERAMI en FAU onderdeel hebben uitgemaakt, belastingfraude is gepleegd. De derving van belastinginkomsten heeft zich voorgedaan bij entiteiten die in de handelsketen aan VERAMI en FAU zijn voorafgegaan en die de gekochte brandstof niet rechtstreeks aan VERAMI hebben geleverd. In het licht van de geconstateerde ongebruikelijke handelsomstandigheden kunnen de twee genoemde vennootschappen niettemin hebben geweten dat de handelstransacties gepaard zijn gegaan met belastingfraude. Zij hebben evenwel verzuimd om maatregelen ter voorkoming van hun betrokkenheid daarbij te treffen.
- 2 Gelet op de bevindingen van de belastingcontrole heeft de belastingdienst bij besluiten van 5 januari 2015 en 2 februari 2015 het bedrag van de door VERAMI verschuldigde bijkomende belasting vastgesteld. Krachtens deze besluiten heeft de belastingdienst VERAMI voor bijkomende btw aangeslagen op grond dat ten aanzien van de aankoop van de brandstof die VERAMI vervolgens aan FAU heeft geleverd het recht op belastingaftrek is geweigerd. De Krajský soud v Brně heeft VERAMI bij beslissing van 27 februari 2015 insolvent verklaard en heeft een insolventieprocedure ter vereffening van haar vermogen ingeleid. Deze procedure loopt nog.
- 3 Op 14 december 2016 heeft de Krajský soud v Ostravě (rechter in eerste aanleg Ostrava, Tsjechië) FAU insolvent verklaard en een insolventieprocedure ter vereffening van haar vermogen ingeleid. Ook deze procedure loopt nog. Vervolgens, namelijk op 7 februari 2017, heeft de belastingdienst ook FAU voor bijkomende btw aangeslagen op grond dat het recht op belastingaftrek is geweigerd. Het door FAU ingestelde bezwaar tegen dat besluit tot vaststelling van een bijkomende belastingschuld is door de Odvolací finanční ředitelství

afgewezen bij besluit van 25 september 2017. Het tegen dat besluit ingestelde beroep is afgewezen door de Krajský soud v Brně bij beslissing van 1 juli 2022. De procedure inzake het door verzoekster ingestelde cassatieberoep tegen die beslissing is bij de NSS aanhangig onder zaaknummer 6 Afs 255/2022. FAU heeft de bijkomende voorbelasting niet voldaan, en de belastingdienst heeft in het kader van de insolventieprocedure zijn schuldvordering aangemeld.

- 4 Nog voordat FAU tot voldoening van de bijkomende belasting op grond van weigering van het recht op belastingaftrek is aangesproken, heeft de belastingdienst de vennootschap als hoofdelijk aansprakelijke entiteit aangemaand tot betaling van de btw die door VERAMI niet aan de schatkist is afgedragen. Dat is geschied bij wege van zes aanmaningen van 22 april 2015 en 7 augustus 2015, waarbij FAU hoofdelijk aansprakelijk is gesteld. FAU heeft bezwaar tegen deze aanmaningen gemaakt, maar dat bezwaar is aanvankelijk afgewezen bij verweerders besluiten van 22 september 2016. Deze besluiten zijn bij beslissing van 9 mei 2019 nietig verklaard door de Krajský soud v Brně op grond dat verweerder heeft verzuimd om de voorwaarden waaronder FAU hoofdelijk aansprakelijk is gesteld voor de belasting die niet is voldaan door haar leverancier uit te leggen in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof en de NSS. De zaken zijn voor verdere behandeling terugverwezen naar verweerder. Vervolgens, namelijk bij besluiten van 26 mei 2020, heeft verweerder de gemaakte bezwaren opnieuw afgewezen. Verweerders secundaire besluiten moeten in de onderhavige zaak worden getoetst.
- 5 Voor de rechterlijke toetsing van een bestuurlijk besluit is de feitelijke en juridische situatie op de datum van het besluit doorslaggevend [§ 75, lid 1, van de zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (wet nr. 150/2002 tot vaststelling van het wetboek bestuursrechtelijke procedure) [OMISSIS]]. Deze datum is 26 mei 2020. Geconcludeerd kan worden dat de bijkomende btw op die datum reeds definitief was vastgesteld (op grond dat het recht op belastingaftrek is geweigerd), zowel jegens VERAMI als jegens FAU. Daaraan doet niet af dat verzoekster beroep en vervolgens cassatieberoep tegen de aan FAU opgelegde bijkomende belastingschuld heeft ingesteld. Op de doorslaggevende datum is ten aanzien van FAU bij onherroepelijk besluit een bijkomende belastingschuld vastgesteld. Ten tijde van verweerders secundaire behandeling van de bezwaren tegen de aanmaningen waarbij FAU hoofdelijk aansprakelijk is gesteld, en waarbij de vennootschap is verzocht om de door VERAMI niet voldane belasting te betalen, was sprake van een onherroepelijk besluit van de belastingdienst waarbij aan FAU het recht op aftrek van voorbelasting over dezelfde handelstransacties is ontzegd. FAU is derhalve verzocht om namens VERAMI belasting aan de schatkist af te dragen die zij in het kader van de gefactureerde vorderingen al eens aan die vennootschap had betaald. Het bedrag van de belasting waarvoor FAU hoofdelijk aansprakelijk is, stond vermeld op de facturen die VERAMI als leverancier aan afnemer FAU heeft uitgereikt. FAU heeft de op de facturen vermelde bedragen betaald aan haar leverancier, namelijk aan VERAMI. In dat verband is aan FAU het recht op aftrek van de op deze facturen vermelde belasting ontzegd op grond dat in het kader van de handelsketen btw-fraude is gepleegd.

