

Zaak C-270/24

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 april 2024

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 april 2024

Verzoekende partij:

Granulines Invest Kft.

Verwerende partij:

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

Voorwerp van het hoofdgeding

Geschil tussen Granulines Invest Kft en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) over het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (btw) op een factuur over de aankoop van machines.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, 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, wat betreft de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

1. Is een praktijk van de belastingdienst, waarbij de belastingplichtige het recht op btw-teruggave wordt geweigerd op grond van het feit dat, hoewel de levering van goederen daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en er een factuur en andere boekhoudkundige bewijsstukken bestaan, de factuur fictief is omdat de daarin vermelde economische transacties niet daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en de transacties derhalve niet zijn verricht tussen de op de factuur vermelde partijen, omdat

- a) de belastingplichtige diegene was die met de fabrikanten over alle kwesties heeft onderhandeld en pas nadat zij zich uit de transactie terugtrok, de op het nationale grondgebied gevestigde opsteller van de factuur tussenkwam, met als doel aan de kredietvoorwaarden te voldoen,
- b) de machines rechtstreeks door de fabrikant aan de belastingplichtige werden geleverd,
- c) de op de factuur vermelde uitvoeringsdatum onjuist is,
- d) de prijs op de factuur is opgedreven,
- e) de opsteller van de factuur slechts gedeeltelijk en laattijdig aan zijn verplichting tot betaling [van btw] heeft voldaan,

verenigbaar met artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, 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: „btw-richtlijn”) en met het recht op een onpartijdig gerecht dat als algemeen rechtsbeginsel is erkend in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), wat betreft de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid, doeltreffendheid en rechtszekerheid?

2. Moet artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de nationale belastingdienst het recht op btw-teruggave kan weigeren op de enkele grond dat de belastingplichtige een factuur heeft die niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 226, leden 6 en 7, van deze richtlijn, hoewel de belastingdienst over alle nodige documenten en informatie beschikt om aan de hand daarvan te kunnen nagaan of aan de materiële voorwaarden die de wet stelt voor de uitoefening van dit recht is voldaan?

- a) Indien de tweede prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord, vormt de voorwaarde voor de belastingplichtige om de factuur te corrigeren dan een voorwaarde voor teruggave van btw?

b) Indien de tweede prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord, is het, mede gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, in een dergelijk geval evenredig om de belastingplichtige een fiscale boete op te leggen van 200 %, namelijk de boete die kan worden opgelegd in geval van verzwijging van inkomsten of vervalsing en vernietiging van bewijsstukken, boekhoudkundige documenten en verslagen?

3. Is een praktijk van de belastingdienst, waarbij de belastingplichtige het recht op btw-teruggave wordt geweigerd om de in de eerste prejudiciële vraag genoemde en door de belastingdienst objectief geachte redenen, hoewel de in de factuur vermelde economische transactie daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en op grond dat de factuur fictief van aard is; waarbij hij zonder enig ander onderzoek, ambtshalve vaststelt dat de handelingen van de belastingplichtige in strijd zijn met de vereisten van de rechtmatige uitoefening van het recht en, op basis van die handeling en zonder uitdrukkelijk het kenniselement te onderzoeken, dat de belastingplichtige de betaling van de btw opzettelijk heeft ontweken door middel van de in de factuur vermelde verzonnen transacties, verenigbaar met voornoemde bepalingen van de btw-richtlijn, met het in artikel 47 van het Handvest erkende recht op een onpartijdig gerecht en met de beginselen van doeltreffendheid, evenredigheid en fiscale neutraliteit?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, artikel 47.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikel 9, lid 1, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikelen 219 en 220 en artikel 226, leden 6 en 7, en artikel 273.

Arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Arrest van het Hof van Justitie van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446).

Arrest van het Hof van Justitie van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373).

Beschikking van het Hof van Justitie van 16 mei 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Beschikking van het Hof van Justitie van 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), artikel 1, lid 7, artikel 2, lid 1, artikel 97, leden 4 en 6, en artikel 170, lid 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), artikel 119, lid 1, artikel 120, onder a), en artikel 127, lid 1, onder a).

Arrest nr. 5/2016 van 26 november 2016 van de kamer voor bestuurs- en sociale zaken van de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije).

