



Datum van
inontvangstneming

:

29/01/2021

Zaak C-154/20**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

31 maart 2020

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

11 maart 2020

Verzoekende partij:

Kemwater ProChemie s. r. o.

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) [OMISSIS] heeft in de zaak tussen verzoekster **Kemwater ProChemie s. r. o.**, gevestigd te [OMISSIS] Bradlec, [OMISSIS] en verweerster, de **Odvolací finanční ředitelství** (kamer van bezwaar van de belastingdienst) te [OMISSIS] Brno, betreffende de klacht tegen het besluit van verweerster van 18 maart 2015 [OMISSIS], in de procedure inzake het cassatieberoep van verweerster tegen de beslissing van de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië; hierna: „Krajský soud”) van 6 september 2017 [OMISSIS]

beslist:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de hiernavolgende prejudiciële vragen **voorgelegd**:

1. **Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dat aan de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat de belastingplichtige voldoet aan de verplichting te bewijzen**

dat de door hem in het kader van een belastbare handeling ontvangen prestatie door een andere specifieke belastingplichtige is verricht?

- 2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan aan een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting worden ontzegd indien hij de genoemde bewijsverplichting niet vervult, ook al is niet aangetoond dat hij wist of had kunnen weten dat hij bij de verwerving van de betrokken goederen of diensten betrokken was bij belastingfraude?**

II. [OMISSIS] [nationale procedure]

Motivering:

I. Voorwerp van de procedure

[1] Verzoekster is een Tsjechische handelsvennootschap. Op 25 april 2012 heeft de belastingdienst jegens verzoekster een belastingcontrole uitgevoerd over de belastingtijdvakken augustus 2010, september 2010, oktober 2010, april 2011, mei 2011, juni 2011 en augustus 2011. Naar aanleiding van deze controle heeft de belastingdienst geweigerd in te stemmen met de btw-aftrek die verzoekster had toegepast op basis van belastingdocumenten waarin de vennootschap VIASAT SERVICE s. r. o. (hierna: „Viasat”) als dienstverrichter werd vermeld. De belastingdocumenten hadden betrekking op diensten op het gebied van reclame en de presentatie van verzoekster in verband met golftoernooien in de jaren 2010 en 2011. Het betrof zeven belastingdocumenten, elk voor een bedrag van 120 000 CZK (inclusief 20 % btw).

[Or. 2]

[2] De belastingdienst heeft niet ter discussie gesteld dat de reclamediensten daadwerkelijk zijn verricht. Een lid van de raad van bestuur van Viasat heeft aangegeven niet te weten of de reclamediensten door deze vennootschap zijn verricht. Verzoekster heeft niet kunnen aantonen dat de reclamediensten zijn verricht door de specifieke in het belastingdocument genoemde dienstverrichter (Viasat), hoewel het niet uitgesloten is dat zij er subjectief van overtuigd was dat Viasat deze diensten wel voor haar heeft verricht. Evenmin kon worden vastgesteld wie de reclamediensten daadwerkelijk heeft verricht. Het was derhalve ook niet duidelijk of het één dienstverrichter of meerdere dienstverrichters betrof, noch of de betrokken dienstverrichter überhaupt btw-plichtig was. Ten dele zijn ook de omvang en de kwaliteit van de diensten betwist.

[3] Om deze redenen heeft de belastingdienst op 20 december 2013 een naheffingsaanslag opgelegd waarbij belasting over de toegevoegde waarde is vastgesteld op een bedrag van 20 000 CZK per belastingtijdvak waarop de belastingcontrole betrekking had, en heeft die dienst verzoekster bovendien voor elk van deze tijdvakken een boete van 4000 CZK opgelegd.