- 6 De Krajský soud v Brně heeft verweerders besluiten van 26 mei 2020 nietig verklaard en de zaak voor verdere behandeling naar verweerder terugverwezen. Hij heeft dit gemotiveerd met het feit dat de belastingdienst bij zijn besluit om FAU hoofdelijk aansprakelijk te stellen heeft verzuimd om het evenredigheidsbeginsel toe te passen. In wezen betreft het namelijk een geval van dubbele belasting van dezelfde handelstransactie. Door FAU hoofdelijke aansprakelijk te stellen wordt haar eigen belastingschuld, die voortvloeit uit het feit dat haar het recht op belastingaftrek is ontzegd, in feite verdubbeld. Hoofdelijke aansprakelijkheid heeft tot doel om ervoor te zorgen dat de schatkist geen schade lijdt en is niet bedoeld om de belastingplichtigen te straffen.
- 7 Verweerder heeft tegen deze rechterlijke beslissing cassatieberoep ingesteld. Hij betoogt dat het mechanisme van btw-aftrek tot doel heeft om het beginsel van fiscale neutraliteit te handhaven. Dit beginsel kan evenwel niet worden ingeroepen door een persoon die willens en wetens heeft deelgenomen aan belastingfraude. In dergelijke gevallen dient de belastingdienst de gevraagde aftrek te weigeren. De weigering van het recht op belastingaftrek is niet bedoeld om ontbrekende belasting te innen maar om de doelstelling en de betekenis van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde te beschermen. De belastingdienst heeft het recht om ten aanzien van alle entiteiten die betrokken zijn bij een handelsketen het recht op aftrek te weigeren wanneer die entiteiten wisten of konden en hadden moeten weten dat in die keten belastingfraude is gepleegd. De bevoegdheden van de belastingdienst zijn niet beperkt tot het innen van ontbrekende belasting. Bovendien wordt de deelname aan belastingfraude niet goedge maakt door het bijbetalen van de ontbrekende belasting. De belastingverplichting van FAU moet worden onderscheiden van haar hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de belasting die door haar leverancier verschuldigd is. De essentie van de hoofdelijke aansprakelijkheid bestaat erin te waarborgen dat de belastingverplichting van een andere entiteit wordt nagekomen. Het gevolg van hoofdelijke aansprakelijkheid is dat de schuldvordering van de schatkist wordt voldaan namens de schuldenaar (de leverancier van de hoofdelijk aansprakelijke entiteit), die heeft verzuimd om de belasting te voldoen. Het weigeren van het recht op belastingaftrek heeft tot doel om de ongerechtvaardigde verrijking van bij fraude betrokken belastingplichtigen te voorkomen. Het weigeren van het recht op aftrek is ten opzichte van de hoofdelijke aansprakelijkheid geen bijzondere regeling. Bijgevolg staat niets eraan in de weg dat beide regelingen, namelijk de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting over de ontvangen en door fraude getroffen prestatie enerzijds en de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de belasting die door de leverancier over die belaste prestatie verschuldigd was anderzijds, tegelijkertijd worden toegepast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige. De toepassing van beide regelingen berust op soortgelijke veronderstellingen (frauduleus gedrag in het kader van de handelsketen en een gebrek aan goede trouw van de zijde van de belastingplichtige wat betreft de rechtmatigheid van zijn transacties). Het is derhalve een logisch gevolg om beide regelingen tegelijkertijd toe te passen. Het zou paradoxaal zijn als de hoofdelijke aansprakelijkheid alleen kon worden

ingeroepen ten aanzien van entiteiten die wat betreft de rechtmatigheid van de door hen verrichte transacties te goeder trouw aanspraak maken op belastingaftrek.

