



Datum van inontvangstneming : 23/10/2019

Zaak C-611/19

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:

13 augustus 2019

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 mei 2019

Verzoekende partij:

Crewprint Kft.

Verwerende partij:

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

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen een besluit van de nationale belastingdienst houdende weigering van het recht op btw-aftrek op grond dat de activiteiten van de belastingplichtige door de belastingdienst zijn geherkwalificeerd en dat de facturatieketen door deze laatste op basis van de veelvuldige herhaling van omstandigheden die volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: „Hof”) niet als objectieve omstandigheden kunnen worden beschouwd, als een misbruik en een frauduleuze praktijk is aangemerkt.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

De bestuurs- en arbeidsrechter van Boedapest verzoekt om uitlegging van artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en de artikelen 220 en 226

van richtlijn 2006/112 in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.

Prejudiciële vragen

- 1) Zijn een nationale uitlegging en praktijk verenigbaar met de relevante bepalingen [betreffende btw-aftrek] van richtlijn 2006/112 en met het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer zij ertoe leiden dat de belastingdienst het recht [op aftrek van de btw] over een tussen partijen tot stand gekomen economische handeling weigert op grond dat de vorm van de rechtsbetrekking tussen partijen (overeenkomst van aanneming) frauduleus is aangezien die het recht op aftrek meebrengt, en de rechtsbetrekking bijgevolg op basis van § 1, lid 7, van de belastingwet kwalificeert als een activiteit (dienstverlening als agent) waarvoor geen recht op aftrek bestaat, daar het gedrag van de partijen naar zijn mening gericht was op belastingontduiking – het was namelijk niet noodzakelijk dat de activiteiten van de ontvanger van de factuur [die vorm van bedrijfsactiviteit] aannamen; hij had die activiteiten ook als agent kunnen uitvoeren? In samenhang daarmee, rust op de belastingplichtigen als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek de belastingrechtelijke verplichting om voor hun economische activiteiten een vorm te kiezen die voor hen resulteert in een hogere belastingdruk? Kan het als een misbruik worden aangemerkt wanneer partijen voor hun economische activiteiten, in de uitoefening van hun contractvrijheid en met het oog op niet-fiscale doeleinden, een contractvorm kiezen die het niet-beoogde effect meebrengt dat zij recht op belastingaftrek hebben?

- 2) Zijn een nationale uitlegging en praktijk verenigbaar met de relevante bepalingen [betreffende btw-aftrek] van richtlijn 2006/112 en met het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer zij ertoe leiden dat de belastingdienst aan een belastingplichtige die voldoet aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht [op btw-aftrek] en die vóór de sluiting van de overeenkomst alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verwacht, dat recht weigert op grond dat hij het tot stand brengen van de keten uit economisch oogpunt niet noodzakelijk acht en dat er dus sprake is van misbruik, aangezien de onderaannemer, ondanks dat die in staat is om de diensten te verlenen, om niet-fiscale doeleinden daar andere onderaannemers voor inschakelt, en omdat de belastingplichtige die het recht [op btw-aftrek] wil uitoefenen ten tijde van de aanvaarding van de opdracht wist dat zijn onderaannemer de overeenkomst bij gebreke van materiële en personele middelen zou uitvoeren met inschakeling van zijn eigen onderaannemers? Wordt het antwoord op de vraag beïnvloed door het feit dat de belastingplichtige of zijn onderaannemer een onderaannemer in de keten heeft betrokken met wie hij een directe relatie heeft dan wel een persoonlijke of organisatorische band (persoonlijke kennis, familie- of eigendomsverband)?

- 3) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend luidt: is aan de eis om de feiten vast te stellen op basis van objectieve omstandigheden voldaan wanneer de belastingdienst in een procedure waarin hij de economische relatie tussen de belastingplichtige die zijn recht op [btw-af trek] wenst uit te oefenen en diens onderaannemer als irrationeel en ongerechtvaardigd aanmerkt, deze vaststelling uitsluitend baseert op de getuigenverklaringen van een aantal werknemers van de onderaannemer, zonder de kenmerken en specifieke omstandigheden van de economische activiteit die voorwerp is van de overeenkomst of de betrokken economische omgeving op basis van objectieve omstandigheden te onderzoeken en zonder de beslissingsbevoegde bestuurders van de belastingplichtige en de bij de keten betrokken onderaannemers te horen? Zo ja, is het dan relevant of de belastingplichtige of de deelnemers aan de keten in staat zijn om de diensten te verrichten en is het noodzakelijk om een deskundige aan te stellen om dat te onderzoeken?
- 4) Zijn een nationale uitlegging en praktijk verenigbaar met richtlijn 2006/112 en het doeltreffendheidsbeginsel wanneer zij ertoe leiden dat de belastingdienst, ondanks dat aan de materiële en formele voorwaarden [voor btw-af trek] is voldaan en alle [redelijkerwijs] te verwachten maatregelen zijn genomen, de belastingfraude bewezen acht en het recht op btw-af trek weigert op basis van omstandigheden die volgens arresten van het Hof niet objectief zijn en het recht [op btw-af trek] niet beïnvloeden, louter op grond dat die omstandigheden zich in hun geheel voordoen bij een voldoende groot aantal van de onderzochte deelnemers aan de vastgestelde keten?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 9, lid 1, artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 220 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.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

