

Zaak C-610/19

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:

13 augustus 2019

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 juli 2019

Verzoekende partij:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

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 tegen een beslissing van de nationale belastingautoriteit houdende weigering van het recht op btw-aftrek omdat de belastingautoriteit ten aanzien van bepaalde facturen meer bewijzen eiste dan waarin het Unierecht voorziet en, bij gebreke daarvan, de transacties als fictief heeft gekwalificeerd.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), 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 artikel 220, onder a), en artikel 226 van dezelfde richtlijn; uitlegging van de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid alsmede van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Prejudiciële vragen

- 1) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), junctis artikel 220, onder a), en artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en met het beginsel van doeltreffendheid wanneer zij, in een geval waarin voldaan is aan de materieelrechtelijke vereisten voor belastingaftrek, het enkele bezit van een factuur die de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 genoemde gegevens bevat, niet als voldoende aanmerken, maar eisen dat de belastingplichtige, om het recht op aftrek op basis van de factuur uit te oefenen, beschikt over aanvullende bewijsstukken die niet alleen voldoen aan de voorschriften van richtlijn 2006/112, maar ook aan de basisbeginselen van de nationale regeling inzake boekhouding en aan de voor bewijsstukken geldende specifieke regels, en tevens de eis stellen dat alle deelnemers aan de keten zich ieder detail van de door de bewijsstukken ondersteunde economische activiteit op dezelfde wijze herinneren en daarover eensluidende verklaringen afleggen?
- 2) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112 [omtrent btw-aftrek] en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid wanneer zij in het geval van een ketentransactie, enkel op grond van dit kenmerk van de transactie en ongeacht alle andere omstandigheden, iedere deelnemer aan de keten de verplichting opleggen om de onderdelen van de door hem verrichte economische activiteiten te controleren en om daaruit conclusies te trekken met betrekking tot de belastingplichtige die zich aan het andere uiteinde van de keten bevindt, en het recht van de belastingplichtige op [btw-]aftrek weigeren op grond dat de totstandbrenging van de keten, die door het recht van de lidstaat niet wordt verboden, economisch [in redelijkheid] niet te rechtvaardigen was? Kunnen, in samenhang daarmee, bij het onderzoek naar de objectieve omstandigheden waarop de weigering van het recht op btw-aftrek in het geval van een ketentransactie kan worden gebaseerd en bij de bepaling en de beoordeling van de relevantie en de bewijskracht van het ondersteunend bewijs, uitsluitend richtlijn 2006/112 en de bepalingen van de nationale regeling inzake belastingaftrek in aanmerking worden genomen als voor de feitenvaststelling relevante materieelrechtelijke bepalingen, of kunnen als specifieke regels tevens de boekhoudkundige voorschriften van de lidstaat worden toegepast?
- 3) Zijn een nationale uitlegging en een nationale praktijk verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112 [omtrent btw-aftrek] en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid wanneer zij de belastingplichtige die goederen gebruikt voor transacties die worden belast in de lidstaat waar hij die transacties verricht en die beschikt over een factuur zoals bedoeld in richtlijn 2006/112, het recht op btw-aftrek weigeren op grond dat hij niet alle componenten van de door de deelnemers aan de keten verrichte transactie

kent, dan wel wegens omstandigheden die verband houden met deelnemers aan de keten die optreden vóór de opsteller van de factuur en waarop de belastingplichtige om redenen buiten zijn macht geen enkele invloed kon uitoefenen, en daarnaast de belastingplichtige als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek in het kader van de redelijkerwijs door hem te treffen maatregelen een algemene controleplicht opleggen die zowel geldt vóór de sluiting van de overeenkomst als tijdens en zelfs na de uitvoering ervan? Rust, in samenhang daarmee, op de belastingplichtige de verplichting om van uitoefening van het recht [op btw-aftrek] af te zien wanneer hij, in verband met een of meer componenten van de op de factuur vermelde economische transactie, na de sluiting van de overeenkomst dan wel bij of na de uitvoering ervan een onregelmatigheid ontdekt of een omstandigheid verneemt die volgens de praktijk van de belastingautoriteit tot weigering van het recht op [btw-]aftrek leidt?