- 8 In haar antwoord op het door verweerder ingestelde cassatieberoep heeft verzoekster aangevoerd dat de weigering van het recht op aftrek en het inroepen van de hoofdelijke aansprakelijkheid moeten worden opgevat als alternatieve procedures. Door beide regelingen tegelijkertijd toe te passen wordt inbreuk gemaakt op de beginselen van fiscale neutraliteit en de gelijke behandeling van de belastingplichtigen. Uit hoofde van verweerders besluiten, die in rechte zijn bestreden, is FAU tot drie keer toe btw over dezelfde transactie verschuldigd, namelijk in eerste instantie de btw die zij heeft betaald aan haar leverancier, vervolgens de belasting die zij heeft „betaald” doordat haar het recht op aftrek is ontzegd en thans de belasting die zij te derden male dient te betalen uit hoofde van haar hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de belasting die verschuldigd is door haar leverancier. Zowel de weigering van het recht op aftrek als de hoofdelijke aansprakelijkheid hebben tot doel om de staatsbegroting te beschermen. Het volstaat derhalve om slechts één van deze regelingen toe te passen. Het optreden van de belastingdienst kan niet bedoeld zijn om een transactie zoveel mogelijk te belasten maar om te proberen om de situatie te benaderen die vanuit het oogpunt van de schatkist zou zijn ontstaan indien de belastingplichtigen rechtmatig hadden gehandeld. Indien de belastingplichtigen rechtmatig hadden gehandeld, zou de belasting slechts eenmaal aan de schatkist zijn afgedragen. Het kan niet de bedoeling zijn om de staatsbegroting te verrijken met dubbel geheven belasting. Het evenredigheidsbeginsel maakt integrerend deel uit van de beginselen van het Unierecht. De rechter heeft dit beginsel toegepast op grond dat het boven de letterlijke bewoordingen van de bepalingen van de wet gaat.

II. Aangevoerde bepalingen van Unierecht en nationaal recht

- 9 Artikel 205 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) luidt:

In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

- 10 In het nationale recht is een algemene regeling ten aanzien van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden opgenomen in § 171 en § 172 van de zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (wet nr. 280/2009 tot vaststelling van het belastingwetboek; hierna: „d.ř.”). § 171 van dat wetboek luidt:

§ 171

(1) Ook de hoofdelijk aansprakelijke entiteit is tot betaling van achterstallige bedragen gehouden, indien zij hoofdelijk aansprakelijk is krachtens de wet en indien de belastingdienst in een aanmaning de belasting vaststelt waarvoor zij aansprakelijk is en haar tegelijkertijd oproept om de achterstallige bedragen tijdig te voldoen; een afschrift van de belastingaanslag wordt aan de aanmaning gehecht.

(3) De hoofdelijk aansprakelijke entiteit kan tot betaling worden aangesproken wanneer de belastingplichtige heeft verzuimd om de achterstallige bedragen te voldoen, hoewel hij is aangemaand om dat te doen, en de achterstallige bedragen evenmin ten laste van de belastingplichtige konden worden uitgewonnen, tenzij duidelijk is dat uitwinning kennelijk ondoeltreffend zou zijn; de hoofdelijk aansprakelijke entiteit kan ook tot betaling worden aangesproken nadat een insolventieprocedure tegen de belastingplichtige is ingeleid.

- 11 De hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de btw is geregeld in § 109 van de zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde):

§ 109

Hoofdelijke aansprakelijkheid van de afnemer van een belaste prestatie

(1) Een belastingplichtige die van een andere belastingplichtige een belaste en in Tsjechië verrichte prestatie ontvangt of daarvoor een betaling verricht [...] is hoofdelijk aansprakelijk voor de niet-voldane belasting over die prestatie, indien hij op het tijdstip van ontvangst wist of had moeten weten en kon weten dat:

- a) de in het belastingdocument vermelde belasting opzettelijk niet zou worden voldaan,*
- b) de belastingplichtige die de belaste prestatie heeft verricht of daarvoor een betaling ontvangt [...] zich opzettelijk in een positie bevond of bevindt die hem belet om de belasting te voldoen, of*
- c) sprake is van derving van belastinginkomsten of van misbruik van een belastingvoordeel.*

(2) De afnemer van de belaste prestatie is eveneens hoofdelijk aansprakelijk voor de niet-voldane belasting over die prestatie, wanneer de daarvoor verrichte betaling:

- a) zonder economische rechtvaardiging duidelijk afwijkt van de gebruikelijke kostprijs,*

- b) *geheel of gedeeltelijk wordt verricht door middel van overschrijving naar een bankrekening van een betalingsdienstaanbieder buiten Tsjechië, of*
- c) *geheel of gedeeltelijk wordt verricht door middel van overschrijving naar een andere bankrekening dan de bankrekening van degene die de belaste prestatie heeft verricht, die door de belastingdienst wordt gepubliceerd op een wijze die toegang op afstand mogelijk maakt.*