§ 1, lid 7, § 2, lid 1, en § 97, lid 4, van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Wet XCII van 2003 inzake belastingen; hierna: „belastingwet”).

§ 26, § 27, lid 1, § 119, lid 1, § 120, onder a), en § 127, lid 1, onder a), van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”).

§ 166, leden 1 en 2, van a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (wet C van 2000 inzake boekhouding).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, een onderneming die druk- en drukkerijdiensten verleent, had orders aangenomen voor het vervaardigen van drukwerken, die middels twee raamovereenkomsten voor aanneming en op basis van die overeenkomsten geplaatste individuele orders zijn uitgevoerd door haar hoofdaannemer Crew Kft., deels met inschakeling van andere onderaannemers.
- 2 Op 10 juli 2012 werd de directeur van verzoekster – die ten tijde van de oprichting van verzoekster een werknemer van Crew Kft. was – ook een van de directeurs van Crew Kft. De adressen van de hoofdvestiging en van de twee filialen van verzoekster en Crew Kft. zijn identiek. Verzoekster heeft geen middelen om drukwerkzaamheden uit te voeren.
- 3 De hoofdactiviteit van Crew Kft. is drukken, maar in werkelijkheid behelst haar activiteit een breed scala aan drukkerijdiensten. Aangezien de onderneming wel over een aantal drukmachines en overige drukapparatuur, maar niet over een bindeeenheid of digitale en rotatieapparatuur beschikte, moest zij voor de uitvoering van dergelijke werkzaamheden onderaannemers inschakelen.
- 4 Op de van Crew Kft. ontvangen facturen – waarvan de btw door verzoekster in aftrek werd gebracht – stond het volgende vermeld: „diensten op het gebied van het drukken [...] – Het leveren in loonproductie van druk- en binderijdiensten tegen afgifte van een leveringscertificaat”. De leveringscertificaten maakten onderdeel uit van de facturen en bevatten een gedetailleerde beschrijving van het product dat de onderaannemer voor verzoekster had gerealiseerd. Tevens werden leveringsbonnen overgelegd.
- 5 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft een controle achteraf uitgevoerd van de btw-aangiften van verzoekster en heeft naar aanleiding daarvan vier besluiten genomen. Daarbij heeft zij ten laste van verzoekster een btw-verschil vastgesteld – van 56 415 000 HUF voor het tweede tot en met het vierde kwartaal van 2012, van 17 882 000 HUF voor het eerste kwartaal van 2013, 19 409 000 HUF voor het tweede kwartaal van 2013 en 18 999 000 HUF voor het derde kwartaal van 2013, – dat zij als een belastingschuld heeft aangemerkt. Bijgevolg heeft zij daarover een belastingboete opgelegd en een toeslag wegens te late betaling in rekening heeft gebracht.
- 6 Tijdens de controle heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg de directeur van de verzoekende onderneming gehoord en verwante onderzoeken uitgevoerd bij ondernemingen die aan de keten deelnamen. Tijdens die onderzoeken werden haar de beschikbare aannemingsovereenkomsten en dossiers van de ondernemingen overgelegd en werden de beschikbare bestuurders en personeelsleden gehoord. Daarnaast kreeg zij toegang tot de belastingaangiften alsook tot de gegevens die door de belastingdienst werden bijgehouden en gegevens in andere openbare registers.

