



Datum van inontvangstneming : 04/09/2019

## Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-521/19 - 1

**Zaak C-521/19**

### Verzoek om een prejudiciële beslissing

**Datum van indiening:**

8 juli 2019

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spanje)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

19 juni 2019

**Verzoekende partij in hoger beroep:**

CB

**Verwerende partij in hoger beroep:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

[OMISSIS]

[Formule ter waarmerking, referentie van de beslissing, partijen en vertegenwoordigers]

### BESLISSING

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (kamer voor bestuurszaken) [OMISSIS]

[OMISSIS] [Samenstelling van de kamer]

A CORUÑA, negentien juni 2019.

### FEITEN

EERSTE FEIT.- BESPREKING.

De procedure is gericht tegen de beslissing van de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (regionale rechter in economische en bestuurszaken Galicië, Spanje) van 10 mei 2018 tot afwijzing van het door CB ingestelde beroep tegen de aanslagen en sancties inzake de inkomstenbelasting voor de jaren 2010, 2011 en 2012. **[Or. 2]**

De aanslagen en sancties zijn het resultaat van een belastinginspectie die op 14 juli 2014 werd gestart ter controle van de (btw-plichtige en niet vrijgestelde) activiteit onder sectie 853 van de bedrijfsbelasting: artiestenmakelaar.

CB verleende diensten aan GRUPO LITO: een informele groep van bedrijven, [OMISSIS] [identiteit van de eigenaar van de groep] die de infrastructuur (tenten, geluidsinstallatie, vervoer, enzovoort ) en de orkesten (70) beheerde die optraden tijdens onder andere de dorpsfeesten in Galicië.

De verhouding was de volgende: CB nam in zijn zone (waaronder verscheidene gemeenten vielen) contact op met het FEESTCOMITÉ (informele groep inwoners die de feesten organiseerden) en onderhandelde namens GRUPO LITO over optredens van de orkesten. Het FEESTCOMITÉ betaalde bijna altijd in contanten en zonder factuur aan GRUPO LITO, de betalingen werden niet geboekt en bijgevolg ook niet aangegeven voor de vennootschapsbelasting noch voor de btw.

CB kreeg 10 % van de inkomsten van Grupo Lito: betalingen in contanten die niet werden aangegeven en waarvoor geen facturen werden opgemaakt.

In het jaar 2012 bemiddelde hij bij 150 optredens, die Grupo Lito 608 427 EUR opbrachten, waardoor zijn inkomsten 60 692,50 EUR bedroegen. In het jaar 2011 was dat 675 654 EUR, goed voor 67 565,40 EUR aan inkomsten en in het jaar 2010 was dit bedrag 644 149 EUR, goed voor 64 414,90 EUR aan inkomsten.

CB hield geen boekhouding noch officieel register bij, maakte geen facturen op en kreeg er ook geen en diende bijgevolg ook geen btw-aangiften in.

Volgens de belastingdienst was in de door CB ontvangen bedragen, namelijk 60 692,50 EUR, 67 565,40 EUR en 64 414,90 EUR geen btw begrepen en moest de aanslag in de inkomstenbelasting bijgevolg worden berekend op basis van het ontvangen totaalbedrag.

TWEEDE FEIT.– CB stelt onder andere dat de Agencia Estatal de la Administración Tributaria (belastingdienst, Spanje; hierna: „AEAT”) vervolgens de overeenkomstige btw toepast op de bedragen die als inkomsten worden behandeld, wat in strijd is met de rechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) [OMISSIS] [referenties van de arresten van de Tribunal Supremo] volgens welke „artikel 78, lid 1, van de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 van 28 december 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: „LIVA”) (BOE nr. 312 van 29 december 1992), gelezen in samenhang met de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112/EG **[Or. 3]** van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11 december 2006, blz. 1) en met de uitlegging die in het arrest van het Hof van 7 november 2013, Tulică y Plavoşin, gevoegde zaken C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, aan die bepalingen is gegeven, aldus moet worden uitgelegd dat indien bij een belastinginspectie verborgen aan deze belasting onderworpen handelingen waarvoor geen factuur is opgemaakt aan het licht komen, moet worden aangenomen dat de belasting over de toegevoegde waarde in de tussen partijen overeengekomen prijs is begrepen”.