- 12 In de onderhavige zaak heeft de belastingdienst FAU hoofdelijk aansprakelijk gesteld krachtens § 109, lid 2, onder b), van de Tsjechische btw-wet. De NSS heeft deze bepaling uitgelegd in zijn uitspraak van 15 februari 2018 in de zaak KOVÁŘ plus, 5 Afs 78/2017–33, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. Deze rechterlijke instantie heeft de nadruk gelegd op de verplichting om de bepaling uit te leggen in overeenstemming met het Unierecht, namelijk met inachtneming van de eisen die door het Hof zijn geformuleerd ten aanzien van de voorwaarden waaronder een entiteit hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld in de zin van artikel 205 van richtlijn 2006/112. Daartoe moet, naast het enkele feit dat de betaling is verricht op een bankrekening van een buitenlandse betalingsdienstaanbieder, derhalve tevens sprake zijn van andere omstandigheden waaruit duidelijk volgt dat de belastingplichtige die de betaling op de buitenlandse bankrekening heeft verricht wist of kon weten dat de omleiding van de verrichte betaling naar het buitenland bedoeld was om belasting te ontwijken.
- 13 Verweerder is in zijn secundaire besluiten reeds ingegaan op de vraag of er nog andere omstandigheden waren waaruit kan worden afgeleid dat FAU wist of kon en had moeten weten dat haar leverancier, namelijk VERAMI, het op de facturen vermelde btw-bedrag niet zou voldoen.
- 14 Het begrip hoofdelijke aansprakelijkheid zoals het wordt gehanteerd in het nationale belastingrecht berust op de algemene privaatrechtelijke grondslagen van deze regeling. Uit de rechtspraak van de NSS volgt in dat verband dat de hoofdelijke aansprakelijkheid een regeling inzake een zekerheid ter aanvulling op de hoofdverplichting is. Het is een nevenregeling die, wat betreft het bestaan ervan, lotsverbonden is met de hoofdverplichting waarvoor de zekerheid wordt geboden. De reikwijdte van de hoofdelijke aansprakelijkheid vloeit voort uit de hoofdverplichting, en deze aansprakelijkheid verstrijkt wanneer de hoofdverplichting is voldaan, tenzij de wet anders bepaalt. Een ander kenmerk van deze aansprakelijkheid is het subsidiaire karakter ervan. Dat komt erin tot uiting dat een entiteit slechts hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld wanneer de schuldenaar heeft verzuimd om zijn door die aansprakelijkheid beschermde hoofdverplichting (of een deel daarvan) na te komen (zie bijvoorbeeld voornoemde uitspraak van de NSS in de zaak KOVÁŘ plus). Wanneer de hoofdelijk aansprakelijke entiteit de hoofdverplichting van de schuldenaar daadwerkelijk is nagekomen, kan zij een regresvordering op de schuldenaar instellen (subrogatie). De betrokken entiteit verkrijgt derhalve een vordering op de

schuldenaar en kan eisen dat de schuldenaar aan haar terugbetaalt wat zij namens de schuldenaar aan de schuldeiser heeft betaald om de hoofdverplichting af te lossen. Zij kan haar privaatrechtelijke vordering ook instellen wanneer sprake is van wettelijke hoofdelijke aansprakelijkheid uit hoofde van niet-voldane belasting [uitspraak van de velký senát (uitgebreide kamer) van de Nejvyšší soud České republiky (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Tsjechië) van 8 september 2010, zaaknummer 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, die betrekking had op het burgerlijk recht dat van kracht was tot en met 31 december 2013; voor de wettelijke regeling die van kracht is sinds 1 januari 2014 zij verwezen naar § 1937 en § 1938, van de zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (wet nr. 89/2012 tot vaststelling van het burgerlijk wetboek)].

- 15 Gelet op de voorwaarden waaronder een entiteit in het kader van de belastingwetgeving hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld (zie voornoemde bepaling van § 171, lid 3, d.ř.), kan de regresvordering van de hoofdelijk aansprakelijke entiteit evenwel worden geacht moeilijk afdwingbaar te zijn. De belastingdienst kan de hoofdelijk aansprakelijke entiteit er namelijk alleen toe oproepen het verschuldigde bedrag te voldoen als hij de schuld niet middels dwanginvordering ten laste van de schuldenaar heeft kunnen innen. Dwanginvordering van de schuld is alleen niet vereist wanneer deze kennelijk ondoeltreffend zou zijn of wanneer de schuldenaar insolvent is. In de onderhavige zaak was op de datum van de aanmaning waarbij FAU hoofdelijk aansprakelijk is gesteld een insolventie- en vereffeningprocedure tegen VERAMI aanhangig. Het invorderingspercentage bij faillissementen is in Tsjechië over het algemeen bijzonder laag. Bijgevolg kan niet worden aangenomen dat indien de hoofdelijk aansprakelijke entiteit (in dit geval FAU) onder deze omstandigheden de door VERAMI verschuldigde achterstallige bedragen aan de belastingdienst betaalt, zij haar regresvordering op die vennootschap daadwerkelijk geldend zal kunnen maken. Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat de hoofdelijk aansprakelijke entiteit in beginsel niet daadwerkelijk van de hoofdschuldenaar (haar leverancier) zal terugkrijgen wat zij tot voldoening van de door hem verschuldigde achterstallige belastingen aan de belastingdienst zal hebben betaald.

