

Zaak C-537/22**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing in de zin van artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof****Datum van indiening:**

11 augustus 2022

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 mei 2022

Verzoekende partij:

Global Ink Trade Kft.

Verwerende partij:

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

Beginsel van voorrang van het Unierecht – Effectieve rechterlijke bescherming – Belastingfraude – Btw-richtlijn – Beginsel van fiscale neutraliteit – Omvang van de algemene controleplicht van de belastingplichtige – Vereiste zorgvuldigheid – Objectieve gegevens

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen een besluit van de nationale belastingdienst waarbij het recht op btw-aftrek is geweigerd, waarbij deze dienst in verband met de facturen bovenop de in het Unierecht gestelde voorwaarden nog andere bewijzen verlangde en, bij gebreke daarvan, de handelingen als fictief heeft aangemerkt.

Prejudiciële vragen

1) Is er sprake van schending van het beginsel van voorrang van het Unierecht en van het in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van

de Europese Unie (hierna: „Handvest”) gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte, wanneer de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van een lidstaat een beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) (die bij beschikking is gewezen in antwoord op een verzoek om een prejudiciële beslissing waarvan het voorwerp juist de rechtspraak van die in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie was) aldus uitlegt dat zij geen nieuwe elementen bevat die tot de herroeping van eerdere beslissingen van het Hof of tot wijziging van de eerder ontwikkelde rechtspraak van de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van de lidstaat leidt of kan leiden?

2) Moeten het beginsel van voorrang van het Unierecht en het in artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte aldus worden uitgelegd dat het beginsel van voorrang van de beslissingen van het Hof ook geldt wanneer de in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie van een lidstaat eveneens verwijst naar de eerdere beslissingen van het Hof als precedent? Kan het antwoord in het licht van artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof anders luiden wanneer de beslissing van het Hof bij beschikking is gegeven?

3) Kan, in het kader van de algemene controleplicht van de belastingplichtige en ongeacht de totstandkoming en de aard van de op de facturen vermelde economische handeling, overeenkomstig artikel 167, 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 (hierna: „btw-richtlijn”) en in het licht van de beginselen van rechtszekerheid en fiscale neutraliteit van de belastingplichtige als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek – bij gebreke van relevante nationale wettelijke voorschriften –, worden verlangd dat hij persoonlijk contact onderhoudt met de opsteller van de factuur of dat hij uitsluitend via het officieel aangemelde e-mailadres contact heeft met zijn leverancier? Kan gelet op deze omstandigheden worden geoordeeld dat objectief is aangetoond dat de belastingplichtige niet met de van hem te verwachten zorgvuldigheid heeft gehandeld, ermee rekening houdend dat die omstandigheden zich op het ogenblik dat de belastingplichtige de betreffende controle heeft verricht, alvorens de zakelijke relatie aan te gaan, nog niet voordeden, maar aspecten van de handelsrelatie tussen partijen zijn?

4) Zijn een nationale uitlegging en praktijk verenigbaar met bovenvermelde artikelen van de btw-richtlijn, met het beginsel van fiscale neutraliteit en met name met de rechtspraak van het Hof, dat bij de uitlegging van deze bepalingen de bewijsplicht bij de belastingdienst legt, wanneer zij het recht op btw-aftrek ontzeggen aan een belastingplichtige die beschikt over een factuur zoals bedoeld in de btw-richtlijn, op grond dat hij in het handelsverkeer niet de vereiste zorgvuldigheid heeft betracht, aangezien hij met zijn gedragingen niet heeft aangetoond dat zijn activiteit

niet beperkt was tot het in ontvangst nemen van in formeel opzicht betrouwbare facturen, ook al heeft hij alle bescheiden met betrekking tot de betwiste transacties overgelegd en zijn andere bewijsaanbiedingen die hij tijdens de fiscale administratieve procedure heeft gedaan, door de belastingdienst afgewezen?

5) Kan de in het kader van de vereiste zorgvuldigheid gedane constatering dat de opsteller van de factuur geen economische activiteit heeft verricht, in het licht van de bovengenoemde artikelen van de btw-richtlijn en het rechtszekerheidsbeginsel worden aangemerkt als een objectief gegeven, wanneer de belastingdienst het standpunt inneemt dat niet is bewezen dat een economische handeling daadwerkelijk is verricht (dat wil zeggen echt heeft plaatsgevonden) – welke handeling is gestaafd met facturen, contracten en andere boekhoudkundige bescheiden alsmede met correspondentie, en is bevestigd door de verklaringen van het opslagbedrijf en door de bestuurder en de werknemer van de belastingplichtige –, en dat standpunt uitsluitend is gebaseerd op de verklaring van de bestuurder van de leverancier, die die handeling ontkent, zonder dat rekening wordt gehouden met de omstandigheden waaronder die verklaring is afgelegd, de belangen van de persoon die de verklaring heeft afgelegd en het feit dat blijkens de stukken deze laatste zelf het bedrijf heeft opgericht en dat volgens de beschikbare gegevens een vertegenwoordiger namens het bedrijf heeft opgetreden?

6) Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn inzake btw-aftrek aldus worden uitgelegd dat wanneer de belastingdienst tijdens de fiscale administratieve procedure vaststelt dat de op de factuur vermelde goederen uit de Unie afkomstig zijn en dat de belastingplichtige de tweede deelnemer aan de [leverings]keten is, de manier waarop deze constructie is vormgegeven – mede gelet op het feit dat de uit de Unie afkomstige goederen vrijgesteld zijn van btw waardoor slechts de tweede Hongaarse afnemer recht heeft op btw-aftrek en niet de eerste –, op zich al volstaat als objectief feit ter staving van belastingfraude, of moet de belastingdienst ook in dit geval bewijzen welke deelnemer of deelnemers aan de keten op welke wijze belastingfraude heeft (hebben) gepleegd, en of de belastingplichtige wist dan wel, indien hij zorgvuldig had gehandeld, had kunnen weten dat er sprake was van belastingfraude?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

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

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

§ 2, lid 3, § 6, lid 2, en § 50, lid 1, van a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (wet nr. CXL van 2004 houdende algemene bepalingen inzake de administratieve procedure en diensten)

§ 86, lid 1, en § 97, lid 6, van az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht)

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

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, Global Ink Trade Kft., is hoofdzakelijk actief als tussenhandelaar. In het litigieuze tijdvak, tussen juli 2012 en juni 2013, heeft zij hoofdzakelijk kantoorbenodigdheden en inktcartridges gekocht en was haar voornaamste partner Office Builder Kft., van wie zij in die periode 68 facturen heeft ontvangen.
- 2 De belastingdienst heeft vastgesteld dat Office Builder Kft. geen economische activiteit verrichtte, niet beschikte over een vestiging of een filiaal en evenmin over de materiële en personele middelen om een economische activiteit te kunnen uitoefenen, geen werknemers had aangemeld en niet voldeed aan haar aangifteverplichtingen. De bestuurder van de onderneming, die in een penitentiaire inrichting werd verhoord, verklaarde dat hij geen enkele functie in de onderneming vervulde, geen contracten afsloot en geen facturen opstelde. De belastingdienst heeft daarom vastgesteld dat de economische handelingen die op de aan verzoekster uitgereikte facturen waren vermeld in werkelijkheid niet tussen de partijen hadden plaatsgevonden en dat de onderneming louter als tussengeschoven onderneming had opgetreden.
- 3 De belastingdienst heeft de bestuurder van verzoekster ondervraagd, die aangaande de controle van de leveranciers heeft verklaard dat toekomstige zakenpartners (waaronder dus ook Office Builder Kft.) werden onderworpen aan zowel administratieve controles (van de in het handelsregister opgenomen gegevens) als materiële controles (door het plaatsen van een concrete bestelling), en dat hij op basis hiervan besliste of de overeenkomst werd gesloten. De bestuurder van verzoekster en die van Office Builder Kft. hebben de overeenkomst in eigen persoon gesloten, maar hun gewone contacten verliepen via e-mail, zonder dat zij elkaar ontmoetten.
- 4 Bij de beoordeling van het ingewonnen bewijs heeft de belastingdienst vastgesteld dat de verklaringen van de bestuurders van beide ondernemingen inhoudelijk tegenstrijdig waren en heeft hij het op basis van die tegenstrijdigheden onomstotelijk vaststaand geacht dat de op de facturen vermelde handelingen niet

hadden plaatsgevonden in de aldaar aangegeven vorm en met de aldaar omschreven inhoud.