- 4) Moet de belastingautoriteit, gelet op de bepalingen van richtlijn 2006/112 [betreffende btw-aftrek] en het doeltreffendheidsbeginsel, omschrijven waarin de belastingfraude bestaat, en handelt die autoriteit op passende wijze door de bij de deelnemers aan de keten ontdekte tekortkomingen of onregelmatigheden als bewijs voor de belastingfraude aan te merken – hoewel die niet in een redelijk oorzakelijk verband staan met het recht [op btw-aftrek] –, op grond dat die gebreken de inhoudelijke onbetrouwbaarheid van de factuur hebben veroorzaakt en de belastingplichtige dus wist of had moeten weten van de belastingfraude? Indien belastingfraude is gepleegd, rechtvaardigt dit dan dat van de belastingplichtige een controle met de hierboven beschreven omvang, diepgang en reikwijdte wordt verlangd, of gaat een dergelijke controle verder dan wat op grond van het doeltreffendheidsbeginsel vereist is?
- 5) Vormt een sanctie die weigering van het recht [op btw-aftrek] meebrengt, met de verplichting een fiscale boete te betalen die 200 % van het belastingverschil bedraagt, een evenredige sanctie wanneer de fiscus in rechtstreeks verband met het recht van de belastingplichtige [op btw-aftrek] geen inkomsten heeft gederfd? Is er sprake van een van de in § 170, lid 1, derde volzin, van de Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (wet XCII van 2003 inzake belastingen) genoemde feiten, wanneer de belastingplichtige alle documenten waarover hij beschikt, ter beschikking van de belastingautoriteit heeft gesteld en de uitgereikte facturen in zijn belastingaangifte heeft opgenomen?
- 6) Indien op basis van de antwoorden op de gestelde vragen kan worden vastgesteld dat de uitlegging van de nationale regeling die na de beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), is gevolgd en de nationale praktijk die zich op basis van die uitlegging heeft ontwikkeld, niet verenigbaar zijn met de bepalingen van richtlijn 2006/112 [betreffende btw-aftrek], en erop gelet dat de rechter in eerste aanleg niet in iedere zaak het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële

beslissing kan verzoeken, kan er dan op basis van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van worden uitgegaan dat het recht van belastingplichtigen om een schadevordering in te dienen hun het in dat artikel erkende recht waarborgt op een doeltreffende voorziening in rechte en een onpartijdig gerecht? Kan in dit verband de keuze van de vorm van de beslissing in de zaak Signum Alfa Sped aldus worden uitgelegd dat de kwestie reeds door het gemeenschapsrecht was geregeld en in de rechtspraak van het Hof was opgehelderd, zodat deze duidelijk was, of betekent dit, mede gelet op het feit dat een nieuwe procedure werd ingeleid, dat deze kwestie niet volledig was verduidelijkt en dat het dus nog altijd nodig was om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 9, lid 1, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 220, onder a), en artikel 226 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”).

Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

§ 2, lid 1, § 97, leden 4 en 6, § 170, lid 1, en § 171, leden 1 en 2, van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 inzake belastingen; hierna: „belastingwet”).

§ 27, lid 1, § 26, § 119, lid 1, § 120, onder a), en § 127, lid 1, onder a), van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”).

§ 1, § 15, lid 3, en § 166, leden 1 en 2, van a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (wet C van 2000 inzake boekhouding; hierna: „wet inzake boekhouding”).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De hoofdactiviteit van de verzoekende onderneming is de groothandel in suiker en suikerwerk. De onderneming is gevestigd in Tiszaföldvár. Op dezelfde locatie bevindt zich ook de vestiging van Nikus Kft. De bestuurder van deze twee ondernemingen is dezelfde persoon. Nikus Kft. produceert de zoetwaren die door verzoekster worden verpakt, opgeslagen en in de handel gebracht.
- 2 Op 20 maart 2012 heeft verzoekster een overeenkomst gesloten met Freest Kft. voor de levering van tien verpakkingsmachines en één laadmachine. In de

overeenkomst is bepaald dat de onderneming, indien nodig, een beroep kon doen op onderaannemers.

