

Zaak C-596/21

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 september 2021

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Nürnberg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2021

Verzoekende partij:

A

Verwerende partij:

Finanzamt M

[omissis]

Beslissing

In het geding tussen

A

– verzoeker –

[omissis]

en

Finanzamt M

– verweerder –

inzake omzetbelasting 2011

heeft de 2e Senat (Tweede kamer) van het Finanzgericht Nürnberg (belastingrechter in eerste aanleg Nürnberg, Duitsland) [omissis]

op 21 september 2021 de volgende beslissing gegeven:

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) **Kan de tweede koper van een goed de aftrek van voorbelasting over zijn aankoop worden geweigerd, op grond dat hij moest weten dat de oorspronkelijke verkoper bij de eerste overdracht belasting over de toegevoegde waarde had ontdoken, hoewel ook de eerste koper wist dat de oorspronkelijke verkoper bij de eerste overdracht belasting over de toegevoegde waarde had ontdoken?**
- 2) **Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is de weigering jegens de tweede koper beperkt tot het bedrag van de gedeerde belastinginkomsten als gevolg van de belastingontduiking?**
- 3) **Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: wordt het bedrag van de gedeerde belastinginkomsten berekend**
 - a. **door de in de leveringsketen wettelijk verschuldigde belasting te vergelijken met de daadwerkelijk vastgestelde belasting,**
 - b. **door de in de leveringsketen wettelijk verschuldigde belasting te vergelijken met de daadwerkelijk betaalde belasting, of**
 - c. **op een andere wijze?**

II. De behandeling van de zaak wordt geschorst tot de ontvangst van de prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

[omissis]

Motivering

I.

- 1 Verzoeker, een handelaar, kocht in 2011 van C, die zich uitgaf als W, een tweedehandswagen voor zijn bedrijf, die C in een voorafgaand jaar van een derde had gekocht. W wist dat C zich voor hem uitgaf en ging daarmee akkoord. C heeft 52 100,84 EUR plus 9 899,16 EUR aan btw gefactureerd aan W voor de levering van de tweedehandswagen en W heeft op verzoekers naam een factuur ten bedrage van 64 705,88 EUR plus 12 294,12 EUR aan btw uitgeschreven, die hij heeft doorgegeven aan C, die haar op zijn beurt heeft uitgereikt aan verzoeker.

Verzoeker heeft in totaal 77 000 EUR betaald aan C, die dit bedrag hield. C heeft in zijn boekhouding en in zijn belastingaangiften een verkoopprijs van slechts 52 100,84 EUR, vermeerderd met 9 899,16 EUR aan btw, vermeld en heeft tevens slechts het overeenkomstige belastingbedrag betaald. W heeft noch in zijn boekhouding, noch in zijn belastingaangiften gewag gemaakt van de transactie en heeft daarover dan ook geen belasting betaald.

- 2 Verzoeker vordert voor de aankoop van de tweedehandswagen 12 294,12 EUR aan voorbelasting. Verweerder, Finanzamt M (belastingkantoor M, Duitsland), stelt zich echter op het standpunt dat verzoeker geen voorbelasting in aftrek kan brengen, aangezien hem het recht op aftrek van voorbelasting moet worden ontzegd, op grond dat hij had moeten weten van de belastingontduiking door C.
- 3 Uit de stukken en het resultaat van de terechtzitting blijkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat verzoeker, in de omstandigheden van het concrete geval, wegens verschillende anomalieën zich had moeten vergewissen van de identiteit van zijn handelspartner en dan zou hebben vastgesteld dat C zijn identiteit opzettelijk verhulde, wat geen ander doel kon hebben dan de door de verkoop van de tweedehandswagen verschuldigde btw te ontduiken, en dat W onverschillig stond tegenover zijn belastingverplichtingen en niet bereid was om deze naar behoren na te komen.

II.

- 4 De verwijzende rechter verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) krachtens artikel 267, tweede alinea, juncto eerste alinea, onder a), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vragen.
- 5 **1. Rechtskader**
- 6 **a) Unierecht**
- 7 Overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn wordt als een levering van goederen beschouwd
- 8 *„[...] de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.”*
- 9 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:
- 10 *„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”*
- 11 Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn luidt:
- 12 *„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij*

deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht [.]”

13 Volgens artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn moet de belastingplichtige, om het recht op aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten te kunnen uitoefenen, onder meer aan de volgende voorwaarde voldoen:

14 *„[...] in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur”.*

15 **b. Nationaal recht**

16 § 3, lid 3, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) luidt:

„In het kader van een transactie uit hoofde van een commissieovereenkomst [§ 383 van het Handelsgesetzbuch (Duits wetboek van koophandel)] vindt er tussen de opdrachtgever en de commissionair een levering plaats. Bij een verkoop in commissie wordt de commissionair geacht de koper te zijn terwijl bij een koop in commissie de opdrachtgever wordt geacht de koper te zijn”.

17 § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, eerste en tweede volzin, UStG, in de versie die in de litigieuze jaren van toepassing was, luidt als volgt:

18 *„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting in aftrek brengen:*

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur.”