III. Analyse van de prejudiciële vraag

- 16 De NSS acht het noodzakelijk om erop te wijzen dat in het kader van de gestelde prejudiciële vraag twee aspecten van de toepassing van de btw elkaar kruisen. Enerzijds wordt het recht op aftrek van voorbelasting geweigerd, en anderzijds wordt een van de entiteiten waaraan dat recht wordt ontzegd hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de betaling van belasting die verschuldigd is door de leverancier die de door haar ontvangen belaste prestaties heeft verricht.

Weigering van het recht op aftrek van voorbelasting

- 17 Het eerste aspect houdt verband met de vaststelling van de door FAU af te lossen belastingschuld, wat erin tot uiting komt dat FAU aanspraak maakt op het recht op aftrek van voorbelasting over de prestaties die zij van VERAMI heeft ontvangen.

Op het niveau van de nationale belastingwetgeving is in dit verband een ophelderingsprocedure aanhangig gemaakt in overeenstemming met de bepalingen van de d.ř. Deze procedure heeft ertoe geleid dat aan FAU voor elk van de betreffende belastingtijdvakken voor bijkomende belasting is aangeslagen. Aan FAU is het recht op aftrek van voorbelasting ontzegd krachtens artikel 168 van richtlijn 2006/112, op grond dat de handelingen uit hoofde waarvan zij om aftrek heeft verzocht onderdeel hebben uitgemaakt van een handelsketen waarin belastingfraude is gepleegd. Dit aspect wordt in de onderhavige zaak niet door de rechter getoetst. Het kan evenwel niet buiten beschouwing worden gelaten want het vult het de context van de gestelde prejudiciële vraag [op doorslaggevende wijze] aan.

- 18 Ten aanzien van FAU en haar leverancier VERAMI is een bijkomende belastingschuld vastgesteld, namelijk doordat aan beide vennootschappen de verplichting is opgelegd om belasting over de belaste transacties (voorbelasting) te voldoen, terwijl hun [tegelijkertijd] het recht op aftrek van deze belasting is ontzegd. De reden hiervoor was dat zowel de verwerving van de belaste prestatie door VERAMI als de verwerving ervan door FAU onderdeel hebben uitgemaakt van een en dezelfde handelsketen in het kader waarvan in de voorafgaande schakels sprake is geweest van frauduleuze belastingderving. De belastingdienst was van mening dat zowel VERAMI als FAU wist of kon en had moeten weten dat de door hen verkregen belaste prestaties gepaard zijn gegaan met belastingfraude. Zij hebben [evenwel] verzuimd om maatregelen ter voorkoming van hun betrokkenheid daarbij te treffen.
- 19 Het Hof heeft in het arrest van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek), C-596/21, EU:C:2022:921, aangegeven dat het een impliciete materiële voorwaarde voor het recht op aftrek is dat de belastingplichtige niet op de hoogte was van het bestaan van de belastingfraude. Aan een belastingplichtige die niet aan deze voorwaarde voldoet, moet de uitoefening van het recht op aftrek van btw volledig worden ontzegd. De op de belastingautoriteiten en de rechterlijke instanties rustende verplichting om het recht op aftrek te weigeren heeft tot doel om de belastingplichtigen te verplichten om zorgvuldigheid te betrachten. De verplichting om de nodige zorgvuldigheid te betrachten moet aldus worden begrepen dat zij ervoor moeten zorgen dat zij met hun handelingen niet betrokken raken bij belastingfraude. Dit doel zou 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. De belastingplichtigen zouden aldus slechts worden aangezet tot het treffen van passende maatregelen om de gevolgen van eventuele belastingontduiking te beperken, maar niet noodzakelijkerwijs maatregelen die hen in staat stellen om ervoor te zorgen dat zij met hun handelingen niet betrokken raken bij btw-fraude of die in de hand werken. 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. Dat

volstaat om hem het recht op aftrek te ontzeggen, zonder dat zelfs hoeft te worden aangetoond dat er een gevaar voor derving van belastinginkomsten bestaat.