- 3 Op 21 mei 2012 heeft verzoekster een overeenkomst gesloten met Freest Kft. voor de aankoop en de levering op verzoeksters vestigingsplaats van zes verpakkingsmachines en één automatische zakkenvulmachine. Op basis van de overeenkomsten heeft verzoekster het recht op aftrek van btw uitgeoefend over elk van beide door Freest Kft. uitgereikte facturen. Freest Kft. had de in het kader van de overeenkomst aan verzoekster geleverde machines verworven van SPDC Kft., die deze op haar beurt had verworven van Free-Gold Kft.
- 4 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft een controle uitgevoerd op de btw-aangiften van verzoekster over het tweede en het vierde kwartaal van 2012 en over het eerste kwartaal van 2013. In het kader daarvan heeft die autoriteit op 11 juli 2013 een controle ter plaatse bij verzoekster verricht. Blijkens het proces-verbaal van de controle zijn de machines waarop het recht op btw-aftrek was uitgeoefend, daarbij aangetroffen.
- 5 Naar aanleiding van de controle heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg bij twee besluiten een btw-verschil ten laste van verzoekster vastgesteld van 8 020 000, 00 HUF voor het tweede en het vierde kwartaal van 2012 en van 13 257 000, 00 HUF voor het eerste kwartaal van 2013, waarvan een deel als ten onrechte teruggevraagde voorbelasting en een ander deel als belastingschuld is aangemerkt. Over het laatste heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg een belastingboete opgelegd en een toeslag wegens te late betaling in rekening gebracht.
- 6 In de motivering van de besluiten staat vermeld dat verzoekster als bijlage bij de in de btw-aangifte vermelde facturen de door Freest Kft. opgemaakte offerte, de leveringsovereenkomsten en de order, alsmede het proces-verbaal van overdracht en de instructieboekjes behorende bij de machines had overgelegd. Uit de processen-verbaal blijkt dat Freest Kft. de daarin genoemde machines aan verzoekster had geleverd. Verzoekster had Freest Kft. opdracht gegeven om de machines te verwerven, in de wetenschap dat Freest Kft. niet zelf de producent van de machines was en een beroep moest doen op diverse onderaannemers. De bestuurder [van verzoekster] had zich ervan vergewist dat het een bestaande onderneming betrof.
- 7 Naar aanleiding van de onderzoeken en controles heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg bovendien vastgesteld dat de op de facturen vermelde economische gebeurtenis tussen partijen, gelet op geconstateerde tegenstrijdigheden, niet tot stand was kunnen komen, aangezien verzoekster machines had besteld die zij ook zelf had kunnen aanschaffen, waarover de onderaannemer geen beschikking had en welke de producent, bij gebrek aan de noodzakelijke materiële en personele middelen, niet kon verwerven of produceren. Volgens de belastingautoriteit in eerste aanleg is de herkomst van de op de facturen vermelde machines onbekend en was het doel van de transactie het leveren van bewijs voor die onbekende

herkomst, het ontwijken van de belastingplicht van Free-Gold Kft. – een onderneming die zich onderaan de distributieketen bevond –, en het creëren van verzoeksters recht op btw-af trek op zodanige wijze dat de bij de facturering betrokken partijen de prijzen telkens lichtjes hadden verhoogd om verzoekster in staat te stellen een zo hoog mogelijk bedrag aan btw af te trekken op basis van onbetrouwbare bewijsstukken, terwijl Free-Gold Kft. geen btw over het product had afgedragen. Aangezien de machines op de vestigingsplaats van verzoekster waren aangetroffen, heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg geconcludeerd dat verzoekster deze op onbekende wijze van een onbekende persoon had verworven en dat de transactie derhalve noch tussen de op de factuur vermelde personen noch op de op de factuur vermelde wijze had plaatsgevonden, en dat verzoekster daar kennis van had. Op basis van het voorgaande heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg op grond van § 1, lid 7, en § 2, lid 1, van de belastingwet vastgesteld dat Frest Kft. haar rechten oneigenlijk had uitgeoefend en haar activiteit in strijd met de wettelijke voorschriften en met omzeiling van de belastingrechtelijke regels had verricht, met als uitsluitende oogmerk belastingafwenteling, zodat deze niet tot het door verzoekster beoogde rechtsgevolg (btw-af trek) kon leiden. Die autoriteit heeft verzoekster bijgevolg het recht op af trek van btw geweigerd.

- 8 De belastingautoriteit in tweede aanleg heeft een van de besluiten in eerste aanleg bevestigd en het andere in die zin gewijzigd dat het bedrag van de ten laste van verzoekster vastgestelde belastingschuld en de daarover geheven boete en in rekening gebrachte verdragingsrente zijn aangepast.
- 9 Verzoekster heeft tegen deze besluiten beroep ingesteld bij de bestuurs- en arbeidsrechter van Boedapest.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Verzoekster betwist in haar vorderingen de door verweerster vastgestelde feiten en de daaruit getrokken conclusies. In dat kader voert zij aan dat verweerster de feitenvaststelling op niet relevante feiten en in plaats van bewijs op aannames heeft gebaseerd. Wat volgens verzoekster wel relevant is, is de omstandigheid dat zij de op de facturen vermelde machines met het oog op capaciteitsuitbreiding had besteld en vóór de sluiting van de overeenkomst om een uittreksel uit het handelsregister en om het specimen van handtekening had verzocht, teneinde zich ervan te vergewissen dat het een belastingplichtige en bestaande onderneming betrof. De overeenkomst voorzag in de mogelijkheid om onderaannemers in te schakelen. De identiteit van de onderaannemers bleef voor verzoekster onbekend tot de datum van uitvoering. De machines zijn door verzoekster in gebruik genomen en worden tot op heden gebruikt. De door de onderneming over de levering uitgeschreven, met btw belaste facturen, waarvan het regelmatige karakter door verweerster is erkend, zijn door verzoekster vervolgens opgenomen in haar driemaandelijks btw-aangifte. Daarom is de btw terecht teruggevraagd, aangezien aan alle materiële en wettelijke voorwaarden was voldaan. De belastingautoriteit heeft geen relevant bewijsmateriaal gevonden dat deze feiten