Aangezien CB de niet doorberekende btw niet kan terugvorderen omdat zijn handelswijze een fiscaal delict oplevert (artikel 89, lid 3, punt 2, LIVA), is hij van mening dat moet worden aangenomen dat de btw in de prijs van de verrichte diensten is begrepen, hetgeen van invloed is op de vaststelling van de heffingsgrondslag van de inkomstenbelasting. Volgens hem moeten de inkomsten uit zijn activiteiten en bijgevolg de heffingsgrondslag van de belasting in de belastingaanslagen worden verminderd op basis van de btw-bedragen die hij had moeten doorberekenen, maar niet heeft doorberekend.

DERDE FEIT.– Bij tussenarrest van 30 mei 2019 zijn partijen geweest op de mogelijkheid om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag voor te leggen betreffende de verenigbaarheid van de uitlegging van de AEAT, die in strijd is met de rechtspraak van de Tribunal Supremo, met artikel 78, lid 1, LIVA, gelezen in samenhang met de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en met de arresten van 28 juli 2016 (zaak C-332/15, ██████████) en 5 oktober 2016 (zaak C-576/15, ██████████) en de algemene beginselen in het arrest van 3 december 1974, ██████████ C-33/74 (het Unierecht kan niet door middel van fraude worden ingeroepen), en het arrest ██████████ C-110/99 (het verbod van rechtsmisbruik is een beginsel dat inherent is aan de rechtsorde van de Unie), in gevallen zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarin de bij de verhouding betrokken partijen vrijwillig en in samenspraak met elkaar verborgen handelingen verrichten, zonder facturen, met betalingen in contanten en zonder btw-aangifte, en bij ontdekking naar aanleiding van een belastingcontrole in hun eigen voordeel stellen dat moet worden aangenomen dat de btw in de betalingen is begrepen.

VIERDE FEIT.– Verzoeker in hoger beroep heeft zich tegen de prejudiciële verwijzing verzet op grond dat het arrest van de Tribunal Supremo van 27 september 2017 het gemeenschapsrecht volgens hem juist uitlegt [OMISSIS].  
[Or. 4]

De letrado del Estado (soort landsadvocaat) heeft als vertegenwoordiger van de overheid geoordeeld dat de prejudiciële verwijzing nodig was, aangezien het arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, van het Hof van Justitie, waarop de Tribunal Supremo zich baseert, niet van toepassing is op gevallen waarin sprake is van frauduleus gedrag, en hij verwijst ter onderbouwing van zijn betoog naar de volgende arresten van het Hof: de arresten van 5 oktober 2016, ██████████

█ (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 49); 28 juli 2016, █ (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 58), en 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” █ e.a. (gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 48). Het Hof van Justitie heeft recentelijk en bijgevolg na de meeste arresten van de Tribunal Supremo die zijn gebaseerd op de uitlegging van de btw-richtlijn die in het onderhavige geval in twijfel wordt getrokken, opnieuw geoordeeld dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht op btw-aftrek kan ontzeggen wanneer is aangetoond dat hij frauduleus heeft gehandeld om gebruik te kunnen maken van dit recht (zie het arrest van 7 maart 2018, █ C-159/17, EU:C:2018:161).

