



Datum van inontvangstneming : 18/02/2020

Zaak C-4/20

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:

7 januari 2020

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 december 2019

Verzoekende partij tot cassatie:

Alti OOD

Verwerende partij in cassatie:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en sociale verzekeringszaken” voor Plovdiv bij het centrale bestuur van het Nationaal Agentschap voor belastinginkomsten, Bulgarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Betwisting van een naheffingsaanslag, waarin de afnemer van een goederenlevering als hoofdelijke schuldenaar verplicht wordt om de btw die door de leverancier niet is betaald, te voldoen, vermeerderd met de door de leverancier verschuldigde vertragingsrente.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267, eerste alinea, onder b), VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moeten artikel 205 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van een voor btw-doeleinden geregistreerde persoon die de afnemer van een belastbare goederenlevering is, voor de door zijn leverancier niet-betaalde belasting over de toegevoegde waarde niet alleen ziet op de hoofdschuld van de leverancier (de btw-schuld) maar ook op de accessoire verplichting tot vergoeding van de vertragingsschade ten bedrage van de wettelijke rente over de hoofdschuld vanaf het begin van het verzuim van de schuldenaar tot de datum van de naheffingsaanslag waarin de hoofdelijke aansprakelijkheid wordt vastgesteld dan wel tot de betaling van de schuld?

2. Moeten artikel 205 van richtlijn 2006/112 en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling als artikel 16, lid 3, van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialezekerheidszaken), op grond waarvan belastingen en rente vallen onder de aansprakelijkheid van een derde voor belastingen die een belastingplichtige niet heeft voldaan?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder artikelen 193 en 205.

Arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04 (EU:C:2006:309), in het bijzonder punten 28-33.

Arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), in het bijzonder punten 19-22.

Arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), in het bijzonder punt 85.

Arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), in het bijzonder punten 19-22.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), in het bijzonder artikel 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”), in het bijzonder de artikelen 14 en 16.

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (wet inzake verbintenissen en overeenkomsten; hierna: „ZZD”), in het bijzonder de artikelen 121, 122 en 126.

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster, Alti OOD, is een Bulgaarse vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
- 2 In 2004 kocht verzoekster (hierna ook: „afnemer”) van de Bulgaarse eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, te weten Fotomag EOOD (hierna ook: „leverancier”), een maaidorser „CLAAS Lexion 570 T”, een tractor „John Deere 8420” en een wagen „CLAAS 7190”. Fotomag EOOD heeft voor deze leveringen de volgende facturen aan verzoekster uitgereikt: (maaidorser) factuur van 11 april 2014 met als maatstaf van heffing een bedrag van 284 000 leva (BGN) en btw ten bedrage van 56 800 BGN, (tractor) eveneens een factuur van 11 april 2014 met als maatstaf van heffing een bedrag van 166 000 BGN en btw ten bedrage van 32 200 BGN alsmede (wagen) een factuur van 8 mei 2014 met als maatstaf van heffing een bedrag van 7 500 BGN en btw ten bedrage van 1 500 BGN. Verzoekster heeft de bedragen overgemaakt naar een bankrekening van de leverancier en gebruik gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting (hierna: „btw-aftrek”). Zij heeft de facturen in haar crediteurengrootboek en in de belastingaangiften voor de tijdvakken april 2014 en juni 2014 vermeld.
- 3 Blijkens een factuur van 10 april 2014 kocht de leverancier op haar beurt de genoemde landbouwmachines van SJB Traktors Ltd (Groot-Brittannië). Na een belastingcontrole bij Fotomag EOOD werd op 27 juni 2016 jegens haar een naheffingsaanslag vastgesteld, waarbij werd vastgesteld dat de onderneming de intracommunautaire verwervingen in het belastingtijdvak april 2014 had opgegeven en de btw op de eerste twee voor verzoekster opgemaakte facturen in rekening had gebracht. Alles bij elkaar genomen moest voor dit tijdvak btw ten bedrage van 86 680 BGN worden betaald, waarvan de leverancier op de vaststellingsdatum van de naheffingsaanslag nog 86 211,82 BGN verschuldigd was. Voor mei 2014 heeft zij btw ten bedrage van 1 500 BGN opgegeven, die zij verzoekster op de derde factuur in rekening had gebracht. Deze btw werd echter niet afgedragen.
- 4 Ook bij de afnemer vond een belastingcontrole plaats. Op 23 februari 2018 stelden de voor de inkomstenbelasting bevoegde autoriteiten jegens verzoekster een naheffingsaanslag vast, waarin zij als hoofdelijke schuldenaar krachtens artikel 177 ZDDS werd verplicht om de btw die in de drie door Fotomag EOOD opgestelde facturen was opgenomen maar niet was betaald, te voldoen als volgt: voor het belastingtijdvak april 2014 een bedrag van 86 211,82 BGN, te vermeerderen met verdragingsrente van 33 123,83 BGN voor de periode van 15 mei 2014 tot en met 23 februari 2018, en voor het belastingtijdvak mei 2014