tegenspreekt, heeft onjuiste conclusies getrokken omtrent de verwerving, de levering en financiering van de machines en heeft de vastgestelde feiten bovendien op vermeende tegenstrijdigheden gebaseerd. Anders dan verweerster beweert, was het voorwerp van de overeenkomst de levering, en niet de productie, van de bewuste machines, zodat het niet van belang was of de onderaannemer zelf de machines zou produceren dan wel daarvoor een overeenkomst met een derde zou afsluiten. De verwijzing naar het gebrek aan personele en materiële middelen van de onderneming was daarom onjuist, alsook de conclusie dat de transactie tot doel had verzoekster in staat te stellen het recht op aftrek uit te oefenen, de aansprakelijkheid van de onderaannemer te vermijden en de onbekende oorsprong van de machines te bewijzen. Verzoekster heeft in het kader van de transactie zorgvuldig en te goeder trouw gehandeld, welke omstandigheid samen met de overgelegde documenten en de aanwezigheid van de machines bewijst dat de transactie daadwerkelijk is verricht. De facturen voldoen aan de relevante wettelijke vereisten en verzoekster gebruikt de aangeschafte goederen voor haar belaste transacties. Daarmee is voldaan aan alle voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek. Verzoekster benadrukt, onder verwijzing naar richtlijn 2006/112 en naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”), dat verweerster haar – ondanks dat is aangetoond dat zij zorgvuldig en te goeder trouw heeft gehandeld – ten onrechte verantwoordelijk heeft gehouden voor economische gebeurtenissen tussen derden waarop zij geen invloed had. De praktijk van de belastingautoriteit waarbij zij alle aan de leverings- of dienstenketen deelnemende belastingplichtigen bestraft en hun het recht op aftrek weigert voor een onregelmatigheid die is begaan door één enkele deelnemer aan de keten, dat wil zeggen het beginsel van risicoaansprakelijkheid toepast, is in strijd met de rechtspraak van het Hof.

- 11 Verzoekster betoogt voorts dat verweerster haar het recht op aftrek ten onrechte heeft geweigerd en haar zonder geldige redenen en onwettig een punitieve belastingboete van 200 % heeft opgelegd, aangezien verweerster niet heeft bewezen dat het fiscale tekort verband hield met het achterhouden van inkomsten dan wel met het vervalsen of vernietigen van bescheiden, boeken of registraties.
- 12 Verweerster persisteert bij de inhoud van haar besluit en verzoekt om afwijzing van de vordering. Zij betwist niet dat verzoekster beschikte over een in formele zin regelmatige factuur, maar stelt dat de op de factuur vermelde economische gebeurtenis niet heeft plaatsgevonden, omdat de verklaringen van de ondernemingen die zich direct onder de opsteller van de factuur en daaronder in de keten bevonden, tegenstrijdig waren. Verweerster betoogt dat de belastingautoriteit verwacht dat belastingplichtigen aanhoudende zorgvuldigheid betrachten en dat de belastingplichtige, wanneer bij de levering blijkt dat hij de identiteit van de leverancier niet kent, alles in het werk moet stellen om te garanderen dat de opsteller van de factuur zorg draagt voor de levering en geen levering door een derde aanvaardt, aangezien hij zijn recht op aftrek uitsluitend kan uitoefenen indien de leveringsbon en de verklaringen van de partijen overeenkomen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 13 In twee eerdere beslissingen heeft de bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest de aangevochten delen van verweersters besluiten in diere voege gewijzigd dat het belastingverschil, de opgelegde belastingboete en straftoeslag nietig zijn verklaard.
- 14 De rechter heeft, onder verwijzing naar de bepalingen van richtlijn 2006/112 inzake de aftrek van btw, in de onderhavige zaak als relevant aangemerkt dat verzoekster de onderzochte facturen alsmede de documenten die de uitgifte en de betaling daarvan bewijzen, had overgelegd en de overdracht van de machines als vaststaand feit aangemerkt.
- 15 De rechter heeft op basis van de rechtspraak van het Hof vastgesteld dat verweersters onderzoek gericht was op niet relevante feiten en dat zij ten onrechte tot de conclusie was gekomen dat de economische gebeurtenis tussen verzoekster en Freest Kft. niet had plaatsgevonden. Aangezien verzoekster geen partij was bij de overeenkomsten op grond waarvan de op de facturen vermelde machines waren verworven, had zij geen verplichtingen in verband met de verwerving en de levering daarvan. De rechter heeft voorts benadrukt dat het bewijs op objectieve gronden moet zijn gebaseerd en dat, in die zin, wat de bestuurders van de betrokken ondernemingen zich jaren na dato kunnen herinneren over gebeurtenissen die steun vinden in formeel juiste documenten, niet kan worden beschouwd als een objectieve omstandigheid die voldoet aan de door het Hof ten aanzien van het bewijs gestelde voorwaarden. De belastingautoriteit heeft het recht geschonden door documenten en andere omstandigheden die aantonen dat de bewuste economische gebeurtenis heeft plaatsgevonden, buiten beschouwing te laten, en met name door geen belang te hechten aan de relevante omstandigheid dat de machines aanwezig waren in verzoeksters bedrijfspand. De belastingautoriteit had dus ten onrechte geconcludeerd dat de op de facturen vermelde machines niet het voorwerp van een economische gebeurtenis vormden en dat de facturen inhoudelijk onjuist waren, en had verzoeksters recht op aftrek daarom in strijd met het recht geweigerd. De rechter heeft er nog op gewezen dat verweester, in strijd met de bepalingen van de btw-wet en van richtlijn 2006/112 omtrent de voorwaarden voor het recht op btw-aftrek, zelfs niet had aangegeven waarin de fraudeleuze transactie bestond waaraan verzoekster had deelgenomen.
- 16 Met betrekking tot de toepasselijkheid van de bepalingen van de wet inzake boekhouding in de onderhavige zaak heeft de rechter, onder verwijzing naar de beschikking van het Hof van 10 november 2016 in de zaak Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), geoordeeld dat de inhoudelijke onjuistheid van de bewuste facturen, die was vastgesteld op basis van de aangehaalde bepalingen van de wet inzake boekhouding, niet relevant was in het kader van het recht op btw-aftrek.