Korte uiteenzetting van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een handelsonderneming die actief is in de afvalhandel. Voor de uitoefening van haar activiteiten heeft zij een hakselaar in Duitsland besteld. Voor de aankoop van deze machine heeft zij een renteloze lening afgesloten in het kader van een kredietprogramma op grond waarvan financiering enkel mogelijk was voor op de nationale markt aangekochte machines. Verzoekster zag [hiervoor] af van de aankoop om de lening te kunnen aanvragen en deed [in de plaats] de aankoop via een wederverkoper.
- 2 De wederverkoper leverde een hakselaar en een scheidmachine uit respectievelijk Duitsland en Slowakije aan verzoekster. De bruto aankoopprijs van de machines bedroeg 14 516 100 HUF (ongeveer 37 000 EUR). Voor de aankoop van de machines sloot zij een lening af van 12 461 100 HUF (ongeveer 31 600 EUR), die gedeeltelijk werd gewaarborgd door een zekerheidsrecht op de genoemde machines.
- 3 Op basis van het contract [tussen verzoekster en de wederverkoper] ontving verzoekster van de wederverkoper (hierna: „opsteller van de factuur”) een factuur met 16 november 2016 als datum van uitgifte en uitvoering voor de hakselaar en de scheidmachine. Verzoekster betaalde het factuurbedrag in twee termijnen, met name op 16 november 2016 en op 1 december 2016, en verzocht in november 2016 om teruggave van de in de factuur opgenomen btw (in totaal 3 086 100 HUF, ongeveer 7 800 EUR).
- 4 De belastingdienst voerde een controle uit bij verzoekster en de opsteller van de factuur en vroeg hiervoor informatie op bij de Duitse belastingdienst. Zij stelde vast dat verzoekster geen recht had op btw-teruggave en legde haar bijgevolg een boete op.
- 5 De belastingdienst stelde verder vast dat verzoekster de opsteller van de factuur ten onrechte in de distributieketen had opgenomen, dat de op de factuur vermelde uitvoeringsdatum onjuist was en dat de prijs van de machines was opgedreven. Volgens de belastingdienst was dit rechtsmisbruik en dus belastingontduiking,

omdat het als doel had verzoekster in staat te stellen de belastingteruggave aan te vragen en de opsteller van de factuur slechts gedeeltelijk aan zijn verplichting tot betaling van btw had voldaan.

- 6 Verzoekster heeft het boetebesluit [van de belastingdienst] aangevochten voor de rechter. De rechtbank van eerste aanleg (de verwijzende rechter) heeft het besluit van de belastingdienst gewijzigd en de aan verzoekster opgelegde boete nietig verklaard.
- 7 De Kúria heeft in tweede aanleg het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg vernietigd en gelastte de rechtbank een nieuwe procedure te starten en een nieuwe beslissing te nemen.
- 8 In de nieuwe procedure heeft verzoekster erkend dat de factuur een fout bevatte met betrekking tot de vermelde uitvoeringsdatum en heeft zij haar eerdere beweringen gehandhaafd. De rechtbank van eerste aanleg heeft in het kader van deze procedure aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen gesteld.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 9 In de procedure verweet **verzoekster** verweerster dat zij de feiten niet heeft bewezen, aangezien zij geen rekening heeft gehouden met de bewijzen ten voordele van verzoekster en haar beoordelingen baseerde op gegevens die niet relevant waren. Verweerster heeft met name niet bewezen dat verzoekster de machine rechtstreeks van de Duitse verkoper heeft aangekocht.
- 10 Verzoekster heeft geen belastingvoordeel verkregen en heeft zich niet schuldig gemaakt aan belastingontwijking. Zij moest de gekozen machine van een wederverkoper aankopen omdat er geen distributeur was in Hongarije. De opsteller van de factuur heeft de machines aan verzoekster verkocht tegen een redelijke prijs op de nationale markt en gaf de belasting op de winst volledig aan.
- 11 De factuur is authentiek en het bestaan van een belastingschuld kan niet worden beoordeeld op basis van een onjuiste uitvoeringsdatum. De belastingdienst moet op basis van objectieve gegevens vaststellen dat het hoofddoel van de transacties in kwestie het verkrijgen van een belastingvoordeel was, wat niet is gebeurd in de onderhavige zaak.
- 12 **Verweerster** heeft – onder meer op basis van de vermelding van een onjuiste uitvoeringsdatum op de factuur – bewezen dat verzoekster door middel van de transactie belasting heeft ontweken, aangezien de op de factuur vermelde economische transactie niet daadwerkelijk tussen de partijen heeft plaatsgevonden. De in de factuur vermelde fictieve transacties waren bedoeld om een onrechtmatig voordeel te verkrijgen door de toepassing van de bepalingen van de belastingwetgeving te omzeilen. De opsteller van de factuur, van zijn kant, heeft willens en wetens belastingontwijking gepleegd, waarvan ook verzoekster op de hoogte was.