- [4] Op 18 maart 2015 heeft verweerster het door verzoekster ingestelde bezwaar tegen de bovengenoemde beschikkingen verworpen. Verzoekster heeft tegen het besluit van verweerster beroep ingesteld bij de Krajský soud. Deze rechterlijke instantie heeft het bestreden besluit van verweerster nietig verklaard. Volgens de Krajský soud werd niet betwist dat een belastingdocument was overgelegd (nakoming van de formele voorwaarden): de belastingdienst en verweerster hadden er eerder hun vraagtekens bij of de diensten waren verricht door de in dat document genoemde dienstverrichter.
- [5] Zich baserend op de rechtspraak van het Hof en met name op het arrest van 22 oktober 2015, PPUH ██████████ (C-277/14, EU:C:2015:719), heeft de verwijzende rechter vastgesteld dat het ontstaan van het recht op btw-aftrek niet is onderworpen aan de voorwaarde dat wordt aangetoond dat de belastingplichtige de prestatie in het kader van de belastbare handeling heeft ontvangen van de dienstverrichter die het belastingdocument heeft uitgereikt. Het ontbreken van bewijs met betrekking tot de feitelijke dienstverrichter is alleen relevant wanneer de belastingdienst aantoont dat er in de keten van handelstransacties sprake is van btw-fraude. De verwijzende rechter heeft tevens verwezen naar de beslissing van de Nejvyšší správní soud van 2 augustus 2017 [OMISSIS] (hierna: „**beslissing in de zaak Stavitelství Melichar**”). Volgens deze beslissing is de enige doorslaggevende factor of de dienst daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en of de deelnemers aan de belastingketen al dan niet hun fiscale verplichtingen zijn nagekomen. Wanneer daarentegen niet kan worden vastgesteld wie de dienst in het kader van de belastbare handeling daadwerkelijk voor de belastingplichtige heeft verricht, kan aan deze laatste het recht op btw-aftrek niet worden ontzegd wanneer niet tegelijkertijd wordt aangetoond dat de handeling is verricht in het kader van belastingfraude waarvan degene die de aftrek heeft verricht kennis had of had moeten hebben.
- [6] Verweerster (verzoekster in cassatie) heeft tegen de uitspraak van de Krajský soud cassatieberoep ingesteld onder het betoog dat het bewijs over de identificatie van de door de belastingplichtige vermelde dienstverrichter en de omvang van de aangegeven diensten worden betwist. Volgens verweerster (verzoekster in cassatie) bestaan er twijfels over de vraag of Viasat haar fiscale verplichtingen heeft vervuld, aangezien niet is aangetoond dat zij de aangegeven diensten daadwerkelijk heeft verricht.
- [7] De Eerste kamer van de Nejvyšší správní soud, waaraan de zaak is toegewezen, heeft beslist de zaak naar haar uitgebreide kamer te verwijzen. De Eerste kamer heeft in aanmerking genomen dat de beslissing in de zaak Stavitelství Melichar afwijkt van de tot dusver door de Nejvyšší správní soud verdedigde uitlegging van de materiële voorwaarden voor aftrek van belasting over de toegevoegde waarde. Volgens de beslissing in de zaak Stavitelství Melichar is het van essentieel belang dat de dienst daadwerkelijk is verricht in het kader van een belastbare handeling, maar hoeft niet met zekerheid te worden aangetoond dat de dienst is verricht door degene die in het belastingdocument wordt vermeld. De Eerste kamer staat evenwel op het standpunt dat, in de beslissing in de zaak Stavitelství Melichar, het

niet toekennen van het recht op belastingaftrek op onjuiste wijze is gemotiveerd. Volgens de Eerste kamer is de voornaamste reden om geen recht op belastingaftrek te verlenen dat niet is voldaan aan de materiële voorwaarden. De betrokkenheid [Or. 3] bij belastingfraude is slechts een secundaire reden om dat recht niet te verlenen, dat wil zeggen dat daarmee alleen rekening wordt gehouden wanneer is aangetoond dat aan de materiële voorwaarden is voldaan. Met andere woorden, alleen als de belastingplichtige aan de materiële voorwaarden voldoet, kan de belastingdienst achteraf zijn mogelijke betrokkenheid bij belastingfraude controleren.