- 17 De Kúria (hoogste rechter Hongarije) heeft de beslissingen van de rechter in eerste aanleg bij twee arresten vernietigd en de rechter in eerste aanleg gelast een nieuwe procedure te voeren en een nieuwe beslissing te nemen.
- 18 Onder verwijzing naar eerder gewezen arresten met betrekking tot transactieketens heeft de Kúria vastgesteld dat verweerster bij het onderzoek naar het waarheidsgehalte en het op belastingontduiking gerichte oogmerk van de overeenkomsten acht diende te slaan op de gehele keten. In het geval van ketentransacties is de belastingautoriteit namelijk niet alleen gerechtigd, maar ook verplicht, om naast de aan de controle onderworpen belastingplichtige alle andere ketendeelnemers te onderzoeken. In het kader van de rechtmatigheidstoetsing kan de rechter de bewuste transactie daarom niet afzonderlijk, los van de keten van overige economisch samenhangende gebeurtenissen, beoordelen. Ook in de aangehaalde arresten van het Hof wordt de positie van de belastingplichtige die het recht op aftrek uitoefent als onderdeel van de gehele keten beoordeeld.
- 19 Naar het oordeel van de Kúria is het bestaan van een formeel juiste factuur niet voldoende om het recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen – daarvoor dient er ook sprake te zijn van een werkelijke economische gebeurtenis. Om te bepalen of de economische gebeurtenis werkelijk heeft plaatsgevonden, dient in het kader van de uitoefening van het recht op btw-aftrek het in § 15, lid 1, van de wet inzake boekhouding neergelegde beginsel van voorrang van werkelijkheid boven schijn als richtsnoer. De door het Hof als te onderzoeken aangemerkte objectieve omstandigheden zijn ook uitsluitend factoren die werkelijk bestaan, aantoonbaar en ook voor buitenstaanders waarneembaar zijn. Anders zou de loutere afgifte van een factuur op zich al aftrekbaarheid van btw genereren. De Kúria heeft, onder verwijzing naar de punten 43 en 44 van de beschikking van 10 november 2016 in de zaak Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), benadrukt dat deze beschikking de te volgen procedure bij uitoefening van het recht op aftrek van btw over gerealiseerde economische gebeurtenissen ongewijzigd heeft gelaten.
- 20 Uit de bestreden beslissingen kan worden afgeleid dat de belastingautoriteit, ondanks de door haar tijdens een onderzoek ter plaatse vastgestelde en met authentieke documenten bewezen omstandigheid dat de op de factuur vermelde machines in het bedrijfspan van verzoekster in gebruik waren genomen en nog steeds gebruikt werden, zich op het standpunt stelde dat de door verzoekster overgelegde en formeel als juist bevonden factuur en andere documenten niet als bewijs konden dienen voor de op de facturen vermelde economische gebeurtenis. Bovendien was verweerster van oordeel dat verzoekster in het kader van de redelijkerwijs te nemen voorzorgsmaatregelen niet kon volstaan met het raadplegen van het uittreksel uit het handelsregister betreffend haar zakenpartner en het opvragen van het specimen van handtekening van de onderneming om, alvorens tot het sluiten van de overeenkomst over te gaan, zich ervan te vergewissen dat het om een bestaande onderneming ging: volgens verweerster had verzoekster alle maatregelen moeten nemen om te bewerkstelligen dat de overeenkomst, zoals door verweerster wordt verwacht, door haar contractpartij

zou worden uitgevoerd, aangezien de uitoefening van het recht op aftrek anders onrechtmatig zou zijn.