- 7 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft in haar besluiten vastgesteld dat verzoeksters onderaannemer, Crew Kft., op zijn beurt SZET Hungary Kft. en Mikron-96 Bt. als onderaannemers had ingeschakeld.
- 8 Tijdens het onderzoek dat de belastingautoriteit in eerste aanleg bij Crew Kft. heeft uitgevoerd, is vastgesteld dat de onderneming de door verzoekster bestelde producten op haar eigen vestigingsplaats had geproduceerd en vervolgens met haar eigen voertuig aan verzoeksters opdrachtgevers had geleverd. Een kleiner deel van de orders had Crew Kft. uitbesteed aan onderaannemers. De partijen hadden maandelijks op zodanige wijze gerapporteerd dat verzoekster een minimale marge aan de door Crew Kft. bepaalde prijs had toegevoegd.
- 9 De directeur van SZET Hungary Kft. was in het verleden de echtgenote van de directeur van de verzoekende onderneming; zij hadden ook een bedrijf samen. Met inschakeling van een onderaannemer voerde SZET Hungary Kft. voor Crew Kft. in de eerste plaats bindwerkzaamheden, in de tweede plaats alle productietaken uit.
- 10 Eén van de door de directeur van SZET Hungary Kft. aangewezen onderaannemers, de voormalige directeur van Ride-Ex Hungary Kft., verklaarde dat hij bij de eigenaar geplaatste orders had uitgevoerd. Hij kende SZET Hungary Kft. en haar directeur, maar niet de verzoekende onderneming, haar directeur en Crew Kft.
- 11 Tijdens de onderzochte periode vonden geen banktransacties meer plaats tussen Vikobit Kft. en SZET Hungary Kft. Los daarvan heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg vastgesteld dat Vikobit Kft. geen activiteiten ontplooid die verband hielden met de drukkerijsector.
- 12 De directeur van Mikron-96 Bt., de andere onderaannemer van Crew Kft., heeft de verklaring van de directeur van de verzoekende onderneming op alle punten bevestigd. Hij verklaarde dat zij elkaar kenden, maar dat bij de uitvoering van de drukwerkzaamheden R-M Trade Hungary Kft. als onderaannemer van Mikron-96 Bt. was opgetreden.
- 13 Het uitvoeren van werkzaamheden in verband met de druksector behoort niet tot de activiteiten van R-M Trade Hungary Kft. Bij gebrek aan personele en materiële middelen kon de onderneming ook geen drukwerkzaamheden uitoefenen.
- 14 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft de feitelijke uitvoering van de drukwerkzaamheden in het licht van de door haar vastgestelde feiten niet betwist, maar heeft, ondanks de door Crew Kft. ontvangen facturen, geconcludeerd dat de drukwerkzaamheden die voorwerp waren van de tussen de verzoekende onderneming en Crew Kft. gesloten overeenkomst hoofdzakelijk door Crew Kft. werden uitgevoerd in haar eigen vestiging, met behulp van eigen middelen, personeel en basismaterialen, aangezien de onderaannemers van Crew Kft. niet in staat waren om dergelijke werkzaamheden uit te voeren. Crew Kft. had derhalve onrechtmatig facturen over drukkerijdiensten ontvangen en in aftrek gebracht en

vervolgens de verschuldigde belasting met gebruikmaking van valse facturen van onderaannemers verminderd op zodanige manier dat de belastingplichtigen die aan het einde van de bewust opgebouwde factureringsketen stonden geen btw betaalden. Volgens de belastingautoriteit in eerste aanleg moesten deze feiten en de belastingontduiking door Crew Kft. bij verzoekster noodzakelijkerwijs en objectief gezien bekend zijn, aangezien de directeur van de twee ondernemingen dezelfde persoon was en de twee ondernemingen dezelfde zetel, dezelfde vestigingsplaats en dezelfde boekhouder hadden.