II. Toepasselijke bepalingen van Unierecht en nationaal recht

- [8] 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 (hierna: „richtlijn 2006/112/EG”) stelt de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek (materiële voorwaarden) vast als volgt: a) degene die het recht op aftrek uitoefent, moet een belastingplichtige zijn; b) deze persoon heeft de goederen of diensten waarvan de verwerving recht op aftrek geeft, gebruikt voor belaste handelingen; c) de belasting is verschuldigd of voldaan voor geleverde goederen of verrichte diensten of voor te leveren goederen of te verrichten diensten; d) de handeling in verband met de verwerving is verricht door een andere belastingplichtige.
- [9] De voorwaarde voor de uitoefening van het recht op belastingaftrek (formele voorwaarde) overeenkomstig artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG is volgens artikel 178, onder a), van deze richtlijn dat er een factuur wordt overgelegd als bedoeld in artikel 226 van deze richtlijn. Met deze bepaling komt in het Tsjechische recht § 29 van de zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „**btw-wet**”) overeen.
- [10] Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG wordt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als „belastingplichtige” beschouwd.
- [11] Overeenkomstig artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG kunnen de lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers [OMISSIS]. Overeenkomstig punt 7 van dat artikel bedraagt deze omzet voor Tsjechië 35 000 EUR. Voor de andere lidstaten zijn in de artikelen 284 tot en met 286 van richtlijn 2006/112/EG soortgelijke uitzonderingen met verschillende limieten opgenomen.
- [12] Gelet op de door artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG geboden mogelijkheid is in het Tsjechische recht, namelijk in § 6, lid 1, van de btw-wet, bepaald dat een belastingplichtige tot voldoening van de btw is gehouden indien zijn omzet

gedurende maximaal twaalf onmiddellijk voorafgaande kalendermaanden meer dan 1 000 000 CZK bedraagt, met uitzondering van personen die uitsluitend vrijgestelde handelingen verrichten, voor wie geen recht op aftrek bestaat.

- [13] In § 94a, lid 1, van de btw-wet is bepaald dat een belastingplichtige die zijn statutaire zetel of plaats van bedrijfsuitoefening in Tsjechië heeft en die handelingen met recht op belastingaftrek verricht of zal verrichten, een aanvraag tot registratie kan indienen. Dit betreft de zogenaamde vrijwillige registratie voor btw-doeleinden.
- [14] Een van de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek is dat de belastbare handeling wordt verricht door een andere belastingplichtige, die de door de ontvanger betaalde btw dient door te storten aan de staatsbegroting (verschuldigde belasting). Het recht op aftrek ontstaat wanneer is voldaan aan de voorwaarden van § 72 en § 73 van de btw-wet. De grondslag is dat het recht op aftrek verband houdt met voorbelasting, die op haar beurt moet worden gecompenseerd door de belasting die door de andere persoon verschuldigd is. Overeenkomstig § 4, lid 1, onder c), van de btw-wet is de verschuldigde belasting de belasting die door de belastingplichtige wordt betaald over een belastbare handeling overeenkomstig § 13 tot en met § 20, dan wel de belasting over de voor deze handeling ontvangen betaling. Evenzo bepaalt § 36, lid 1, van de btw-wet dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de **belastingplichtige** van de begunstigde van de belastbare handeling **[Or. 4]** of van een derde heeft verkregen of diende te verkrijgen als tegenprestatie voor deze handeling, met inbegrip van het bedrag van de accijns, maar exclusief de belasting over deze belastbare handeling. In bepaalde omstandigheden geldt de verplichting tot aangifte of betaling van btw ook voor niet-btw-plichtigen (overeenkomstig § 108 van de btw-wet), maar dat is een uitzonderlijke situatie. De btw in een later stadium geldt gewoonlijk namelijk alleen voor belastingplichtigen en niet voor niet-btw-plichtigen. Naar Tsjechisch recht kan het recht op aftrek van voorbelasting derhalve niet worden uitgeoefend wanneer er überhaupt geen sprake is van een verplichting tot betaling van btw in een later stadium, die normaal gesproken alleen ontstaat voor btw-plichtigen en niet voor eenieder die een economische activiteit uitoefent.
- [15] Overeenkomstig § 92, lid 3, van zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (wet nr. 280/2009 inzake de belastingprocedure) levert de belastingplichtige het bewijs van alle omstandigheden die hij in zijn gewone belastingaangifte, zijn aanvullende belastingaangifte en andere correspondentie dient te vermelden.