- 13 De transactie had twee doelen: verzoekster in staat te stellen enerzijds de machines op de nationale markt aan te kopen en dus de [renteloze] lening te verkrijgen, en anderzijds de belastingteruggave aan te vragen. Bovendien is de opsteller van de factuur zijn verplichting tot betaling van btw slechts gedeeltelijk nagekomen. Bijgevolg mag verzoekster haar recht op btw-afrek niet uitoefenen.

Korte uiteenzetting van de beslissingen van de rechtbanken van eerste en tweede aanleg

- 14 **De rechtbank van eerste aanleg** heeft, onder verwijzing naar de beschikking van het Hof van Justitie van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), vastgesteld dat de belastingdienst verzoekster het recht op btw-afrek heeft geweigerd op basis van gegevens die op zich niet kunnen worden beschouwd als objectieve gegevens die kunnen worden aangevoerd om de belastingplichtige zijn recht op btw-afrek te weigeren. In de onderhavige zaak is niet voldaan aan de feitelijke voorwaarden voor belastingontwijking en kon het voornemen om de belastingdruk te verlagen niet worden aangetoond.
- 15 Bovendien is volgens het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2006 Halifax e.a. (C-255/02), de door verzoekster en de opsteller van de factuur opgezette contractuele structuur evenmin onwettig en had deze niet als doel een belastingvoordeel te verkrijgen.
- 16 Volgens de verwijzende rechter vond de uitvoering plaats in overeenstemming met het contract en waren de in de factuur vermelde uitvoeringsdata, bij gebreke van een oorzakelijk verband, daarom niet geschikt om belastingontwijking te ondersteunen. De op de factuur vermelde prijzen waren niet opgedreven, aangezien de partijen de prijs vrij vaststellen in het kader van hun economische transacties, en de belastingplicht op die basis moet worden nagekomen.
- 17 De **Kúria** is van mening dat het vonnis in eerste aanleg gebrekkig is gemotiveerd omdat de verwijzende rechter de feiten niet in hun geheel heeft geanalyseerd. Volgens de Kúria heeft de verplichting om de factuur uit te reiken betrekking op de uitvoering van de transactie en niet op de betalingsverplichting van de koper van de goederen. De rechtbank in eerste aanleg had moeten uitleggen waarom het recht op btw-afrek kan worden uitgeoefend voordat de feitelijke uitvoering van het contract plaatsvindt.

Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 18 Volgens de verwijzende rechter is de gestelde vraag relevant en is de juiste toepassing van het rechtstreeks toepasselijke Unierecht in de onderhavige zaak, rekening houdend met de nationale rechtspraak, niet zo evident dat iedere redelijke twijfel is uitgesloten.

- 19 Rekening houdend met de beschikking van het Hof van Justitie van 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), waarmee de onderhavige zaak verband houdt, heeft de verwijzende rechter onderzocht of de gegevens waarop de belastingdienst zich in zijn besluit heeft gebaseerd en die door verzoekster worden betwist, als objectief en dus relevant kunnen worden beschouwd, en of de belastingdienst zich naar behoren heeft gekweten van de hem door de regels opgelegde bewijslast.
- 20 Volgens het arrest in tweede aanleg van de Kúria moet de verwijzende rechter daarentegen alle in de factuur vermelde feitelijke gegevens met betrekking tot de economische transactie onderzoeken. In een dergelijk geval zou de verwijzende rechter ook feiten moeten onderzoeken die hij in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie niet relevant achtte.
- 21 Aangezien er zelfs over de meest fundamentele kwesties verschillen bestaan tussen de nationale rechtbanken, die onvermijdelijk leiden tot een verschillende oriëntatie en aanpak van de rechterlijke toetsing, heeft dit aanzienlijke gevolgen voor het recht van de partijen op een onpartijdig gerecht en een doeltreffende voorziening in rechte, alsook voor de voorrang van het Unierecht en de rechtszekerheid.