- 20 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een belastingplichtige die aan belastingfraude heeft deelgenomen zich niet kan beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit om btw-aftrek te vorderen (beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 De NSS concludeert uit de bestaande rechtspraak van het Hof dat het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting op grond van het bestaan van belastingfraude in een handelsketen niet bedoeld is om de in de schatkist ontbrekende belasting te compenseren maar om het stelsel van de btw te beschermen tegen fraude. Deze maatregel moet in de eerste plaats belastingfraude voorkomen, waaruit volgt dat een dergelijke maatregel een afschrikkend karakter moet hebben. Preventie zou niet doeltreffend zijn indien een naheffingsaanslag in de ontbrekende belasting bovendien slechts zou kunnen worden opgelegd aan één schakel in de keten waarin fraude is gepleegd. Derhalve moet worden aangenomen dat geen van de personen die bewust aan de belastingfraude hebben deelgenomen, recht heeft op belastingaftrek. Indien de belastingdienst de weigering van aftrek zou beperken tot het innen van de ontbrekende belasting, zou hij discriminerend handelen, zowel ten opzichte van de entiteit waaraan hij de bijkomende belasting oplegt (deze entiteit zou aansprakelijk worden gesteld voor haar betrokkenheid bij de fraude, terwijl de andere schakels in de keten, die mogelijk ook van de fraude op de hoogte waren, niet worden belast) als ten opzichte van eerlijke entiteiten, die door een dergelijk optreden ten onrechte zouden worden benadeeld in vergelijking met oneerlijke entiteiten. Hieruit volgt dat de belastingdienst het recht op aftrek kan ontzeggen aan alle schakels van een keten waarin fraude is gepleegd (zie uitspraken van de NSS van 19 januari 2023, Trimet Prag, zaaknummer 1 Afs 101/2021–42, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42, 26 januari 2023, Z + M servis, zaaknummer 1 Afs 164/2021–52, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; 29 maart 2023, LAKUM – AP, zaaknummer 2 Afs 298/2021–69, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; 27 april 2023, T R I O D O N, zaaknummer 7 Afs 160/2021–89, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89 en 25 oktober 2023, FEPO – europalety, zaaknummer 1 Afs 1/2023–71, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71, alsook de uitspraak die teruggaat tot 7 september 2021, ANAFRA, zaaknummer 6 Afs 158/2019–63, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).
- 22 In het licht van voornoemde conclusies, die voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof en de daarnaar verwijzende rechtspraak van de NSS, is het duidelijk dat in de onderhavige zaak sprake is geweest van een geoorloofde inbreuk op [het beginsel van] fiscale neutraliteit, aangezien het recht op aftrek niet alleen aan FAU maar ook aan haar leverancier, namelijk aan VERAMI, is ontzegd. Dit was met name het gevolg van het feit dat beide vennootschappen bij de belastingfraude betrokken waren. Dit aspect van de ingewikkelde verhoudingen is derhalve naar voldoening beslecht in de rechtspraak van het Hof en vereist niet dat om een prejudiciële beslissing wordt verzocht. Dat zou overigens niet eens mogelijk zijn,

aangezien dit aspect van de ophelderingfase van de belastingprocedure in de onderhavige zaak niet door de rechter wordt getoetst.

Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van belasting die niet is voldaan door degene die de belaste prestatie heeft verricht

- 23 Uit artikel 205 van richtlijn 2006/112 volgt dat het de lidstaten vrijstaat om te voorzien in een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van belasting. In deze bepaling wordt evenwel niet vastgesteld onder welke voorwaarden zij dat kunnen doen. Het Hof heeft zich tot op zekere hoogte over deze voorwaarden uitgesproken, oorspronkelijk namelijk in het kader van het inhoudelijk vergelijkbare artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.
- 24 Van fundamenteel belang is het arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309. Daarin heeft het Hof benadrukt dat de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de Unierechtelijke richtlijnen verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven. Wat betreft het evenredigheidsbeginsel moet erop worden gewezen dat de op grond van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn door een lidstaat vastgestelde maatregelen weliswaar de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk mogen proberen te beschermen, maar niet verder mogen gaan dan voor dit doel noodzakelijk is. Krachtens artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn kan een lidstaat iemand hoofdelijk tot voldoening van de belasting verplicht houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte transactie wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere transactie verschuldigde belasting onbetaald zou blijven. De staat mag zich dienaangaande op vermoedens baseren, maar dit neemt niet weg dat dergelijke vermoedens niet op een dusdanige wijze mogen worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen. Het gebruik van vermoedens mag de facto niet leiden tot een stelsel van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid dat verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Personen die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd, moeten immers kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze door een andere belastingplichtige verschuldigde belasting.
- 25 Deze conclusies zijn door het Hof tevens bevestigd in het arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Het Hof heeft de uitlegging van artikel 205 van richtlijn 2006/112 behandeld in het arrest van 20 mei 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397. Het heeft erop

