

Zaak C-512/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

17 augustus 2021

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 mei 2021

Verzoekende partij:

Aquila Part Prod Com S.A.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bestuursrechtelijk beroep van Aquila Part Prod Com S.A. (Roemenië; hierna: „verzoekster”) tegen vier besluiten van de afdeling bezwaren van de nationale belasting en douanediens (hierna: „verweerster”), waarbij verweerster ten laste van verzoekster een btw-verschil heeft vastgesteld waarvan het grootste deel als ten onrechte teruggevraagde btw en een kleiner deel als niet-betaalde btw is aangemerkt, en waarover verweerster een fiscale boete en een boete wegens vertraging heeft opgelegd.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend krachtens artikel 267 VWEU.

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, de artikelen 10 en 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en de

artikelen 220 en 226 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 de beginselen van fiscale neutraliteit en rationaliteit, alsmede met het in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde recht op een eerlijk proces, op basis van welke uitlegging de nationale rechter (gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie; hierna: „Hof”) de vraag moet beantwoorden of de door verweerder in het geval van verzoekster vastgestelde omstandigheden als objectieve omstandigheden kunnen worden aangemerkt die de weigering van het recht op aftrek van verzoekster door verweerder kunnen rechtvaardigen, en of verweerder het recht op aftrek van verzoekster terecht heeft geweigerd op grond dat verzoekster betrokken was bij belastingfraude en niet de nodige zorgvuldigheid had betracht.

Prejudiciële vragen

1) Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met het Unierecht, in het bijzonder met artikel 9, lid 1, en artikel 10 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit, indien die praktijk de wetenschap van een natuurlijke persoon die een rechtsbetrekking heeft met een van de belastingplichtige als opdrachtgever onderscheiden zelfstandige rechtspersoon die opdrachtnemer van de belastingplichtige is – waarbij tussen de natuurlijke persoon en de belastingplichtige geen rechtsbetrekking bestaat –, zonder enig onderzoek automatisch gelijkstelt met de wetenschap van de belastingplichtige, zonder acht te slaan op de bepalingen van de tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer gesloten overeenkomst en het buitenlands recht dat op hun rechtsverhouding van toepassing is?

2) Moeten artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst constateert dat er sprake is van carrouselfraude, dit loutere feit reeds volstaat als objectief bewijs waaruit blijkt dat er belastingfraude is gepleegd, of moet de belastingdienst ook in dit geval aangeven welke deelnemer of deelnemers van de keten belastingfraude heeft of hebben gepleegd én met welke handelingen?

3) Moeten de aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de beginselen van evenredigheid en redelijkheid, aldus worden uitgelegd dat zelfs indien de belastingdienst op basis van de individuele omstandigheden van de zaak constateert dat de belastingplichtige gehouden was extra zorgvuldigheid te betrachten, van de belastingplichtige niet kan worden verlangd dat hij omstandigheden controleert die de belastingdienst zelf pas na een onderzoek van ongeveer vijf jaar en het verrichten van diverse aanverwante onderzoeken slechts met de aan deze dienst als autoriteit ter beschikking staande middelen heeft kunnen ophelderen, waarbij het onderzoek van de belastingdienst niet werd belemmerd door het aan belastingplichtigen toekomende recht op bescherming van bedrijfsgeheimen? Volstaat het in een geval waarin extra

zorgvuldigheid is vereist, voor de constatering dat de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, dat hij de controle van zijn potentiële zakenpartners heeft uitgebreid tot omstandigheden die verder gaan dan de in het arrest Mahagében genoemde omstandigheden, doordat hij beschikt over een reglement voor de controle van zakenpartners, geen contante betalingen aanvaardt, in de gesloten overeenkomsten bedingen opneemt inzake mogelijke risico's en bij de transacties ook andere omstandigheden controleert?