- 21 Gelet op het voorgaande is het voorwerp van de onderhavige zaak de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 omtrent btw-aftrek in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid. Ondanks dat het Hof voornoemde bepalingen van richtlijn 2006/112 alsook de beginselen van het btw-stelsel in diverse arresten en vanuit verschillende invalshoeken heeft uitgelegd, lijken de na de in voornoemde zaken gewezen arresten nog immer bestaande aanzienlijke inconsistenties in de uitlegging van het recht op btw-aftrek te suggereren dat de ongewijzigde praktijk van de nationale belastingautoriteit en de nationale rechter bij de toepassing van voornoemde bepalingen van de richtlijn niet in overeenstemming is met de in het arrest van het Hof van 6 oktober 1982, CILFIT e.a. (283/81, EU:C:1982:335), gevestigde doctrine van de acte clair.
- 22 Hoewel de relevante feiten van de onderhavige zaak overeenkomen met de feiten die ten grondslag lagen aan de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken die hebben geleid tot het arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), en de beschikkingen van 16 mei 2013, Hardimpex (C-444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318), en 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), blijft de belastingautoriteit, ondanks de beslissingen van het Hof in deze zaken, het recht van belastingplichtigen op btw-aftrek weigeren onder verwijzing naar de inhoudelijke onjuistheid van de facturen en deze omstandigheid automatisch als belastingfraude aanmerken, welke omstandigheid bij de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen noodzakelijkerwijs bekend moest zijn, ja zelfs, gelet op de aanvaarding van de facturen, bekend was.
- 23 Het uitleggingsprobleem dat het voorwerp van dit geding vormt, heeft ontegenzeggelijk invloed op de beslechting van de zaak, aangezien zowel de rechters bij wie de zaak aanhangig was als de belastingautoriteit de bepalingen van richtlijn 2006/112 en de arresten die door het Hof in Hongaarse zaken zijn gewezen op basis van de uitlegging van die bepalingen hebben aangehaald als grondslag voor hun inhoudelijk tegenstrijdige beslissingen. De gestelde vragen zijn daarom relevant voor de beslechting van het geschil en naar het oordeel van de verwijzende rechter kunnen die zonder een prejudiciële verwijzing niet worden beantwoord.
- 24 Aangezien de Kúria, ondanks de tegenstrijdige standpunten, het inleiden van een prejudiciële procedure niet nodig achtte, is het aan de rechter in eerste aanleg om hiertoe over te gaan. De rechter in eerste aanleg kan zelfs in geval van twijfel pas afwijken van de verplichting tot het voeren van een nieuwe procedure indien het Hof uitdrukkelijk een beslissing neemt in de onderhavige zaak. Dit is de reden waarom, hoewel de verwijzende rechter in een andere zaak met vergelijkbare feiten in het kader van een prejudiciële procedure reeds vergelijkbare vragen heeft gesteld en in die context de behandeling van diverse, bij hem aanhangige zaken heeft geschorst, het onderhavige geding daarvoor, gelet op het bepaalde in § 275,

lid 5, van het Hongaarse wetboek van burgerlijke rechtsvordering, niet in aanmerking kwam en hij een zelfstandig verzoek om een prejudiciële beslissing diende in te leiden bij het Hof.