III. Analyse van de ter prejudiciële beslissing verwezen vragen

- [16] In de onderhavige zaak moet de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud beslissen op de vraag of het recht op aftrek van voorbelasting kan worden betwist wanneer niet bekend is wie de diensten waarvoor de ontvanger het recht op aftrek uitoefent, daadwerkelijk heeft verricht.

- [17] De uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud acht het om de volgende redenen noodzakelijk om een prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen.
- [18] Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht op belastingaftrek een onlosmakelijk onderdeel van het btw-stelsel en is het in beginsel niet aan beperkingen onderworpen. Het recht op belastingaftrek heeft namelijk tot doel de ontvanger van een belaste handeling die voor de doeleinden van belaste handelingen is gebruikt te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, EU:C:1988:429, punt 15). Het aldus ontwikkelde gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt 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 (zie arresten van 6 december 2012, ██████ C-285/11, EU:C:2012:774, punt 27, en 22 oktober, PPUH ██████ EU:C:2015:719, punt 27).
- [19] De voorwaarden voor het toekennen van het recht op btw-aftrek aan een belastingplichtige (de materiële voorwaarden) zijn vastgesteld in artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG, alsook in de daaraan voorafgaande Zesde richtlijn 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 (77/388/EEG)]. Het Hof heeft de materiële voorwaarden uitgelegd in bijvoorbeeld de arresten van 29 april 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, punt 24); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 52); 6 september 2012, ██████ (C-324/11, EU:C:2012:549, punt 26); 6 december 2012, ██████ (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 29); 6 februari 2014, ██████ (C-33/13, EU:C:2014:184, punt 27), 13 februari 2014, ██████ (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 25), en 16 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punt 33).
- [20] Uit de aangehaalde rechtspraak volgt dat de ontvanger van een prestatie in het kader van een belastbare handeling het recht op belastingaftrek slechts kan genieten indien hij de geleverde goederen of verrichte diensten gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en deze door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht (zie bijvoorbeeld arrest van 16 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 28). Indien aan deze voorwaarden is voldaan, kan het recht op aftrek waarop de belastingplichtige aanspraak maakt in beginsel niet worden geweigerd, zodat niet van belastingplichtigen kan worden verlangd dat zij voldoen aan verdere voorwaarden en evenmin strikt kan worden geëist dat zij voldoen aan formele voorwaarden om voor het recht op aftrek van voorbelasting in aanmerking te komen [**Or. 5**] [zie arrest van 22 december 2010, ██████ (C-438/09, EU:C:210:818, punt 36), en reeds aangehaalde arresten ██████ punt 25, en PPUH ██████ punt 40].
- [21] De belastingdienst kan de belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde ontzeggen indien die dienst zelf aantoot – in plaats van de belastingplichtige te verplichten tot het leveren van bewijs van verdere

omstandigheden, waartoe hij niet verplicht is – dat de belastingplichtige wist of had kunnen weten dat hij door het aanvaarden van de goederen of diensten betrokken was bij belastingfraude. De Nejvyšší správní soud is op de hoogte van de in dit kader bestaande rechtspraak van het Hof (bijvoorbeeld arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121; 12 januari 2006 Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, en het reeds aangehaalde arrest PPUH ██████████). Uit deze rechtspraak volgt dat het recht op aftrek van belasting in het geval van twijfel slechts effectief aan een belastingplichtige kan worden ontzegd indien de belastingdienst aantoont dat er sprake is van omstandigheden waaruit de betrokkenheid van de belastingplichtige bij belastingfraude blijkt.