- 15 Volgens de belastingautoriteit in eerste aanleg heeft verzoekster misbruik gemaakt van haar rechten als belastingplichtige door op basis van de ontvangen facturen belasting in mindering te brengen die door de opsteller van de factuur niet aan de Schatkist was betaald. Verzoekster moest ervan op de hoogte zijn dat de afgetrokken btw niet was afgedragen aan de Schatkist. Deze gedraging is een ernstige inbreuk op het in § 2, lid 1, van de belastingwet verankerde beginsel van rechtsuitoefening te goeder trouw – schending daarvan sluit op zichzelf al het recht op aftrek uit.
- 16 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft tevens vastgesteld dat de door verzoekster van Crew Kft. aanvaarde facturen ook inhoudelijk onjuist waren, aangezien tussen partijen geen sprake was loonproductie – verzoekster fungeerde namelijk als tussenpersoon. Volgens de belastingautoriteit in eerste aanleg was verzoekster bij de transacties als agent opgetreden, aangezien de directeur van verzoekster de klanten had geworven in zijn hoedanigheid van werknemer van Crew Kft. en de orders door Crew Kft. zelf waren uitgevoerd. Verzoekster en Crew Kft. hadden verzoeksters provisie in de raamovereenkomst op 0,2 %, gesteld; verzoekster heeft naast het werven van opdrachten echter geen enkele materiële bijdrage aan de werkzaamheden geleverd. Gelet op het bovenstaande heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg de overeenkomsten met gebruikmaking van haar bevoegdheid overeenkomstig § 1, lid 7, van de belastingwet naar hun inhoud geherkwalificeerd, en verzoekster het recht op aftrek voor de door haar ontvangen facturen geweigerd.
- 17 Bij besluiten van 28 maart 2017 heeft verweerster de besluiten in eerste aanleg bekrachtigd.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 18 Verzoekster stelt in haar vordering dat verweerster niet heeft voldaan aan de verplichting om de relevante feiten vast te stellen en te bewijzen en dat zij het materiële recht onjuist heeft beoordeeld, aangezien wel degelijk voldaan was aan de wettelijke vereisten en verzoekster derhalve recht had op aftrek. Zij benadrukt dat verweerster heeft erkend dat de „economische handelingen tussen de op de factuur vermelde partijen hebben plaatsgevonden”, maar was van mening was dat de opsteller van de factuur frauduleus had gehandeld. Verzoekster betoogt daarentegen dat de opsteller van de facturen noch de opsteller van de door die

persoon ontvangen facturen frauduleus gedrag had vertoond. Verzoekster had vóór het aangaan van een economische band met de betrokken ondernemingen de nodige zorgvuldigheid betracht. Het relatienetwerk van de directeur van verzoekster blijft beperkt tot de genoemde ondernemingen. Verzoekster heeft geen enkele rol gespeeld bij de vorming van het andere deel van de door verweerster aan het licht gebrachte factureringsketen.