een bedrag van 1 500 BGN, te vermeerderen met verdragingsrente van 563,08 BGN voor de periode van 15 juni 2014 tot en met 23 februari 2018.

- 5 Verzoekster heeft tegen de naheffingsaanslag bezwaar gemaakt. Daar zij zich niet kon vinden in de uitkomst van de administratieve procedure, heeft zij tegen de bestuurshandeling beroep ingesteld bij de Administrativen sad Plovdiv (bestuursrechter in eerste aanleg Plovdiv, Bulgarije). De bestuursrechter bij wie de zaak aanhangig was gemaakt, heeft het beroep om volgende redenen ongegrond verklaard:

5.1. De leverancier en de afnemer waren in de betrokken belastingtijdvakken waarin de belastbare leveringen werden verricht, overeenkomstig de ZDDS voor btw-doeleinden geregistreerd. Verzoekster, als afnemer, maakte voor de door de leverancier uitgereikte facturen aanspraak op het recht op btw-aftrek. De leverancier heeft de voor de leveringen verschuldigde btw niet aan de fiscus afgedragen. Tussen partijen wordt betwist of verzoekster wist dan wel had moeten weten dat haar leverancier de btw niet zou betalen.

5.2. Artikel 177, lid 3, ZDDS voorziet in een weerlegbaar vermoeden van kennis. Uit de in de procedure verzamelde bewijzen blijkt dat verzoekster wist dat haar leverancier zijn verplichting tot betaling van btw niet zou nakomen. Dit wordt aangenomen, omdat de feitelijke betrekkingen tussen verzoekster en Fotomag OOD verder gaan dan de gebruikelijke handelsbetrekkingen tussen leverancier en afnemer en als oogmerk hebben de wet te omzeilen. In casu was het beoogde, onrechtmatige rechtsgevolg dat voorbelasting werd afgetrokken in plaats van dat een intracommunautaire verwerving werd opgegeven en een transactie plaatsvond waarbij de aftrek van de voorbelasting als „nihil” werd aangegeven. De vertegenwoordigers van de twee ondernemingen waren hiervan op de hoogte.

5.3. Verzoekster sloot een overeenkomst over de levering van landbouwmachines met een onderneming die niet eerder een dergelijke activiteit had uitgeoefend en niet over de passende ervaring beschikte. De leverancier beschikte niet over de noodzakelijke middelen om de machines die aan verzoekster zouden worden verkocht te verwerven, maar had deze middelen geleend van Sunvision AD, een vennootschap waarvan de uitvoerend directeur tevens directeur van verzoekster is en de aandeelhouder de directeur van de leverancier. De directeur van verzoekster kwam ook het transport overeen. Bovendien zijn de bankoverschrijvingen in de keten Sunvision AD – Fotomag EOOD, Sunvision AD – verzoekster – Fotomag EOOD – Sunvision AD verricht door dezelfde persoon die door elk van de drie ondernemingen daartoe was gemachtigd. Deze persoon verzorgde tevens de boekhouding van verzoekster, van de leverancier en van Bultrans 73 EOOD. Via het e-mailadres van laatstgenoemde onderneming werd het transport overeengekomen.

5.4. De bestuursrechter in eerste aanleg oordeelde dat de hoofdelijke aansprakelijkheid ook de betaling van verdragingsrente behelst. Dit volgt uit het feit dat de toepassing van artikel 16, lid 3, DOPK niet is uitgesloten en in dit

voorschrift uitdrukkelijk is bepaald dat degene die aansprakelijk is voor de schulden van een belastingplichtige, ook aansprakelijk is voor de belastingen en de wettelijke socialezekerheidsbijdragen alsmede voor de rente en kosten in verband met de inning ervan. De hoofdelijke aansprakelijkheid ingevolge artikel 177, lid 1, ZDDS is niet beperkt tot het bedrag van de „verschuldigde en niet-betaalde belasting”. Het verzuim van de leverancier heeft tot gevolg dat ook de afnemer in verzuim is.