- 5 De belastingdienst heeft daaraan de conclusie verbonden dat de opsteller van de facturen geen daadwerkelijke economische activiteit uitoefende en uitsluitend inhoudelijk onbetrouwbare facturen opstelde, en dat zijn rol er dus enkel in bestond om als tussengeschoven onderneming voorbelasting over binnen de Unie gekochte goederen te genereren zodat verzoekster vervolgens de over schijnbaar binnenlandse transacties betaalde btw ten onrechte kon aftrekken. De belastingdienst beschouwde de door verzoekster ontvangen facturen niet als betrouwbaar, aangezien de opstellende onderneming deze niet erkende en zelfs uitdrukkelijk ontkende ze te hebben opgesteld. Bijgevolg heeft de belastingdienst verzoekster het recht op btw-aftrek geweigerd.
- 6 De belastingdienst heeft ten laste van verzoekster voor het tijdvak van juli 2012 tot en met juni 2013 een btw-verschil van 348 876 000 HUF vastgesteld, waarvan 348 773 000 HUF als niet-betaalde btw is aangemerkt. Hij heeft over de niet-betaalde btw een fiscale boete opgelegd en heeft ook een boete wegens vertraging vastgesteld.
- 7 Verweerster heeft vastgesteld dat verzoekster niet heeft doen blijken van een handelwijze waaruit kon worden afgeleid dat haar activiteit meer behelsde dan het in ontvangst nemen van uit formeel oogpunt betrouwbare facturen, en dat zij in het handelsverkeer dus niet de vereiste zorgvuldigheid heeft betracht. Verweerster heeft het besluit van de belastingdienst daarom bekrachtigd.
- 8 Verzoekster heeft tegen het besluit van verweerster beroep ingesteld bij de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 9 Verzoekster betoogt dat verweerster niet met geloofwaardige bewijzen heeft gestaafd dat haar facturen onbetrouwbaar zijn, aangezien zij haar besluit niet op relevante feiten heeft gebaseerd, de beschikbare bewijzen eenzijdig ten nadele van verzoekster heeft beoordeeld en haar bewijsaanbod heeft afgewezen, zodat haar bevindingen berusten op aannamen en de feiten onvolledig zijn onderzocht.
- 10 Verzoekster betwist ook de conclusie dat het doel van de tussenkomst van de leverancier was om de herkomst van de binnen de Unie gekochte goederen met een ongecontroleerde oorsprong te verhullen en het te laten voorkomen alsof het om binnenlandse transacties ging teneinde de uitoefening van het recht op btw-aftrek mogelijk te maken.
- 11 Verzoekster trekt bovendien het waarheidsgehalte van de verklaring van de bestuurder van de leverancier in twijfel en bekritiseert het feit dat verweerster haar besluit uitsluitend op die verklaring heeft gebaseerd en het bewijs heeft afgewezen

dat verzoekster tegen die verklaring heeft aangebracht, terwijl het aan verweerster staat om de tegenstrijdigheden op te heffen door ook acht te slaan op verder bewijs.

- 12 Verzoekster voert ook aan dat verweerster niet heeft gemotiveerd noch heeft aangetoond dat zij niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht, en op grond van welke objectieve redenen verzoekster wist dat zij betrokken was bij belastingfraude.
- 13 Verweerster is van mening dat haar besluit in het licht van de rechtspraak van het Hof en de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) rechtmatig is. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof betoogt zij dat belastingplichtigen de redelijke maatregelen moeten treffen die van hen kunnen worden verlangd om belastingfraude te voorkomen, en dat dergelijke maatregelen er met name in kunnen bestaan dat zij zich informeren over de identiteit van de leverancier, hetgeen verzoekster kennelijk heeft verzuimd. Onder verwijzing naar de rechtspraak van de Kúria merkt zij op dat het om passieve belastingfraude gaat en dat als objectieve omstandigheid is vastgesteld dat verzoekster wegens het gebrek aan informatie over de leverancier en de afwezigheid van persoonlijk contact met deze laatste, niet met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 De verwijzende rechter zet uiteen dat het Hof zich in verschillende beslissingen heeft gebogen over de uitlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn, in zaken met een Hongaarse achtergrond laatstelijk in de beschikkingen Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673) en Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674). De verwijzende rechter heeft de procedure in het hoofdgeding dan ook geschorst in afwachting van de afsluiting van deze prejudiciële procedures, met name gelet op het feit dat het voorwerp van het geding in al deze zaken bestaat in de vaststelling op welke partij de bewijslast rust, en op welke relevante en objectieve feiten de weigering van het recht op btw-aftrek wordt gebaseerd.
- 15 Zoals in deze beschikkingen is bevestigd staat het aan de nationale rechter om na te gaan of de door de belastingdienst aangevoerde objectieve elementen aan de vereisten van het Unierecht voldoen. Uit de rechterlijke beslissingen die na deze beschikkingen van het Hof zijn gegeven blijkt echter dat er nog steeds onenigheid is tussen de nationale rechterlijke instanties over de verdeling van de bewijslast tussen de belastingplichtige en de belastingdienst, niet alleen omtrent de uitlegging en de toepassing van het Unierecht, maar ook wat betreft de uitlegging van de beschikkingen van het Hof in deze zaken. Meer concreet is, ondanks de beslissingen van het Hof, de juiste toepassing van de bepalingen van de btw-richtlijn niet dermate duidelijk voor de verschillende Hongaarse rechterlijke fora en instanties dat daar in redelijkheid geen twijfel over kan bestaan.
- 16 In zijn arrest in de zaak Crewprint handhaaft de Kúria zijn principiële standpunt dat in de eerste plaats moet worden onderzocht „of er tussen partijen

daadwerkelijke economische handelingen hebben plaatsgevonden, en niet of [...] de verzoeker over een factuur beschikt”. De verwijzende rechter is echter van oordeel dat het op grond van het beginsel van voorrang van het Unierecht toepasselijke artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een factuur die voldoet aan de in de btw-richtlijn gestelde voorwaarden op zichzelf geschikt is om het recht op btw-af trek aan te tonen.