- 25 Ondanks de vaststellingen in de aangehaalde arresten en beschikkingen van het Hof is aldus wederom de vraag gerezen of de uitleggingspraktijk van de belastingautoriteit en van de Kúria, zoals die is samengevat in het opgestelde rapport en tot uitdrukking komt in de arresten, in strijd is met de in artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 neergelegde doelstelling van het recht op aftrek, dat een integrerend onderdeel vormt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt, en voorts of deze uitlegging verenigbaar is met de in artikel 178, onder a), van de richtlijn gestelde voorwaarde van btw-aftrek alsmede met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.
- 26 In de onderhavige zaak zijn de relevante feitelijke elementen van het recht op aftrek, zoals uiteengezet in de punten 43 en 44 van het arrest Mahagében en Dávid (C-80/11 and C-142/11, EU:C:2012:373), vervuld. Daarmee is voldaan aan alle materiële en formele vereisten voor de vaststelling en de uitoefening van het recht op aftrek. Bovendien is in de bestreden beslissing niet vastgesteld dat verzoekster een valse aangifte heeft gedaan of onregelmatige facturen heeft overgelegd.
- 27 Volgens punt 45 van het aangehaalde arrest Mahagében en Dávid kan de belastingplichtige in deze omstandigheden het recht op aftrek slechts worden geweigerd indien de belastingautoriteit op basis van objectieve gegevens aantoont dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door de bewuste handeling deelneemt aan de door de leverancier of een andere marktdeelnemer in een eerder stadium gepleegde belastingfraude.
- 28 Op basis van de bestreden beslissingen kan daarentegen worden vastgesteld dat de belastingautoriteit, door te verwijzen naar het in § 15, lid 1, van de wet inzake boekhouding neergelegde beginsel van voorrang van werkelijkheid boven schijn en naar de specifieke vereisten waaraan bewijsstukken dienen te voldoen, verzoeksters recht op btw-aftrek heeft geweigerd op grond van omstandigheden die niet objectief van aard zijn en die volgens de arresten van het Hof daarom het recht van de belastingplichtige op aftrek van de eerder afgedragen btw niet aantasten, echter zonder te vermelden waarin de door haar in verband met de redelijkerwijs te verwachten maatregelen aan het licht gebrachte belastingfraude bestaat.
- 29 De verwijzende rechter wenst antwoord te verkrijgen op de vraag of de nationale praktijk waarbij de belastingautoriteit met de vaststelling dat een formeel juiste factuur niet voldoende is voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek, maar de belastingplichtige naast de factuur ook over aanvullende documenten moet beschikken, bovenop de verplichte elementen van de factuur, met een verwijzing naar het in § 127, lid 1, van de btw-wet bedoelde begrip „factuur betreffende de uitvoering van de handeling” en naar de in de wet inzake boekhouding gestelde voorwaarden, aanvullende voorwaarden stelt voor de uitoefening van het recht op

btw-aftrek, geen uitbreiding vormt van de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 opgesomde inhoudelijke vereisten waaraan de factuur volgens artikel 220, lid 1, van de richtlijn moet voldoen, die strijdig is met de richtlijn.

- 30 De verwijzende rechter wijst erop dat de oorzaak van de afwijkende beslissingen in de onderhavige zaak, naast de uiteenlopende uitlegging van de Unierechtelijke voorschriften, gelegen is in de afwijkende waardering van het bewijs en van het relevante karakter van de objectieve omstandigheden die het bewijs dienen te ondersteunen door de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op basis van regels van het nationale procesrecht.
- 31 Het Hof heeft steeds geoordeeld dat, bij gebreke van Uniewetgeving inzake procedurekwesties betreffende de uitoefening van het recht op aftrek, de vaststelling van dergelijke voorschriften op grond van het beginsel van procedurele autonomie een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat vormt, mits die voorschriften niet ongunstiger zijn dan die welke gelden voor soortgelijke nationale vorderingen (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05—C-225/05, EU:C:2007:318, punt 28).
- 32 Naar het oordeel van de verwijzende rechter heeft de waardering van het bewijs ook diverse Unierechtelijke implicaties. Enerzijds mag bij de beoordeling van de relevante omstandigheden en bewijzen niet voorbij worden gegaan aan de regels van Unierecht, aangezien daarin de voor het onderzoek naar het recht op btw-aftrek relevante elementen zijn bepaald; anderzijds dient de met inachtneming van de nationale procesrechtelijke regels gevolgde nationale rechtspraak te voldoen aan de in de Uniewetgeving en in de rechtspraak van het Hof neergelegde beginselen, waaronder de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid, waarvan het laatste voorschrijft dat de beoordeling van het bewijs en het betrekken van niet relevante omstandigheden bij die beoordeling door nationale autoriteiten en gerechten niet van dien aard mogen zijn dat de uitoefening van door het Unierecht verleende rechten praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt. In het licht van het voorgaande acht de verzoekende rechter het noodzakelijk dat voor de beoordeling van bewijzen in overeenstemming met het Unierecht een maatstaf wordt gesteld die de grenzen van de in aanmerking komende omstandigheden aangeeft en doorslaggevend is voor de bepaling van relevante en niet relevante elementen.
- 33 Gezien de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het btw-stelsel is het twijfelachtig of de door de Kúria en de belastingautoriteit vereiste omvang en diepte van bewijslevering in overeenstemming zijn met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.
- 34 Het is namelijk bezwaarlijk dat in het geval van een ketentransactie de voornaamste richting van het onderzoek van de belastingautoriteit en, parallel daaraan, het voorwerp van de redelijkerwijs te verwachten maatregelen, een

alomvattende reconstructie van alle elementen van de onderlinge economische activiteiten van de ketendeelnemers moeten zijn. Eveneens bezwaarlijk is dat het onderzoek na het reeds aangehaalde arrest in de zaak Signum Alfa Sped ongewijzigd grotendeels gericht blijft naar de elementen van de economische gebeurtenis en alle eventuele gebreken daarvan automatisch tot de conclusie leiden dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij belastingfraude. Het verband tussen de economische gebeurtenis en de belastingfraude wordt gecreëerd door dezelfde objectieve omstandigheden waarnaar de belastingautoriteit al bij de beoordeling van de betreffende economische gebeurtenis had verwezen en waarover het Hof nota bene heeft geoordeeld dat die geen basis kunnen vormen voor btw-aftrek.