- 19 Voorts betoogt verzoekster dat verweerster buiten haar bevoegdheid was getreden en § 1, lid 7, van de belastingwet had geschonden door haar activiteit te herkwalficeren en haar als agent aan te merken, aangezien verzoekster orders uit haar eigen klantenkring op persoonlijke titel, in de hoedanigheid van ondernemer, had aangenomen en winst had gegenereerd met een marge tussen de waarde van de door haar aangenomen en de door haar geplaatste orders, zodat de vermelding van loonproductie op de ontvangen facturen deze niet ongeloofwaardig maken. Verzoekster benadrukt ook dat ketenverkoop een vaak voorkomend verschijnsel is. Vanuit btw-oogpunt kan een product als geleverd worden beschouwd zonder dat er sprake is van fysieke inbezitting. De omstandigheid dat verzoekster niet rechtstreeks in contact kwam met de bestelde producten wettigt dus niet de conclusie dat zij slechts als agent is opgetreden.
- 20 Verzoekster betwist de conclusie van verweerster dat de op de factuur vermelde activiteiten door Crew Kft. zelf, zonder inschakeling van onderaannemers, waren uitgevoerd, aangezien die conclusie is gestoeld op willekeurige, uit de context gerukte elementen uit de verklaringen van een aantal met de uitvoering van deelwerkzaamheden belaste werknemers van Crew Kft., zonder dat door een deskundige is onderzocht of Crew Kft. in staat was om ieder element van de dienstverlening zelf uit te voeren. Verweerster heeft haar conclusie dat sprake is van belastingfraude bijgevolg niet met objectieve gegevens gestaafd.
- 21 Wat de vraag betreft of zij wist dat zij belasting ontduikt, benadrukt verzoekster onder verwijzing naar relevante arresten van het Hof dat in de procedure ten overstaan van de belastingdienst in het geheel geen objectief bewijs aan het licht was gekomen dat de directeur van verzoekster ook maar enigszins bekend was met de identiteit of de activiteiten van de ketendeelnemers die in actie kwamen na de onderaannemers van de door haar ingeschakelde onderaannemer. Hij wist dat de op de factuur vermelde dienst niet volledig door zijn onderaannemer zou worden uitgevoerd. Hij heeft voldoende zorgvuldigheid betracht tot en met het niveau van de hem bekende onderaannemers. Blijkens de beschikking van het Hof in de zaak *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) is de zorgvuldigheidsverplichting niet onbegrensd, met andere woorden: de ontvanger van de factuur hoeft geen belastingcontrole uit te voeren en is al helemaal niet verplicht een onderzoek te doen naar alle ketendeelnemers. Het bewijs dat de belastingplichtige op de hoogte was, kan niet worden gebaseerd op het feit dat die geen controles heeft verricht die hij niet verplicht was te verrichten.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 22 In de onderhavige zaak beantwoorden de feiten aan de relevante vereisten voor uitoefening van het recht op aftrek, zoals uiteengezet in de punten 43 en 44 van het arrest [REDACTED] (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373). Daarmee is voldaan aan alle materiële en formele vereisten voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek. Bovendien is in het besluit niet vastgesteld dat verzoekster een valse aangifte had gedaan of onregelmatige facturen had opgesteld.
- 23 De verwijzende rechter moet beslissen of het enkele feit dat de belastingdienst heeft vastgesteld dat zich ten aanzien van de deelnemers die zich in de keten vóór verzoekster en haar onderaannemer bevonden een groot aantal van de gronden voordeed waarvan het Hof in verschillende arresten reeds heeft geoordeeld dat zij niet als objectieve omstandigheden kunnen worden beschouwd en die derhalve op zichzelf geen basis kunnen vormen voor de weigering van het recht op btw-aftrek, de weigering van dat recht aan verzoekster kan rechtvaardigen omdat de inhoud van de facturen ongeloofwaardig is, en dus omdat er sprake is van belastingfraude.
- 24 Hoewel de relevante feiten van de onderhavige zaak overeenkomen met de feiten die aanleiding vormden voor de prejudiciële vragen die zijn gesteld in de zaken [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:318) en Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), lijken de na de in voornoemde zaken gewezen arresten nog immer bestaande aanzienlijke inconsistenties in de uitlegging van het recht op btw-aftrek te suggereren dat de ongewijzigde praktijk van de belastingautoriteiten en de nationale rechter bij de toepassing van de betrokken artikelen van de richtlijn niet verenigbaar is met de naar aanleiding van de zaak CILFIT e.a. (283/81, EU:C:1982:335) gevestigde acte clair-doctrine.
- 25 Aangezien de praktijk van verweerster in de onderhavige zaak tot weigering van het recht op aftrek heeft geleid, ondanks dat voldaan was aan de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek en de redelijkerwijs te verwachten maatregelen waren getroffen, is de verwijzende rechter van oordeel dat het uitleggingsprobleem dat het voorwerp van dit geding vormt ontegenzeggelijk invloed heeft op de beslechting van de zaak en als zodanig relevant is, en zonder de inleiding van een prejudiciële procedure niet kan worden opgelost.
- 26 In de beschikking in de zaak Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) is geoordeeld dat de bepalingen van richtlijn 2006/112 in de weg staan aan een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de btw die is verschuldigd of voldaan over de aan hem geleverde diensten op grond dat de facturen voor deze diensten niet geloofwaardig zijn aangezien de opsteller van die facturen niet de daadwerkelijke leverancier van die diensten kon zijn, tenzij aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de belastingplichtige wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet

verplicht is, wordt aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat die diensten deel uitmaakten van btw-fraude.