4) Moeten de hierboven aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst constateert dat de belastingplichtige actief aan belastingfraude heeft deelgenomen, het dan volstaat dat de door de belastingdienst gevonden bewijzen aantonen dat indien de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid had betracht, hij had kunnen weten dat hij aan belastingfraude deelnam, en niet dat hij wist dat hij betrokken was bij belastingfraude omdat hij daaraan actief deelnam? Moet de belastingdienst, om aan te tonen dat de belastingplichtige actief had deelgenomen aan, dan wel wist van, de belastingfraude, bewijzen dat de belastingplichtige frauduleus heeft gehandeld door samen te spannen met deelnemers die vóór hem in de keten kwamen, of volstaat het wanneer hij met objectief bewijs kan staven dat de deelnemers van de keten elkaar kenden?

5) Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met de hierboven aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn, het in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie als algemeen beginsel neergelegde recht op een eerlijk proces en het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer deze dienst zijn besluit baseert op de vermeende schending van bepalingen op het gebied van de voedselveiligheid, terwijl die bepalingen in het geheel geen invloed hebben op de naleving van de belastingregels door de belastingplichtige of op zijn facturering, in geen enkele vorm regels bevatten met betrekking tot het belastingrecht en belastingplichtigen en van generlei invloed zijn op de echtheid van de door de belastingdienst onderzochte transacties en wetenschap van de belastingplichtige?

Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend is:

6) Is een praktijk van de belastingdienst verenigbaar met de hierboven aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn, het in artikel 47 van het Handvest als algemeen beginsel neergelegde recht op een eerlijk proces en het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer deze dienst, zonder de nationale autoriteit voor voedselveiligheid daarbij te betrekken, in zijn besluit constatering doet over de belastingplichtige die tot de bevoegdheid van die autoriteit behoren, en belastingrechtelijke gevolgen voor die belastingplichtige verbindt aan de door hem geconstateerde inbreuken op het gebied van de voedselveiligheid, zonder dat de belastingplichtige de constatering dat hij inbreuk heeft gemaakt op de voedselveiligheidsregels heeft kunnen betwisten in een aparte procedure die losstaat van de bij de belastingdienst lopende procedure en waarin de

fundamentele waarborgen en de rechten van de partijen bij de procedure in acht zijn genomen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak van het Hof

Artikel 9, lid 1, de artikelen 10 en 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 (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1);

Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie;

Arrest van 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373);

Arrest van 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831);

Beschikking van 3 september 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 houdende het wetboek van fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek van fiscaal procesrecht”)

§ 1, lid 7:

„Overeenkomsten, verrichtingen en andere soortgelijke handelingen moeten worden gekwalificeerd op basis van hun werkelijke inhoud. Ongeldige overeenkomsten of andere juridische transacties zijn relevant voor de belastingen voor zover het economische resultaat ervan kan worden aangetoond.”

§ 2, lid 1:

„De rechten die voortvloeien uit fiscale rechtsbetrekkingen moeten in overeenstemming met hun doelstelling worden uitgeoefend. Op grond van de belastingwetgeving kan het afsluiten van overeenkomsten of het uitvoeren van andere transacties die tot doel hebben de bepalingen van de belastingwetgeving te omzeilen niet worden aangemerkt als het uitoefenen van rechten in overeenstemming met hun doelstelling.”

§ 97, lid 4:

„Bij de uitvoering van een controle dient de belastingdienst de feiten vast te stellen en te bewijzen, behalve in de gevallen waarin krachtens de wet de bewijslast op de belastingplichtige rust.”

§ 97, lid 6:

„Bij de vaststelling van de feiten dient de belastingdienst ook de feiten na te gaan die in het voordeel van de belastingplichtige zijn. Niet bewezen feiten of omstandigheden mogen, behalve wanneer het om een raming gaat, niet ten nadele van de belastingplichtige worden uitgelegd.”

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: „btw-wet)

§ 27, lid 1:

„Wanneer een goed het voorwerp is van verschillende opeenvolgende verkopen, en het goed daarbij rechtstreeks van de oorspronkelijke leverancier naar de als ontvanger vermelde eindafnemer wordt verzonden of vervoerd, is § 26 uitsluitend van toepassing op één enkele levering van het goed.”

§ 119, lid 1:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120).”

§ 120, onder a):

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken:

a) die door andere belastingplichtigen – waaronder personen of entiteiten die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde vennootschapsbelasting – voor de verwerving van de goederen of het gebruik van de diensten bij hem in rekening is gebracht.”