- 35 Samenvattend wenst de verwijzende rechter met zijn vragen te vernemen of de omvang, de diepgang en de reikwijdte van de door de belastingautoriteit voor de uitoefening van het recht op aftrek vereiste, en door de Kúria als rechtmatig aangemerkte, bewijsvoering – mede gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit – betrekking heeft op relevante feiten, noodzakelijk en evenredig is, met andere woorden, of deze niet verder gaat dan in de arresten van het Hof is bepaald, met name in het licht van de omstandigheid dat de belastingautoriteit het mislukken van de bewijslevering in de fiscale administratieve procedure verzoekster aanrekent en haar bovenop de weigering van het recht op aftrek een fiscale geldboete oplegt.
- 36 Het standpunt van de verwijzende rechter is daarentegen dat de in punt 61 van het reeds aangehaald arrest Mahagében en Dávid opgesomde controlehandelingen niet op algemene wijze aan de belastingplichtigen kunnen worden opgelegd, maar uitsluitend indien de omstandigheden dat rechtvaardigen, terwijl de belastingautoriteit in het onderhavige geval geen enkele omstandigheid aan het licht heeft gebracht die een verscherpte controle door verzoekster zou rechtvaardigen, aangezien de belastingautoriteit verzoekster uitsluitend het keten karakter van de transactie had verweten, hetgeen een wezenlijk kenmerk is van het economische leven, en van verzoekster, om haar goede trouw te bewijzen, door weigering van het recht op btw-aftrek in het vooruitzicht te stellen, controle van omstandigheden eiste die de opsomming in punt 61 van het arrest Mahagében en Dávid in alle opzichten overstijgen.
- 37 Door de weigering van het recht op aftrek niet met objectieve, met de bewuste economische handeling rechtstreeks verband houdende omstandigheden te onderbouwen, verlegt de belastingautoriteit naar het oordeel van de verwijzende rechter niet alleen haar eigen verificatieverplichting, in strijd met richtlijn 2006/112 en de rechtspraak van het Hof, naar de belastingplichtige, maar handelt zij tevens in strijd met de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid.
- 38 Bij een op dergelijke overwegingen gebaseerde rechtstoepassing wordt de in artikelen 168 en 178, onder a), van richtlijn 2006/112 en in de (vooral in de Hongaarse zaken gewezen) arresten van het Hof verwoorde inhoud van het recht

op btw-aftrek, zonder een onderzoek naar de in de btw-wet en in de arresten van het Hof opgenomen subjectieve elementen (wist of de vereiste zorgvuldigheid betrachtend redelijkerwijs had moeten weten), het bepaalde in het arrest Signum Alfa Sped ten spijt, uitgehold.

- 39 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat de oplegging van een fiscale boete van 200 % van het belastingtekort dat overeenkomt met het bedrag van de btw-aftrek in geval van weigering van btw-aftrek als evenredig kan worden aangemerkt, in aanmerking nemende dat verzoekster alle documenten waarover zij beschikte ter beschikking van de belastingautoriteit had gesteld en volgens het Hof vanuit het oogpunt van de weigering van btw-aftrek niet relevant is dat de ketendeelnemers onder de belastingplichtige geen btw hadden betaald, en de belastingautoriteit derhalve door het recht op btw-aftrek te weigeren geen belastinginkomsten heeft gederfd en verzoekster en de andere ketendeelnemers de btw over de bewuste transactie hadden betaald dan wel aangegeven, hetgeen de belastingautoriteit in het geval van verzoekster, gelet op de opgestelde factuur, als rechtmatig had aangemerkt.
- 40 De laatste vraag van de verwijzende rechter betreft – gelet op de verschillende uitlegging door nationale rechters en de uiteenlopende praktijk – (de toereikendheid van) de rechtsmiddelen waarover belastingplichtigen beschikken, mochten de heersende nationale uitlegging en praktijk niet in overeenstemming zijn met de btw-wetgeving, gelet op artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en mede in het licht van het feit dat er, ondanks de verplichting om de zaak voor te leggen aan het Hof, niet in alle gevallen kan worden verzocht om een prejudiciële beslissing.