- 27 Op basis van de besluiten van de belastingdienst kan worden geconcludeerd dat de weigering van het recht op btw-aftrek aan verzoekster onder verwijzing naar de inhoudelijke onbetrouwbaarheid van de facturen nog steeds is gebaseerd op omstandigheden die volgens de arresten van het Hof niet als objectief kunnen worden beschouwd en als zodanig geen invloed hebben op het recht van de belastingplichtige op btw-aftrek, maar dat de belastingdienst kennelijk van oordeel is dat een voldoende groot aantal van deze niet objectieve omstandigheden volstaat om die aftrek te weigeren. De belastingdienst baseert het bestaan van deze omstandigheden bovendien op een controle die de belastingplichtige niet hoeft uit te voeren en, wegens objectieve omstandigheden, ook niet kan uitvoeren.
- 28 Gezien de rechtspraak van het Hof inzake de btw-wetgeving is het voor de verwijzende rechter twijfelachtig of de richting, de reikwijdte en de diepgang van een dergelijke controle in overeenstemming zijn met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.
- 29 De verwijzende rechter is van oordeel dat het recht van de belastingdienst om de overeenkomsten te herkwalificeren niet onbegrensd is – in het bijzonder wat betreft het recht op btw-aftrek – en niet kan worden uitgeoefend op een wijze waarmee voorwaarden worden gesteld die verder reiken dan die van richtlijn 2006/112, en verder gaan dan de doelstelling achter de systematiek van de aftrekregeling. Het is dus twijfelachtig of de herkwalificatie door de belastingdienst van de activiteit van verzoekster als agent verenigbaar is met de basisbeginselen van het btw-stelsel.
- 30 De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen of het voor een gegronde weigering van de btw-aftrek aan een belastingplichtige die de materiële en formele voorwaarden voor die aftrek vervult, noodzakelijk is om de belastingfraude te omschrijven, dan wel volstaan kan worden met een verwijzing naar de onregelmatigheden, nalatigheden of hiaten in het geheugen van de ketendeelnemers alsmede naar een voldoende groot aantal omstandigheden waarvan het Hof reeds heeft geoordeeld dat deze geen grondslag kunnen vormen voor de weigering van het recht op btw-aftrek.
- 31 In het licht van het bovenstaande kan men zich afvragen of, in de hierboven geschetste omstandigheden, het enkele feit dat de dienst wordt geleverd door het creëren van een keten waarin tussen de belastingplichtige en de opsteller van de factuur, dan wel tussen bepaalde ketendeelnemers, sprake is of was van persoonlijke of organisatorische banden, als relevant en derhalve op zich als belastingfraude kan worden aangemerkt. Bovendien is het onduidelijk of het – uit belastingrechtelijk oogpunt irrelevante – doel waarmee de keten tot stand is gebracht als belastingfraude kan worden aangemerkt wanneer dat doel als gevolg van het ketenontwerp daadwerkelijk van invloed is op het bedrag van de btw, aangezien dat bedrag vanwege aan het ketenontwerp inherente kenmerken hoger

zal komen te liggen. Handelt de belastingdienst rechtmatig wanneer hij bij zijn beoordeling voorbijgaat aan de doelstelling van het btw-stelsel en aan het feit dat het bedrag van de verschuldigde belasting, parallel aan de verhoging van de bedragen waarop het recht op aftrek betrekking heeft, ook zal toenemen?

- 32 Voorts rijst de vraag of de praktijk van de belastingdienst voldoet aan de eis van bewijslevering overeenkomstig de wettelijke verplichtingen, wanneer hij van de belastingplichtige een controle van de omstandigheden verwacht met een grondigheid die onverenigbaar is met de termijn voor het verrichten van transacties in het economische verkeer en die om andere redenen objectief gezien onmogelijk is, terwijl hij de omstandigheden die hebben geleid tot de instelling van de keten niet volledig in kaart brengt.
- 33 Samengevat wenst de verwijzende rechter met zijn vragen te vernemen of de omvang, de diepgang en de reikwijdte van het bewijs dat de belastingdienst eist als voorwaarde om het recht op btw-aftrek uit te oefenen, die door de Kúria (hoogste rechter Hongarije) als rechtmatig zijn aangemerkt – mede gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit – ook betrekking hebben op de relevante feiten en noodzakelijk en evenredig zijn, met andere woorden, of deze het in de arresten van het Hof vastgestelde kader niet te buiten gaan, met name in het licht van de omstandigheid dat de belastingdienst verzoekster verwijt dat zij in de belastingprocedure ontoereikend bewijs heeft geleverd en haar bovenop de weigering van het recht op aftrek een fiscale geldboete oplegt.
- 34 Aangezien de belastingdienst de weigering van het recht op btw-aftrek nog steeds niet onderbouwt met objectieve omstandigheden, die redelijkerwijs en rechtstreeks verband houden met de bewuste economische handeling, onzegt hij de uitoefening van dit recht automatisch, onder verwijzing naar misbruik en naar organisatorische of persoonlijke banden, of door herkwalificatie van de overeenkomst. De verwijzende rechter is van oordeel dat dat de belastingdienst hiermee niet alleen zijn eigen verificatieverplichting, in strijd met de geciteerde bepalingen van richtlijn 2006/112 en de rechtspraak van het Hof, naar de belastingplichtige verlegt, maar tevens handelt in strijd met de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid.
- 35 Bij een rechtspraktijk die is gebaseerd op overwegingen die haaks op de vaststellingen in de beschikking Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) staan, en waarbij niet wordt ingegaan op de in de btw-wet en in de arresten van het Hof vermelde subjectieve elementen (of de belastingplichtige wist of, de vereiste zorgvuldigheid betrachtend, redelijkerwijs had moeten weten), wordt het in de artikelen 168 en 178, onder a), van richtlijn 2006/112 en in de (vooral in Hongaarse zaken gewezen) arresten van het Hof verwoorde recht op btw-aftrek uitgehold.