§ 127, lid 1, onder a):

„Als materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over:

a) in het in § 120, onder a), genoemde geval een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De rechtsvoorganger van verzoekster, Agrirom Srl, is een vennootschap naar Roemeens recht die sinds 2 juni 2010 in Hongarije voor btw-doeleinden is geregistreerd. Haar geregistreerde hoofdactiviteit is groothandelsbemiddeling in voedingsmiddelen, dranken en tabak. In het kader van haar activiteiten verricht zij

binnen de Unie intracommunautaire goederenleveringen en binnenlandse aankopen, in Hongarije is zij actief als groothandelaar van voedingsmiddelen.

- 2 Verzoekster heeft op 1 april 2011 een opdrachtovereenkomst voor de uitoefening van haar commerciële activiteiten in Hongarije gesloten met Corpinvest Srl, waarvan de wettelijke vertegenwoordiger KG is.
- 3 In het kader van haar groothandelsactiviteiten heeft verzoekster consumptieolie gekocht van Rilax Kft., die zij vervolgens heeft doorverkocht aan Strongfood Sro.
- 4 De belastingdienst heeft een controle achteraf verricht naar de belastingaangiften van verzoekster in de periode augustus tot en met november 2012. Naar aanleiding van die controle heeft die belastingdienst bij vier besluiten van 16 juni 2017 een btw-verschil van in totaal ongeveer 300 000 HUF vastgesteld, waarvan het grootste deel als ten onrechte teruggevraagde btw en een kleiner deel als niet-betaalde btw is aangemerkt. De belastingdienst heeft over het btw-verschil een fiscale boete en een boete wegens vertraging opgelegd. Gedurende het onderzoek dat ongeveer vijf jaar (2012-2017) in beslag nam, heeft de belastingdienst omvangrijk bewijsmateriaal verzameld. Hij stelde vast dat verzoekster had deelgenomen aan klassieke carrouselfraude door maandelijks consumptieolie te kopen van Rilax Kft. en deze door te verkopen aan Strongfood Sro. Aan de keten hebben „verdwenen/ontbrekende vennootschappen” of „ploffers” deelgenomen, verzoekster fungeerde als „broker/uiteindelijk gerechtigde vennootschap” en Strongfood Sro. als „doorstroomvennootschap” die de goederen terugverkocht aan de ploffers in Hongarije.
- 5 De belastingdienst heeft ook de oorsprong van de geleverde goederen onderzocht. Aangezien KG verzuimd had om vóór de vaststelling van de besluiten kwaliteitscertificaten over te leggen, heeft de belastingdienst overwogen dat de wetgeving inzake voedselveiligheid voorschrijft dat elk van de deelnemers aan de distributieketen de plaats van oorsprong van de door hem verkregen en vervolgens doorverkochte levensmiddelen dient te kennen en kennis moet hebben van de kwalitatieve geschiktheid ervan. Hij stelde vast dat diverse Hongaarse ondernemingen hadden deelgenomen aan de doorfacturering van de consumptieolie, waaruit blijkt dat het doel van de transactie het heen en weer laten reizen van het goed tussen Hongarije en Slowakije was. De aan de factureringsketen deelnemende ondernemingen hebben een minimale marge gehanteerd, hetgeen erop wijst dat zij geen rekening hielden met de marktomstandigheden en samenspannen.
- 6 De belastingdienst was van mening dat de aan de keten deelnemende ondernemingen bewust en opzettelijk belastingfraude hadden gepleegd, zodat deze ondernemingen, waaronder verzoekster, risicoaansprakelijk waren.
- 7 Ter onderbouwing van de stelling dat verzoekster wist dat zij aan belastingontduiking had deelgenomen, heeft de belastingdienst de volgende omstandigheden aangevoerd:

- verzoekster heeft de overeenkomsten zelf gesloten,
 - de Slowaakse afnemer van verzoekster heeft het in Hongarije verworven product nog op dezelfde dag terugverkocht in Hongarije,
 - de bedrijfsgegevens van de leverancier en de afnemer van verzoekster vermelden een persoon met dezelfde achternaam,
 - bij de transacties was sprake van personele vervlechting,
 - de door de „ontbrekende vennootschappen” onderaan de leveringsketen opgestelde facturen waren geen authentieke bewijsstukken, aangezien deze ondernemingen geen zelfstandige activiteiten uitoefenden.
- 8 Volgens de belastingdienst blijkt uit verschillende omstandigheden dat verzoekster niet met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld. Zo zijn KG en verzoekster reeds eerder betrokken geweest bij frauduleuze btw-transacties, door de oorsprong van de geleverde goederen te controleren had kunnen worden vastgesteld dat de in Slowakije verkochte consumptieolie oorspronkelijk uit Slowakije afkomstig was, KG had dit kunnen ontdekken indien hij de nodige zorgvuldigheid had betracht, KG had kunnen constateren dat zijn leverancier de facturen niet vergezeld kon doen gaan van bewijzen van oorsprong, verzoekster was niet gehouden om een Hongaars fiscaal nummer aan te vragen, enz.
- 9 Gelet op het voorgaande heeft de belastingdienst vastgesteld dat verzoeksters handelwijze in strijd was met een aantal bepalingen van het wetboek van fiscaal procesrecht en de btw-wet.
- 10 Verweerster (afdeling bezwaren van de belastingdienst) heeft bij haar besluiten van 8 december 2017 de primaire besluiten bekrachtigd zonder de inhoud ervan te wijzigen. Zij heeft de bij het bezwaarschrift ter staving van de ten aanzien van de leveranciers verrichte controles gevoegde documenten alsmede het etiket en het conformiteitscertificaat van de consumptieolie niet als bewijs aanvaard, aangezien deze volgens haar geen nieuwe informatie bevatten en omdat het overgelegde etiket niet geschikt was om de oorsprong van het product te bewijzen.
- 11 Verzoekster heeft tegen deze besluiten beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 12 **Verzoekster** stelt in haar vordering dat verweerster zich tijdens de procedure heeft laten leiden door haar vooropgezette standpunten, fundamenteel verkeerd heeft beoordeeld van welke omstandigheden verzoekster wetenschap had en dat haar besluiten als gevolg van alle tegenstrijdigheden, de gebrekkige feitenvaststelling en gebrekkige bewijsvoering onwettig zijn. Wat de door haar

betrachte zorgvuldigheid betreft, beklaagt verzoekster zich vooral over de omstandigheid dat uit het besluit niet blijkt of zij een actieve dan wel een passieve rol heeft gespeeld, hetgeen verschillende gedragingen veronderstelt en daarom bepalend is voor de voor het onderzoek relevante feiten.

- 13 In verband met de door haar betrachte zorgvuldigheid wijst verzoekster erop dat zij beschikt over een reglement inzake inkoopprocedures dat de controle van leveranciers voorafgaand aan de sluiting van een overeenkomst verplicht stelt, waarnaar de belastingdienst in het geheel niet heeft verwezen in haar besluit. Overeenkomstig dat reglement worden het uittreksel uit het handelsregister, de geldigheid van het fiscaal nummer, de activiteiten en de tot vertegenwoordiging bevoegde personen van de betreffende ondernemingen telkens gecontroleerd. De gekochte goederen waren voorzien van een kwaliteitscertificaat. KG heeft de bedrijfsruimten, het magazijn, enz., de aanwezigheid van een voor het laden geschikt machinepark, personeel en de goederen inclusief etikettering persoonlijk gecontroleerd, zoals ook uit de getuigenverklaringen blijkt. De belastingdienst heeft deze verklaringen op tendentieuze wijze buiten beschouwing gelaten.
- 14 Verzoekster betwist dat zij bij de keuze van haar handelspartners een dermate omvangrijke en diepgaande controle zou moeten verrichten als van haar werd verwacht en benadrukt dat de door verweerster gestelde eis dat zij vóór het nemen van een commerciële beslissing gehouden was een constructie te ontdekken waarvan de blootlegging de belastingdienst zelf meer dan vijf jaar heeft gekost, volkomen onrealistisch is en bovendien in strijd met de rechtspraak van het Hof.
- 15 Verzoekster betwist de bevindingen van verweerster met betrekking tot de wetenschap die zij had en wijst in dat verband op de gebrekkige bewijsvoering, aangezien verweerster de wetenschap van verzoekster consequent gelijkstelde aan de wetenschap van KG. Het besluit zelf bevat met betrekking tot de vereiste zorgvuldigheid ook uitsluitend bevindingen over de wetenschap van KG.
- 16 Verzoekster benadrukt voorts dat tussen haar en haar contractpartij krachtens de opdrachtovereenkomst een gelijkwaardige verhouding bestond en dat het voornaamste kenmerk van die overeenkomst de autonomie van partijen was, hetgeen verweerster buiten beschouwing heeft gelaten. Verzoekster is dan ook van mening dat zij op dit punt voldoende zorgvuldigheid heeft betracht, waarmee verweerster geen rekening heeft gehouden.
- 17 Wat de oorsprong van de goederen betreft, voert verzoekster aan dat het hier gaat om een bedrijfsgeheim dat uit fiscaal oogpunt niet relevant is, maar in het zakenleven beschouwd wordt als informatie waarvan de bescherming van fundamenteel belang is voor welke marktdeelnemer dan ook. Verzoekster is bovendien niet onderworpen aan de Hongaarse regels inzake voedselveiligheid. De belastingdienst heeft niet aangegeven op basis van welk wettelijk voorschrift verzoekster verplicht was de door deze dienst verlangde kwaliteitscertificaten in te winnen en te bewaren.