- [22] Volgens de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud is het van fundamenteel belang dat, anders dan wat hierboven is uiteengezet, de bewijslast met betrekking tot de materiële voorwaarden overeenkomstig het Tsjechische recht op de belastingplichtige rust. Dezelfde conclusie vloeit ook voort uit het grootste deel van de rechtspraak van het Hof. Punt 24 van het arrest van 26 september 1996, ██████████ (C-230/94, EU:C:1996:352) luidt: „Er zij aan herinnerd, dat degene die voorbelasting wenst af te trekken, moet aantonen dat aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan [OMISSIS]” Evenzo zij bijvoorbeeld verwezen naar punt 37 van het arrest van 18 juli 2013, ██████████ (C-78/12, EU:C:2013:486): „Daar blijktens de verwijzingsbeslissing de Bulgaarse belastingautoriteiten ██████████ het recht op aftrek van de btw over de in het hoofdgeding betrokken goederenleveringen hebben geweigerd op grond dat niet was bewezen dat deze leveringen daadwerkelijk hadden plaatsgevonden, en daar ██████████ betwist dat zij niet hebben plaatsgevonden, zij bovendien eraan herinnerd dat wie op aftrek van de btw aanspraak wil maken, moet bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet.” Punt 46 van het arrest van 15 september 2016 in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), luidt: „In deze context zij ten eerste benadrukt dat de belastingplichtige die op aftrek van de btw aanspraak wil maken, moet bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, ██████████ C-78/12, EU:C:2013:486, punt 37). De belastingautoriteiten kunnen dus van de belastingplichtige zelf alle bewijzen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (zie in die zin arrest van 27 september 2007, ██████████ International, C-184/05, EU:C:2007:550, punt 35).” Het Hof heeft in punt 44 van het arrest van 21 november 2018, ██████████ C-664/16, EU:C:2018:933, tevens aangegeven dat het dus aan de belastingplichtige staat om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen waarover hij daadwerkelijk btw heeft voldaan. In de rechtspraak van het Hof wordt de bewijslast alleen gewijzigd doordat aan de belastingautoriteiten en de lidstaten wordt verboden van belastingplichtigen te verlangen dat zij aan verdere voorwaarden voldoen die niet in overeenstemming zijn met de door richtlijn 2006/112/EG erkende doelstellingen. Wanneer wordt aangevoerd dat er sprake is van betrokkenheid bij belastingfraude, wordt de bewijslast daarentegen

omgekeerd en moet deze betrokkenheid door de belastingdienst worden aangetoond.

- [23] In het kort kan er derhalve op worden gewezen dat uit de aangehaalde rechtspraak van het Hof volgt dat het aan de belastingplichtige staat aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek is voldaan, terwijl de verplichting om de betrokkenheid bij belastingfraude aan te tonen op de belastingdienst rust.
- [24] Uit de in de onderhavige zaak vastgestelde feiten volgt dat er reclamediensten zijn verricht, hoewel het niet duidelijk is wie deze diensten voor de verzoekende partij heeft verricht. Twijfels omtrent de vraag wie een ontvangen prestatie heeft verricht, zouden er op zich niet toe mogen leiden dat de belastingdienst het recht op belastingaftrek kan weigeren, aangezien de tekst van richtlijn 2006/112/EG het begrip „belastingplichtige” zeer **[Or. 6]** ruim definieert (artikel 9, lid 1). Aangevoerd zou kunnen worden dat het weliswaar niet zeker is over welke specifieke belastingplichtige het gaat, maar dat het met zekerheid een belastingplichtige betreft. Net als andere landen maakt Tsjechië evenwel gebruik van de hierboven genoemde uitzondering van artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG (in voorkomend geval van de artikelen 284 tot en met 286 van richtlijn 2006/112/EG). Als gevolg van de omzetting daarvan is een persoon slechts tot voldoening van de btw gehouden indien hij overeenkomstig § 6, lid 1, van de btw-wet een vereiste minimumomzet van 1 000 000 CZK behaalt of indien hij vrijwillig voor btw-doeleinden is geregistreerd overeenkomstig § 94a van deze wet. In deze situatie is het derhalve niet mogelijk uit te maken of de persoon die de levering daadwerkelijk heeft verricht, een belastingplichtige was en staat dus niet vast of aan een van de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingaftrek is voldaan, dat wil zeggen of de goederen of diensten door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht. Zelfs indien zou worden aangetoond dat de dienst door een belastingplichtige is verricht maar niet vaststaat welke specifieke belastingplichtige dat is, zou dit, zoals hieronder zal worden aangegeven, bovendien kunnen leiden tot de veronderstelling dat er sprake is geweest van btw-fraude.
- [25] De Nejvyšší správní soud is er zich bewust van dat het Hof zich bijvoorbeeld in de zaak Signum Alfa Sped heeft uitgesproken over een soortgelijke situatie. In die zaak heeft het, onder verwijzing naar onder meer het arrest ██████ geoordeeld dat de belastingautoriteiten het recht op aftrek van voorbelasting of voldane belasting niet kunnen weigeren op de enkele grond dat de facturen met betrekking tot de ontvangen diensten onbetrouwbaar zijn omdat degene die deze heeft uitgereikt niet de feitelijke dienstverrichter kon zijn. Noch in de beschikking in de zaak Signum Alfa Sped noch in het arrest ██████ is evenwel in ruimere zin gekeken naar de betekenis van de uitzonderingen waarop de lidstaten een beroep kunnen doen krachtens artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG (in voorkomend geval krachtens de artikelen 284 tot en met 286). In de onderhavige zaak is de gebruikmaking van deze uitzondering evenwel van kapitaal belang. Net als in de zaak Signum Alfa Sped staat in het onderhavige geval vast dat de opsteller van de