19 **2. Beoordeling naar nationaal recht en relevantie van de prejudiciële vragen voor de beslechting van het geding**

20 In het onderhavige geval rijst op grond van de stukken en het resultaat van de terechtzitting de vraag in welke mate verzoeker de aftrek van voorbelasting over de aankoop van de tweedehandswagen moet worden geweigerd op grond dat hij moest weten van de belastingontduiking door C.

21 De materiële voorwaarden voor aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG voor de op de factuur van W vermelde omzetbelasting zijn vervuld. Door de instemming van W met de handelwijze van C heeft zich een atypisch geval van een verkoop in commissie voorgedaan, met als bijzonderheid dat de opdrachtgever, te weten C, tevens vertegenwoordiger van

de commissionair is. Derhalve moet worden geoordeeld dat de auto in eerste instantie door C is geleverd aan W en vervolgens door W is geleverd aan verzoeker.

- 22 In beginsel is echter ook voldaan aan de voorwaarden voor weigering van aftrek. Volgens de rechtspraak van de hoogste nationale rechterlijke instantie, die in dit verband in de lijn ligt van de vaste rechtspraak van het Hof (bijvoorbeeld beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, en aldaar aangehaalde rechtspraak), moet de aftrek van voorbelasting worden geweigerd wanneer daadwerkelijk is voldaan aan de desbetreffende voorwaarden, maar op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van belastingfraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de leveringsketen actief was [arrest van het BFH (Bundesfinanzhof; hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 18 februari 2016].
- 23 Overeenkomstig deze rechtspraak zou verzoeker de aftrek van voorbelasting ten belope van 12 294,12 EUR mogelijkerwijs moeten worden ontzegd, hoewel C slechts een bedrag van 2 394,96 EUR aan btw had ontdoken, welk bedrag ook het verschil was tussen het belastingbedrag dat in de leveringsketen tussen C, W en verzoeker daadwerkelijk was betaald en het belastingbedrag dat verschuldigd was indien de transactie volgens de voorschriften was afgewikkeld.
- 24 3. Beoordeling op basis van het Unierecht**
- 25 De verwijzende rechter betwijfelt of deze conclusie in overeenstemming is met de btw-richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof.
- 26 Volgens de rechtspraak van het Hof is de weigering van rechten in geval van deelneming aan belastingfraude noodzakelijk om een onjuiste belastingheffing te voorkomen (zie arrest van de Grote Kamer van 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 52, inzake de weigering van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen) en de rechten van de schatkist beschermen (arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48, en 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 42). Zij is gebaseerd op het argument dat een deelnemer aan belastingontduiking moet worden aangesproken voor het verlies aan belastinginkomsten als gevolg van belastingontduiking (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 34). Volgens de verwijzende rechter pleit dit ervoor om rechten slechts te weigeren voor zover dat nodig is om het verlies aan belastinginkomsten te compenseren.
- 27 In de beschikking in de zaak Finanzamt Wilmersdorf (EU:C:2021:266) zijn echter overwegingen geformuleerd volgens welke het doel van de weigering mogelijkerwijs verder gaat dan de vergoeding van schade of de aansprakelijkheid voor belastingfraude. Volgens de overwegingen in punt 35 en volgende van dit

arrest hangt de weigering niet ervan af of degene die deelneemt aan belastingfraude daarmee al dan niet een belastingvoordeel of een economisch voordeel heeft verkregen, maar strekt zij ertoe frauduleuze handelingen tegen te gaan door ervoor te zorgen dat geen afzetmarkt wordt gevonden voor goederen en diensten waarmee fraude is gepleegd en draagt zij dus bij aan de bestrijding van fraude. Het Hof ziet daarin geen schending van het beginsel van fiscale neutraliteit.

- 28 Indien de weigering zou moeten worden beperkt tot het bedrag aan gedeerde belastinginkomsten, zou zij echter vaak ondoeltreffend zijn wanneer ter vaststelling van het verlies aan belastinginkomsten alleen de belastingaanslagen met elkaar worden vergeleken, aangezien de weigering in de regel pas mogelijk is nadat de belastingontduiking aan het licht is gebracht en de belastingautoriteiten dan doorgaans ook de onjuiste oorspronkelijke belastingaanslagen corrigeren. Bij een vergelijking tussen de te heffen belasting en de geheven belasting wordt daarentegen rekening gehouden met het vaak voorkomende geval dat de belastingautoriteiten na de vaststelling van belastingontduiking weliswaar rechten weigeren en belastingaanslagen jegens belastingontduikers corrigeren, maar de op basis van de gecorrigeerde belastingaanslagen verschuldigde achterstallige bedragen niet kunnen innen omdat de fraudeurs de ontdoken bedragen hebben uitgegeven of verborgen houden.
- 29 De verwijzende rechter is in het licht van met name het arrest van de Grote Kamer in zaak R., EU:C:2010:742, geneigd om de weigering te beperken tot het bedrag van het verlies aan belastinginkomsten en dit bedrag te berekenen door een vergelijking te maken tussen het totale belastingbedrag dat in de leveringsketen – indien de transactie volgens de voorschriften was afgewikkeld – wettelijk verschuldigd was en de daadwerkelijk betaalde belasting. In casu zou verzoeker derhalve 9 899,16 EUR aan voorbelasting in aftrek kunnen brengen en zou hem de aftrek van voorbelasting slechts kunnen worden geweigerd voor het surplus aan gedeerde belastinginkomsten.

[omissis]