- 6 Verzoekster heeft tegen de beslissing van de Administrativen sad Plovdiv bij de verwijzende rechter, Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije), beroep in cassatie ingesteld. De verwijzende rechter is van oordeel dat uitlegging van artikel 205 van richtlijn 2006/112 noodzakelijk is voor de beslechting van het geding en verzoekt daarom het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de twee hierboven geformuleerde vragen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 Naar aanleiding van de belastingcontrole bij verzoekster hebben de voor de inkomstenbelasting bevoegde autoriteiten vastgesteld hetgeen volgt: Ten eerste werd de koop van de goederen door Fotomag EOOD gefinancierd door een andere vennootschap, te weten Sunvision AD, waarvan de aandeelhouders de directeuren van Fotomag EOOD en van verzoekster zijn. Ten tweede is het transport van de maaidorser vanuit Groot-Brittannië georganiseerd via het e-mailadres van Bultrans 73 EOOD, waarvan de directeur en wettelijke vertegenwoordiger de directeur van verzoekster is. Ten derde wordt de boekhouding van Fotomag EOOD en van verzoekster verzorgd door dezelfde persoon, aan wie beide vennootschappen ruime bevoegdheden hebben verleend, waaronder de bevoegdheid om over hun bankrekeningen te beschikken en hun btw-aangiften overeenkomstig de ZDDS te doen.
- 8 Met deze vaststellingen motiveerden de voor de inkomstenbelasting bevoegde autoriteiten hun conclusie dat de koop van landbouwmachines door Fotomag EOOD via een intracommunautaire verwerving van verzoekster is georganiseerd met de bedoeling misbruik te maken van de btw-regeling. Verzoekster wist dat de leverancier de btw, die hij blijkens de door hem opgemaakte facturen verschuldigd is, niet zou betalen. De voor de inkomstenbelasting bevoegde autoriteiten zijn van opvatting dat door de betrokken transactie tussen Fotomag EOOD en verzoekster de wet werd omzeild. Bijgevolg geldt het wettelijke vermoeden van kennis, dat wederom een voorwaarde is voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de afnemer van de goederenleveringen op grond van artikel 177 ZDDS.
- 9 Verzoekster stelt dat het subjectieve bestanddeel van artikel 177 ZDDS, te weten de kennis dat de leverancier geen btw zal afdragen, niet is aangetoond. Bewezen moet worden dat de directeur van de vennootschap ervan kennis had dat de leverancier in verzuim zou blijven.

- 10 Bovendien betoogt verzoekster dat, naar analogie van de aansprakelijkheid voor schulden van derden, geen vertragingsrente voor de periode vanaf de betaalbaarheid van de btw-schuld tot aan de vaststelling van de naheffingsaanslag verschuldigd is. De afnemer van een belastbare goederenlevering is geen btw verschuldigd, zodat hij geen verplichting tot betaling van btw binnen de door de ZDDS gestelde termijn niet is nagekomen. De aansprakelijkheid van de afnemer van een belastbare goederenlevering als bedoeld in artikel 177 ZDDS heeft geen betrekking op de vertragingsrente.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 11 De verwijzende rechter wenst in het hoofdgeding een antwoord op de vraag naar de toepasbaarheid van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de afnemer op grond van artikel 177 ZDDS en de omvang van deze aansprakelijkheid. Volgens deze bepaling is de voor btw-doeleinden geregistreerde persoon die afnemer van de belastbare levering of dienst is, aansprakelijk voor de door een andere geregistreerde persoon verschuldigde en niet-betaalde belasting, voor zover gebruik is gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting die direct of indirect in verband met de verschuldigde en niet-betaalde belasting staat. De aansprakelijkheid geldt indien de geregistreerde persoon wist of had moeten weten dat de belasting onbetaald zal blijven.
- 12 De verwijzende rechter is van oordeel dat deze bepaling van de Bulgaarse ZDDS, met inachtneming van de arresten van het Hof van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e. a. (C-384/04), verenigbaar is met het Unierecht, in het bijzonder met artikel 205 van richtlijn 2006/112. Reeds uit de aard van hoofdelijke aansprakelijkheid als bedoeld in artikel 205 van die richtlijn vloeit voort dat elke schuldenaar is gehouden tot betaling van het volledige bedrag van de schuld en dat de schuldeiser in beginsel de vrijheid behoudt om de betaling van deze schuld te eisen van een of meerdere schuldenaren naar keuze.
- 13 Bij de vaststelling van de omvang van deze hoofdelijke aansprakelijkheid heeft de Bulgaarse wetgever in artikel 177 ZDDS niet uitdrukkelijk bepaald dat de afnemer van de goederenlevering behalve de niet-betaalde belasting ook vertragingsrente vanaf de datum van de betaalbaarheid van de btw-schuld verschuldigd is. Veeleer is op grond van artikel 177 ZDDS de aansprakelijkheid van de afnemer beperkt tot het bedrag van de voor de levering verschuldigde en door de belastingplichtige niet-betaalde belasting, voor zover de afnemer voor dat bedrag gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek van de voorbelasting. Argumenten ten bewijze dat de hoofdelijke aansprakelijkheid in het onderhavige geval ruimer is, kunnen echter uit andere bepalingen van nationaal recht (in het bijzonder uit artikel 16, lid 3, DOPK en artikel 126, lid 3, ZDDS) worden afgeleid.