gewezen dat deze bepaling noch de personen noemt die de lidstaten kunnen aanwijzen als hoofdelijke schuldenaren, noch de situaties waarin die aanwijzing kan plaatsvinden. Bijgevolg staat het aan de lidstaten om de voorwaarden en de procedure voor de tenuitvoerlegging van de in dit artikel bepaalde hoofdelijke aansprakelijkheid vast te stellen. In het licht van de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, zoals uitgelegd in voornoemde arresten, mogen de lidstaten een andere hoofdelijke schuldenaar dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aanwijzen teneinde de doeltreffende inning daarvan te waarborgen. Een dergelijke aanwijzing moet worden gerechtvaardigd door de bestaande feitelijke en/of juridische relatie tussen de twee hoofdelijke schuldenaren. Het staat aan de lidstaten om de specifieke omstandigheden te bepalen waarin een persoon, zoals degene voor wie een belaste handeling bestemd is, hoofdelijk aansprakelijk moet worden gesteld voor de betaling van de door zijn medecontractant verschuldigde belasting, hoewel hij deze heeft voldaan door de prijs voor de handeling te betalen. Voorts heeft het Hof de conclusies van voornoemd arrest *Federation of Technological Industries e.a.* herhaald. Het Hof heeft hieraan toegevoegd dat de belastingdienst in het geval van btw-misbruik ter wille van de efficiëntie de mogelijkheid moet hebben om de verschuldigde belasting en alle daarmee verband houdende onderdelen in te vorderen bij iedere medecontractant die aan dat misbruik heeft deelgenomen.

- 27 Uit de rechtspraak van het Hof volgt derhalve dat het aan de lidstaten staat om vast te stellen onder welke voorwaarden een entiteit hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van belasting. In dat verband dienen zij evenwel de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid te eerbiedigen. Het is uitgesloten om een stelsel van objectieve aansprakelijkheid in te voeren waarbij het onmogelijk is om, ook wanneer sprake is van goede trouw, aan de aansprakelijkheid te ontsnappen door alle maatregelen te treffen die op rechtmatige wijze [van de belastingplichtigen] kunnen worden verlangd om te voorkomen dat zij betrokken raken bij fraude.
- 28 In dat verband heeft de NSS er weet van dat het Hof ook in de zaak *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23 uitlegging zal geven aan artikel 205 van richtlijn 2006/112. Uit de publiek beschikbare informatie over deze zaak en met name uit de inhoud van de gestelde prejudiciële vragen volgt niet dat het Hof zich [in deze zaak] zal uitspreken over een kwestie die relevant is voor de beslechting van de onderhavige zaak door de NSS.
- 29 Het Hof heeft zich tot op heden nog niet gebogen over de vraag of het verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel om een entiteit hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van belasting die niet is voldaan door een leverancier, terwijl aan die entiteit tegelijkertijd het recht op aftrek wordt ontzegd op grond dat zij ten aanzien van dezelfde handelstransacties betrokken is geweest bij belastingfraude, en om dat ook te doen in een situatie waarin de belastingplichtige ten aanzien van wie beide maatregelen tegelijkertijd worden toegepast wist of althans kon en had moeten weten dat hij door het aanvaarden van de belaste prestaties heeft deelgenomen aan belastingfraude en dat zijn leverancier de door

hem verschuldigde belasting over de geleverde belaste prestaties niet zou betalen. Deze kwestie kan derhalve noch als een acte éclairé noch, gelet op de dubbelzinnigheid ervan, als een acte clair worden beschouwd.