## RECHTSGRONDEN

**TEN EERSTE.**– De aan de orde zijnde artikelen van de LIVA zijn:

**Artikel 78. Maatstaf van heffing. Algemene regel.** *Een. De maatstaf van heffing van de belasting is het volledige bedrag van de tegenprestatie die de afnemer of een derde verstrekt voor de aan deze belasting onderworpen handelingen.*

**Artikel 88 Doorberekening van de belasting.** *Een. De belastingplichtige moet het bedrag van de belasting volledig doorberekenen aan diegene voor wie de belastbare handeling wordt verricht, welke persoon verplicht is om de belasting te betalen op voorwaarde dat de doorberekening in overeenstemming is met deze wet, ongeacht de tussen hen bestaande overeenkomsten. Bij belastbare en niet-vrijgestelde goederenleveringen en diensten aan overheidsinstanties wordt steeds aangenomen dat de belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde in zijn prijsaanbiedingen heeft opgenomen, ook al worden deze mondeling geformuleerd, en moet de belasting indien nodig worden doorberekend als aparte post op de factuur, zonder dat het overeengekomen totaalbedrag wordt verhoogd door de vermelding van de doorberekende belasting. Twee. De belasting moet in overeenstemming met de in de wet genoemde voorwaarden en vereisten worden doorberekend aan de hand van een factuur. Het doorberekende bedrag moet afzonderlijk van de maatstaf van heffing worden vermeld, ook in het geval van door de overheid vastgestelde prijzen, met vermelding van het toegepaste belastingtarief. Het bovenstaande is niet van toepassing op handelingen die wettelijk worden vastgesteld. [Or. 5] Drie. De belasting moet worden doorberekend op het moment dat de overeenkomstige factuur wordt opgemaakt en uitgereikt. Vier. Het recht op doorberekening vervalt na afloop van een jaar vanaf de datum waarop de belasting verschuldigd wordt. Vijf. Diegene voor wie de aan de btw onderworpen handeling wordt verricht, is niet verplicht om de doorberekening ervan te dragen voordat de belasting verschuldigd wordt. Zes. De geschillen die kunnen voortvloeien uit de doorberekening van de belasting, zowel wat de rechtmatigheid als wat het bedrag ervan betreft, worden voor desbetreffende vorderingen beschouwd als belastinggeschillen.*

**Artikel 89. Aanpassing van de doorberekende belastingbedragen.** *Een. De belastingplichtige moet de doorberekende belastingbedragen aanpassen wanneer*

*deze onjuist zijn bepaald of wanneer er sprake is van omstandigheden die overeenkomstig artikel 80 van deze wet aanleiding geven tot de wijziging van de maatstaf van heffing. De aanpassing moet worden uitgevoerd op het moment waarop de oorzaken van de onjuiste bepaling van de bedragen worden vastgesteld of wanneer de in de voorgaande alinea vermelde omstandigheden zich voordoen, op voorwaarde dat dit binnen de termijn van vier jaar is vanaf de datum waarop de overeenkomstige belasting over de handeling verschuldigd is geworden of, in voorkomend geval, de in artikel 80 vermelde omstandigheden zich hebben voorgedaan. Twee. Het vorige lid is ook van toepassing wanneer de factuur van de betrokken handeling is uitgereikt zonder doorberekening van het belastingbedrag. Drie. Niettegenstaande de bovenstaande leden, worden de doorberekende belastingbedragen niet aangepast in de volgende gevallen: 1. Wanneer de aanpassing niet is gebaseerd op de in artikel 80 van deze wet genoemde oorzaken, een verhoging van de doorberekende bedragen met zich meebrengt en degenen voor wie de handelingen worden verricht niet handelen als ondernemers of beroepsbeoefenaren, behoudens gevallen van wettelijke verhoging van de belastingtarieven, in welke gevallen de aanpassing kan worden uitgevoerd in de maand waarin de nieuwe belastingtarieven van kracht worden en in de daaropvolgende maand. 2. Wanneer de belastingdienst in de desbetreffende belastingaanslagen hogere verschuldigd geworden en niet doorberekende belastingbedragen vaststelt dan die welke zijn aangegeven door de belastingplichtige en op grond van objectieve gegevens is aangetoond dat de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan fraude of wist of op basis van redelijke zorgvuldigheid had moeten weten dat hij een frauduleuze handeling heeft verricht.*

**TEN TWEEDE.— RELEVANTE BEPALINGEN VAN UNIERECHT. De artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde luiden als volgt: [Or. 6]**