factuur niet is overgegaan tot het verrichten van een dienst in het kader van een belastbare handeling. Tegelijkertijd is evenwel niet bekend of de daadwerkelijke dienstverrichter een belastingplichtige was (het konden overigens ook meerdere dienstverrichters zijn). Indien de dienstverrichter geen belastingplichtige was, zou dit betekenen dat er sprake is geweest van een zeer ernstige inbreuk op het beginsel van btw-neutraliteit, aangezien de belastingdienst het recht op aftrek van de btw ook zou moeten toekennen wanneer niet zou kunnen worden vastgesteld of de dienst door een belastingplichtige is verricht.

- [26] Voorts merkt de Nejvyšší správní soud op dat, indien de uitzonderingen van de artikelen 284 tot en met 287 van richtlijn 2006/112/EG in deze zaak niet relevant zijn, moet worden aangenomen dat de conclusies van het arrest ██████████ en de beschikking Signum Alfa Sped in strijd zijn met de rechtspraak van het Hof die is aangehaald in punt 22 van de onderhavige beslissing. Daarin is bij herhaling geoordeeld dat wie aanspraak maakt op belastingaftrek dient te bewijzen dat aan de materiële voorwaarden is voldaan en onder meer dient aan te tonen dat de goederen en/of diensten daadwerkelijk door een belastingplichtige zijn geleverd en/of verricht. Aan deze voorwaarde is noch in de zaak ██████████ (punten 31 en 32) noch in de zaak Signum Alfa Sped (punten 41 en 45) voldaan, maar het Hof heeft niettemin geconcludeerd dat het recht op btw-aftrek moest worden toegekend wanneer de betrokkenheid bij belastingfraude niet was aangetoond. Dit leidt dus tot de conclusie dat (anders dan is vastgesteld in de eerdere beslissingen van het Hof) degene aanspraak maakt op het recht op belastingaftrek niet hoeft te bewijzen dat aan een van de materiële voorwaarden voor een dergelijke aftrek is voldaan. Volgens de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud behoort deze verplichting niet alleen te gelden voor situaties waarin niet langer duidelijk is of de dienst is verricht door een belastingplichtige dan wel door een andere, niet-belastingplichtige persoon, maar tevens voor situaties waarin vaststaat dat het een belastingplichtige betrof maar de identiteit van deze belastingplichtige niet kan worden vastgesteld. Een ander gezichtspunt zou er namelijk toe kunnen leiden dat belastingfraude nagenoeg ondefinieerbaar wordt. Wanneer de belastingautoriteiten van de lidstaten het bewijs van btw-fraude moeten leveren, moeten zij ten minste kunnen beschikken over de basisinformatie betreffende de keten van belastingplichtigen. Indien helemaal niet bekend is wie de verrichter van een dienst is, zijn zij in werkelijkheid niet in staat belastingfraude aan te tonen.