- 18 Gelet op het voorgaande heeft verzoekster de verwijzende rechter verzocht het Hof om een prejudiciële beslissing te vragen.
- 19 **Verweerster** handhaaft haar eerder ingenomen standpunt en benadrukt dat het verslag van de controle die betrekking had op de periode februari tot en met juli 2012 een gedetailleerde uiteenzetting bevat van de bevindingen inzake de factureringsketen en de rol van verzoekster daarin in de betreffende periode.
- 20 Wat betreft de vaststellingen van verweerster met betrekking tot de schending van voorschriften inzake de veiligheid van de voedselketen verwijst verweerster naar punt 41 van het arrest van het Hof in de zaak Altic (C-329/18), waarin het Hof deze vraag al heeft beantwoord.
- 21 Ter ondersteuning van de juistheid van de in haar besluiten getrokken conclusies verwijst verweerster naar een arrest van de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije), waarin deze rechterlijke instantie in een zaak met een feitelijke achtergrond zoals in het hoofdgeding aan de orde is de door verweerster vastgestelde objectieve omstandigheden en de daarop gebaseerde weigering van het recht op aftrek voldoende heeft geacht.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 22 De verwijzende rechter is van oordeel dat uit de leer van de acte clair volgt dat voor de beslechting van de zaak een uitlegging van het Unierecht is vereist.
- 23 Onder verwijzing naar punt 57 van de beschikking in de zaak Vikingo (C-610/19) en punt 27 van het arrest Hardimpex (C-444/12) merkt de verwijzende rechter op dat er na deze uitspraken van het Hof nog steeds sprake is van een tegenstrijdigheid met betrekking tot de vraag welke bewijslast op de belastingplichtige en welke op de belastingdienst rust, welke tegenstrijdigheid de kern van de uitlegging en de toepassing van het Unierecht raakt. De verwijzende rechter is daarom van oordeel dat voor een adequate rechterlijke toetsing noodzakelijk is dat het Hof hem richtsnoeren verstrekt voor de beantwoording van de vraag of de door verweerster gestelde omstandigheden als objectieve omstandigheden kunnen worden aangemerkt die in overeenstemming zijn met de in het arrest Mahagében (C-80/11) geformuleerde criteria, aangezien het Hof zich naar zijn weten nog niet heeft uitgesproken over deze objectieve criteria. Voor de beslechting van de zaak dient bovendien de vraag te worden beantwoord of de reikwijdte van de door de belastingdienst van de belastingplichtige verwachte controle, gelet op de aard van de distributieketen in deze zaak, in overeenstemming is met de grenzen die het Hof bij de uitlegging van de relevante bepalingen van de btw-richtlijn inzake de bewijslast heeft gegeven en met de beginselen die van toepassing zijn op de uitoefening van het recht op aftrek.