- 17 Gelet op de fundamentele boekhoudbeginselen, waaronder het realiteitsbeginsel, en rekening houdend met het vermoeden van goede trouw, geldt het wettelijk vermoeden dat de factuur echt is en dat de belastingplichtige die zijn recht op aftrek op de factuur baseert te goeder trouw is. Het staat aan degene die zich daartegen verzet, om dit wettelijk vermoeden te weerleggen; in belastingzaken is dat de belastingdienst.
- 18 De verwijzende rechter is van oordeel dat de oorzaak van de uiteenlopende uitleggingen gelegen is in het feit dat de uitlegging van de Kúria is gebaseerd op § 127, lid 1, onder a), van de btw-wet, terwijl hij zelf zijn uitlegging baseert op artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, dat vereist dat voldaan is aan de formele en materiële voorwaarden die aan facturen worden gesteld, zodat het hierboven vermelde vermoeden slechts geldt voor een factuur die aan deze voorwaarden voldoet. Deze voorwaarden waarborgen dat de factuur kan worden beschouwd als een bewijs dat de handeling heeft plaatsgevonden, en zonder enig ander bewijs als grondslag kan dienen voor de aftrek van btw.
- 19 Gelet op al het voorgaande acht de verwijzende rechter het noodzakelijk dat het Hof richtsnoeren aanreikt om te voorkomen dat een belastingplichtige kan worden gestraft doordat hem het recht op aftrek wordt geweigerd, terwijl hij niet wist en ook niet kon weten dat een handeling die in de leveringsketen vóór de door hem verrichte handeling heeft plaatsgevonden onregelmatig was uit het oogpunt van de btw-voorschriften.
- 20 Met zijn eerste en zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter, met een beroep op het beginsel van voorrang van het Unierecht, te vernemen hoe de tegenstrijdigheid tussen twee beslissingen met precedentwerking kan worden opgeheven. De arresten van het Hof zijn weliswaar bindend voor alle lidstaten van de Unie, maar de Hongaarse rechterlijke instanties moeten rekening houden met de in de arresten van de Kúria uiteengezette overwegingen. Meer concreet vraagt de verwijzende rechter of een arrest van de Kúria dat is gewezen in een zaak die ook tot een prejudiciële beslissing heeft geleid, terzijde kan worden geschoven, dan wel of integendeel moet worden uitgegaan van de conclusie van de Kúria dat de genoemde beschikkingen ten opzichte van eerdere beslissingen van het Hof geen nieuwe elementen bevatten zodat de niet-inaanmerkingneming ervan geen schending van het recht oplevert en zij daarom buiten beschouwing kunnen worden gelaten?
- 21 De overige vier vragen van de verwijzende rechter hebben betrekking op de uitlegging van artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de

btw-richtlijn in verband met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.

- 22 Volgens punt 45 van het arrest Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373) kan het recht op aftrek slechts worden geweigerd indien de belastingdienst op basis van objectieve gegevens aantoont dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer in een eerder stadium.
- 23 De uitleggings- en toepassingspraktijk van de belastingdienst en de Kúria is evenwel ook na de beschikkingen in de zaken Vikingo en Crewprint ongewijzigd gebleven: zij baseren de weigering van het recht op btw-aftrek nog steeds op het fictieve karakter van de economische handeling en de factuur, en steunen voor dat fictieve karakter op zogenoemde objectieve omstandigheden die het Hof echter niet erkent als objectieve omstandigheden die rechtens genoegzaam aantonen dat de belastingplichtige op de hoogte was of had moeten zijn van de onregelmatigheid.
- 24 Onder verwijzing naar punt 27 van de beschikking van het Hof in de zaak Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318) vraagt de verwijzende rechter zich ten slotte af of het niet als een indirecte uitbreiding van de algemene controleplicht van de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, alsook als een omkering van de door het Hof vastgestelde bewijslast (en daarmee als een schending van het rechtszekerheidsbeginsel) kan worden beschouwd wanneer de belastingdienst de economische handeling tussen de belastingplichtige en de opsteller van de factuur (ook al wordt niet betwist dat die heeft plaatsgevonden) slechts erkent als een daadwerkelijke economische handeling die de basis kan vormen voor btw-aftrek, en bijgevolg het recht op aftrek uitsluitend toestaat, als de belastingplichtige en zijn leverancier op de door de belastingdienst verwachte wijze (persoonlijk of via e-mail) communiceren, en de leverancier op de door de belastingdienst verwachte wijze voldoet aan de personele en materiële voorwaarden voor de verwerving van de contractgoederen.