- 30 De NSS wijst er in dat verband op dat de gelijktijdige toepassing van de weigering van het recht op aftrek en de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van belasting door een leverancier in het nationale recht niet uitdrukkelijk is geregeld. Deze regeling vloeit voort uit een bestuurlijke praktijk van de belastingdienst, waarvan de wettigheid nog niet door de NSS is onderzocht. Vanuit het oogpunt van de systematische uitlegging van het nationale recht lijkt de gelijktijdige toepassing van beide instrumenten [evenwel] niet te zijn uitgesloten. De weigering van het recht op aftrek is een instrument dat wordt toegepast bij de vaststelling van de belasting in het kader van de ophelderingsfase van een belastingprocedure. Bovendien betreft het in het specifieke geval de eigen belastingverplichting van FAU. Het inroepen van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van belasting die niet is voldaan door een leverancier is daarentegen een instrument van de betalingsfase, die volgt op de ophelderingsfase (zie uitspraken van de NSS van 18 december 2018, ARMOSTAV MÍSTEK, zaaknummer 7 Afs 8/2018–56, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; en 24 januari 2022, EKO Logistics, zaaknummer 10 Afs 57/2021–65, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). De hoofdelijke aansprakelijkheid heeft geen betrekking op de eigen belastingschuld van FAU maar op de belasting die verschuldigd is over de door haar ontvangen belaste prestaties, waarvan het bedrag door VERAMI (dat wil zeggen haar leverancier) is vermeld op de factuur en die door VERAMI aan de schatkist had moeten worden afgedragen. Ofschoon zowel het inroepen van hoofdelijke aansprakelijkheid als het weigeren van het recht op aftrek betrekking hebben op dezelfde handelstransactie (belaste prestatie), hebben zij bijgevolg betrekking op de fiscale verplichtingen van verschillende belastingplichtigen. De hoofdelijke aansprakelijkheid wordt ingeroepen ten aanzien van de belastingschuld van VERAMI (verschuldigde belasting), terwijl de weigering van het recht op aftrek geldt voor de belastingschuld van FAU (voorbelasting).
- 31 Het enige punt dat twijfel doet rijzen over de toelaatbaarheid van de gelijktijdige toepassing van beide maatregelen ten aanzien van FAU is de verenigbaarheid van een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid met het evenredigheidsbeginsel in een situatie waarin aan FAU reeds bij onherroepelijk besluit het recht op aftrek van voorbelasting over dezelfde belaste prestaties is ontzegd. Het evenredigheidsbeginsel wordt in de context van artikel 205 van richtlijn 2006/112 aldus uitgelegd dat de middelen waarmee een lidstaat de betalingen aan de schatkist zo doeltreffend mogelijk tracht te beschermen niet verder mogen gaan dan wat nodig is om dat doel te verwezenlijken. In de onderhavige zaak is het van cruciaal belang om te antwoorden op de vraag of de ontzegging aan FAU van het recht op aftrek op grond dat de verrichte belaste transactie onderdeel uitmaakt van een handelsketen waarin belastingfraude is gepleegd kan worden aangemerkt als een toereikende maatregel om de afdrachten aan de schatkist te beschermen en als een toereikend instrument om belastingfraude te bestrijden. Indien de ontzegging aan FAU van het recht op aftrek niet volstaat om deze algemene belangen te

beschermen en het bijgevolg noodzakelijk is om alle middelen aan te wenden om de door VERAMI niet voldane belasting in te vorderen teneinde de genoemde legitieme doelstellingen te verwezenlijken, moet worden beoordeeld of het in het licht van de omstandigheden van de onderhavige zaak verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel om FAU [op voornoemde wijze] hoofdelijk aansprakelijk te stellen.

- 32 De NSS is niet van oordeel dat FAU zich kan beroepen op de regel die is ontleend aan de rechtspraak van het Hof, namelijk dat verdeling van het risico over de leverancier en de belastingautoriteiten naar aanleiding van fraude door een derde verenigbaar moet zijn met het evenredigheidsbeginsel (arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). FAU had namelijk op zijn minst kunnen en moeten weten dat de aanvaarding van de belaste prestatie van VERAMI ertoe zou leiden dat zij betrokken raakte bij belastingfraude.
- 33 Bij de beoordeling van de voorgelegde vraag dient het Hof rekening te houden met twee feitelijke omstandigheden die hierboven al zijn genoemd maar die niettemin nogmaals uitdrukkelijk moeten worden vermeld. Ten eerste heeft de belastingdienst aan FAU weliswaar het recht op aftrek van voorbelasting over de van VERAMI ontvangen prestaties ontzegd maar is dit pas geschied nadat een belastingcontrole is uitgevoerd in het kader van de procedure tot vaststelling van bijkomende belasting. Als gevolg hiervan is FAU voor bijkomende belasting aangeslagen, die zij wegens haar insolventie evenwel niet heeft voldaan. Derhalve heeft FAU verzuimd om verplichtingen jegens de schatkist na te komen die rechtstreeks verband houden met de weigering van het recht op belastingaftrek. Verweerder wijst hierop in zijn cassatieberoep. Verduidelijkt zij evenwel dat de daaruit voortvloeiende achterstallige belastingen thans in beginsel op FAU kunnen worden verhaald. Hieraan moet worden toegevoegd dat dit in dit geval alleen mogelijk is in overeenstemming met de regels die gelden voor insolventieprocedures.
- 34 Als FAU de belastingschuld van haar leverancier voldoet uit hoofde van haar hoofdelijke aansprakelijkheid, is het in het licht van de nationale wettelijke regeling inzake de subsidiariteit van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van achterstallige belastingen ten tweede weinig waarschijnlijk dat zij deze vervolgens met succes zal kunnen verhalen op haar leverancier (zie de hierboven genoemde details).

[OMISSIS] [herhaling van de prejudiciële vraag]

[OMISSIS] [nationale procedure]

[OMISSIS]