[Or. 7]

- [27] Indien de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud in de onderhavige zaak het standpunt volgt dat is uiteengezet in het arrest ██████████ of in de beschikking Signum Alfa Sped, zou zij het in het hoofdgeding moeten instemmen met het standpunt van verzoekster. Voor de weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting volstaat het namelijk niet dat de verzoekende partij niet aantoont dat de voor haar verrichte dienst door een belastingplichtige is verricht: hiertoe zou de belastingdienst bovendien ten minste moeten aantonen dat verzoekster op de hoogte was van haar betrokkenheid bij belastingfraude. Volgens de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud moet het onderhavige geval evenwel in een

ruimere context worden onderzocht. Aangezien Tsjechië een van de staten is die gebruik hebben gemaakt van de uitzondering van artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG, kan in de onderhavige zaak evenwel niet met zekerheid worden aangenomen dat überhaupt is voldaan aan de uit de rechtspraak van het Hof voortvloeiende materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op belastingaftrek, dat wil zeggen aan de voorwaarde dat de betrokken dienst is verricht door een belastingplichtige. Volgens de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud zou het niet-voldoen aan deze voorwaarde duidelijk in strijd zijn met het beginsel van de btw-neutraliteit, dat één van de pijlers van het btw-stelsel is en dat voorkomt dat soortgelijke gevallen verschillend worden behandeld. Zelfs indien het recht op btw-aftrek zou ontstaan wanneer duidelijk is (bijvoorbeeld door de omvang van de geleverde goederen of de verrichte diensten) dat de prestatie door een belastingplichtige is verricht, maar er geen zekerheid over de identiteit van deze belastingplichtige bestaat, zou dit bovendien neerkomen op een ontkenning van een reeds vele jaren in de rechtspraak van het Hof gevolgde lijn betreffende de bewijslast van de belastingplichtige, die volgens de Nejvyšší správní soud tevens betrekking heeft op het bewijs dat een specifieke belastingplichtige de leverancier was. Dit ontkennen zou kunnen leiden tot nieuwe mogelijkheden voor belastingfraude op grotere schaal, ofschoon, zoals hierboven is toegelicht, de bestrijding van belastingfraude één van de erkende doelen van richtlijn 2006/112/EG is (zie voornoemd arrest in de zaak ██████ punten 35 en 37).

- [28] De uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud is van mening dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek moet weigeren wanneer de belastingplichtige niet voldoet aan zijn bewijsverplichting met betrekking tot de identificatie van de specifieke verrichter van de ontvangen prestatie. Het leveren van het bewijs dat een dienst in het kader van een belaste handeling waarvoor een belastingplichtige aanspraak op aftrek maakt is verricht door een specifieke belastingplichtige, is een van de materiële voorwaarden voor het ontstaan van het recht op belastingaftrek. Het feit dat daaraan is voldaan moet worden aangetoond door degene die aanspraak maakt op het recht op belastingaftrek. Het betreft namelijk geen louter formele voorwaarde waarvan volgens de rechtspraak van het Hof tot op zekere hoogte kan worden afgeweken (zie bijvoorbeeld het hierboven aangehaalde arrest PPUH ██████). Een andere conclusie zou neerkomen op een schending van het beginsel van neutraliteit van het gehele btw-stelsel.

IV. Conclusie

- [29] Gelet op het voorgaande legt de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud het Hof de hiernavolgende prejudiciële vragen voor:
1. **Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dat aan de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat de belastingplichtige voldoet aan de verplichting te bewijzen**

dat de door hem in het kader van een belastbare handeling ontvangen prestatie door een andere specifieke belastingplichtige is verricht?

- 2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan aan een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting worden ontzegd indien hij de genoemde bewijsverplichting niet vervult, ook al is niet aangetoond dat hij wist of had kunnen weten dat hij bij de verwerving van de betrokken goederen of diensten betrokken was bij belastingfraude?**

[Or. 8]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [nationale procedure]

Brno, 11 maart 2020

[OMISSIS] [ondertekeningen]