Aangaande de eerste prejudiciële vraag

- 22 De verwijzende rechter betwijfelt of de Uniewetgever met de goedkeuring van de btw-richtlijn heeft beoogd dat het recht van de belastingplichtige op btw-aftrek ook wordt uitgesloten wanneer de op de factuur vermelde economische activiteit bewezen en erkend is. De verwijzende rechter betwijfelt ook of het feit dat de ondernemingen die in een eerdere fase dan verzoekster tussenkwamen btw en andere belastingen aangeven, maar deze slechts gedeeltelijk of laattijdig aan de schatkist storten, en dat verzoekster langs haar kant haar recht op teruggave van btw heeft doen gelden, een onrechtmatig belastingvoordeel vormt.
- 23 Daartoe moet worden beoordeeld of de opgesomde gegevens kunnen worden beschouwd als objectieve gegevens in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie.
- 24 De verwijzende rechter betwijfelt of het feit dat de contractspartijen voor de levering van goederen zijn gewijzigd of dat de plaats van levering van de goederen overeenkomstig de gangbare praktijk in het internationale handelsverkeer is vastgesteld, een objectief gegeven kan zijn om het recht op btw-teruggave te weigeren.
- 25 Anders dan de Kúria stelt, is volgens de verwijzende rechter het recht op btw-teruggave bovendien niet gebaseerd op de formele juistheid van de factuur, maar op het economische resultaat, en valt de prijsvaststelling binnen de contractuele vrijheid van partijen. De Kúria vereist in dit verband echter een onderzoek en een rechtvaardiging die verder gaan dan het bovengenoemde criterium.

Aangaande de tweede prejudiciële vraag

- 26 De verwijzende rechter is tijdens de procedure tot de conclusie gekomen dat de transacties in overeenstemming met de contractvoorwaarden zijn uitgevoerd en dat de fout in de factuur dus geen grond kan zijn om het recht op btw-teruggave te weigeren.
- 27 Overeenkomstig het arrest van de Kúria moet echter worden onderzocht hoe het recht op btw-teruggave kon worden uitgeoefend op basis van de factuur vóór de daadwerkelijke uitvoering, dat wil zeggen in november 2016.
- 28 De verwijzende rechter acht het noodzakelijk om vragen te stellen over de vormfout in de factuur, de gevolgen daarvan voor het recht op btw-teruggave van verzoekster, de mogelijke herstelmaatregelen en de sanctie die kan worden opgelegd, aangezien de Kúria hem heeft gelast een nieuwe procedure te starten.

Aangaande de derde prejudiciële vraag

- 29 De verwijzende rechter wenst via deze prejudiciële vraag te vernemen of het feit dat in de procedure van de belastingdienst het onderzoek hoofdzakelijk betrekking had op de reconstructie van alle gegevens van de tussen partijen bestaande keten en het feit dat de belastingdienst de onrechtmatige uitoefening van een recht en het bestaan van belastingontwijking [ten aanzien van een belastingplichtige] heeft vastgesteld, op basis van feiten die volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie niet kunnen dienen als grondslag voor de weigering van btw-af trek, met als gevolg de weigering van het recht op btw-teruggave, verenigbaar zijn met de bepalingen en fundamentele beginselen van het Unierecht.
- 30 De belastingdienst heeft niet vermeld welke regel de partijen volgens hem hebben willen omzeilen. In de onderhavige zaak is de verwijzende rechter van mening dat de uitoefening van het recht op btw-teruggave op zich geen belastingfraude vormt, zelfs wanneer de opsteller van de factuur de btw niet volledig betaalt. Derhalve moet ook worden onderzocht of verzoekster zich van deze omstandigheid bewust was of had moeten zijn.
- 31 Aangezien de belastingdienst zich met betrekking tot de vraag of de tussenkomst van de andere onderneming al dan niet gerechtvaardigd was, niet heeft gebaseerd op objectieve gegevens die het Hof van Justitie aanvaardbaar acht, is de verwijzende rechter van mening dat de tussenkomst van de belastingdienst in strijd is met het Unierecht, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.
- 32 De handelswijze van verweerster wekt dus het vermoeden dat ze niet in overeenstemming is met het Unierecht, aangezien zij nalaat te onderzoeken of de belastingplichtige op de hoogte was (dit is of de belastingplichtige wist of had moeten weten van de onwettigheid) en in dat geval zal de btw-vrijstelling van een aankoop binnen de Unie vanzelf en automatisch – zonder dat due diligence hoeft

te worden aangetoond – neerkomen op omzeiling van de belastingregels. Het gevolg hiervan is de weigering van het recht op btw-afrek. Dit betekent dat, indien de door het Hof van Justitie in de gevoegde zaken van 6 juni 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446) vastgestelde subjectieve elementen (daadwerkelijke kennis of kennis die noodzakelijkerwijs had moeten zijn verkregen indien de nodige zorgvuldigheid in acht was genomen) niet worden geanalyseerd, het in de artikelen 168 en 178 van de btw-richtlijn en in de arresten van het Hof van Justitie erkende recht op btw-afrek wordt uitgehold.

WERKDOCUMENT