### **Artikel 73**

*Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.*

### **Artikel 78**

*In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:*

- a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;*
- b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier de afnemer in rekening brengt.*

*Voor de toepassing van punt b) van de eerste alinea mogen de lidstaten uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld, als bijkomende kosten beschouwen.*

**TEN DERDE.**– Het gaat er bijgevolg om na te gaan of het uitdrukkelijk bepaalde in artikel 89, lid 3, punt 2, en de toepassing daarvan door de AEAT om aanslagen vast te stellen en sancties op te leggen in gevallen waarin bij een belastinginspectie een transactie aan het licht komt die door alle daarbij betrokken partijen vrijwillig en in samenspraak met elkaar is verborgen (betalingen in contanten, zonder facturen en zonder btw aan te geven en af te dragen), verenigbaar is met het beginsel van neutraliteit van de btw [arresten van 28 juli 2016 (zaak C-332/15, ██████████ 5 oktober 2016 (zaak C-576/15, ██████████ en 7 maart 2018, ██████████ C-159/17, EU:C:2018:161] en met de algemene beginselen als bedoeld in het arrest van 3 december 1974, ██████████ C-33/74 (het Unierecht kan niet door middel van fraude worden ingeroepen) en het arrest ██████████ C-110/99 (het verbod van rechtsmisbruik is een beginsel dat inherent is aan de rechtsorde van de Unie), zodat wordt aangenomen dat de btw in dergelijke [Or. 7] doelbewust verborgen transacties is begrepen, net als bij tussen ondernemers verrichte transacties die niet zijn verborgen en waarvan de betalingen formeel worden geregistreerd, een en ander volgens de uitlegging van de Tribunal Supremo in de aangehaalde arresten [OMISSIS] [referenties van de voornoemde arresten van de Tribunal Supremo] (onder verwijzing naar de rechtspraak die is ontwikkeld in het arrest van het Hof van Justitie van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin). Of kan er geen beroep worden gedaan op de neutraliteit van de belasting, de wetgeving en de genoemde rechtspraak van het Hof van Justitie, met als gevolg dat de btw ook verschuldigd is in gevallen waarin de transactie is verborgen, de betaling niet formeel is geregistreerd en dit aan het licht komt bij een belastingcontrole? In dat geval kan de neutraliteit van de belasting slechts worden ingeroepen door diegenen die de belastingwet naleven en niet door diegenen die deze doelbewust schenden.

Op grond van het voorgaande

### **BESLIST DE KAMER ALS VOLGT**

**TEN EERSTE.**— De behandeling van de zaak wordt geschorst tot er een beslissing is genomen in deze prejudiciële procedure.

**TEN TWEEDE.**– Het Hof wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn in het licht van de beginselen van neutraliteit, verbod op belastingfraude, rechtsmisbruik en verbod op onrechtmatige verstoring van de mededinging aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling en de rechtspraak ter uitlegging daarvan volgens welke moet worden aangenomen dat, wanneer de belastingdienst verborgen btw-plichtige handelingen aan het licht brengt waarvoor geen factuur is

uitgereikt, de btw in de door de partijen overeengekomen prijs voor die handelingen is begrepen?

Kan dus in gevallen van fraude waarin de handeling is verborgen voor de belastingdienst, worden aangenomen, zoals kan worden afgeleid uit de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 28 juli 2016 (zaak C-332/15, ██████ 5 oktober 2016 (zaak C-576/15, ██████ en 7 maart 2018, ██████ (C-159/17, EU:C:2018:161), dat geen btw is begrepen in de betaalde en ontvangen bedragen, zodat de juiste aanslag kan worden vastgesteld en de desbetreffende sanctie kan worden opgelegd?”

[OMISSIS] **[Or. 8]** [OMISSIS] [Formule voor de verwijzing van de beslissing en de processtukken naar het Hof]

[OMISSIS] [Ondertekeningen, formule ter waarmerking, datum, enzovoort]