- 14 Daar de Bulgaarse rechtspraak deze vraag niet uniform beantwoordt, heeft de verwijzende rechter twijfels over de juiste beantwoording van de vraag in dit geding.
- 15 Volgens de eerste opvatting in de nationale rechtspraak zijn de hoofdelijke schuldenaren krachtens art. 177 ZDDS aansprakelijk voor de schulden van de belastingplichtige. Op grond van Bulgaars recht zijn zij in de door de wet bepaalde gevallen gehouden de belasting te betalen die de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn heeft voldaan. Artikel 16, lid 3, DOPK bepaalt uitdrukkelijk dat de belasting en de wettelijke socialezekerheidsbijdragen alsmede de rente en de kosten voor de inning ervan onder de aansprakelijkheid van de derde (die niet de belastingplichtige is) vallen. Om die reden is de hoofdelijke aansprakelijkheid als bedoeld in artikel 177 ZDDS niet beperkt tot het bedrag van de verschuldigde en niet-betaalde belasting. De relatieve werking van de hoofdelijke aansprakelijkheid die kenmerkend is voor verbintenisrechtelijke rechtsverhoudingen, geldt niet voor overheidsverplichtingen, zodat het verzuim van de ene hoofdelijke schuldenaar tot gevolg heeft dat ook de andere hoofdelijke schuldenaren in verzuim zijn. Bijgevolg is de afnemer van de goederenlevering niet alleen hoofdelijk aansprakelijk voor de hoofdschuld van de leverancier (de btw-schuld), maar ook voor de accessoire verplichting tot vergoeding van de vertragingsschade ten belope van de wettelijke rente over de hoofdschuld vanaf het begin van het verzuim tot het moment van de betaling van de schuld.
- 16 Volgens de tweede opvatting in de nationale rechtspraak is de aansprakelijkheid ingevolge artikel 177 ZDDS een bijzondere vorm van hoofdelijke aansprakelijkheid voor een volgens de ZDDS voor btw-doeleinden geregistreerde persoon, die intreedt wanneer is voldaan aan de in deze bepaling geregelde complexe voorwaarden. De aard van de aansprakelijkheid bestaat erin dat een geregistreerde persoon verplicht wordt om de btw-schuld van een andere geregistreerde persoon te betalen. Artikel 177 ZDDS is ten opzichte van artikel 16, lid 3, DOPK regel van bijzonder recht. Artikel 177 ZDDS regelt een uitzondering op het algemene beginsel, doordat het voorziet in de hoofdelijke aansprakelijkheid van een andere persoon dan de leverancier. De bepaling beperkt de aansprakelijkheid uitdrukkelijk tot „de verschuldigde en niet-betaalde belasting” en dient als afwijkende regeling in overeenstemming met de exacte strekking ervan te worden toegepast.
- 17 In de relevante arresten van het Hof is geen antwoord te vinden op de vraag of gelet op de aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid en met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel een nationaal voorschrift als artikel 16, lid 3, DOPK, dat regelt dat onder deze aansprakelijkheid ook vertragingsrente valt, toelaatbaar is. Om die reden acht de verwijzende rechter uitlegging van de voorschriften van richtlijn 2006/112, meer in het bijzonder van artikel 205 van deze richtlijn, noodzakelijk. Overeenkomstig artikel 267, eerste alinea, onder b), VWEU wordt het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de hierboven geformuleerde vragen.