



Datum van inontvangstneming : 05/02/2018

Zaak C-712/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 december 2017

Verwijzende rechter:

Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 oktober 2017

Verzoekende partij:

EN.SA. Srl

Verwerende partij:

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio
Contenzioso

[omissis]

De COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA

(belastingrechter in tweede aanleg, Lombardije)

[omissis]

[omissis]

geeft de navolgende

BESLISSING

op beroep nr. [omissis]

tegen beslissing nr. 7354/2016 [omissis] van de Commissione Tributaria
Provinciale di Milano (belastingrechter in eerste aanleg, Milaan)

tegen:

AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA,
UFFICIO CONTENZIOSO (belastingdienst - regionale directie Lombardije,
afdeling geschillen)

ingesteld door de appellant:

EN.SA. s.r.l.

[*omissis*]

[Or.2]

[*omissis*]

PROCESVERLOOP

[*omissis*]

[Procesfasen]

- 1 Voorwerp van de procedure zijn de op het voorblad van de verwijzingsbeslissing vermelde naheffingsaanslagen voor de belastingjaren 2009 en 2010 die de **Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia** heeft opgelegd aan **EN.SA s.r.l.** Met deze aanslagen heeft de Agenzia delle Entrate geweigerd om btw-aftrek toe te kennen voor transacties in verband met de levering van elektrische energie, die objectief worden geacht niet te bestaan omdat zij, in het kader van de **groep „Green Network”**, zijn verricht om in haar boekhouding hoge waarden te kunnen tonen met het enige doel toegang tot financieringen bij banken te krijgen.
- 2 Voor deze louter boekhoudkundige, naar beweerd in werkelijkheid niet bestaande transacties zijn aanslagen voor verhoogde btw, rente en boetes opgelegd ter hoogte van 47 618 491 EUR voor het jaar 2009 en van 22 001 078 EUR voor het jaar 2010.
- 3 De Commissione Tributaria Provinciale van Milaan heeft de twee beroepen die EN.SA. s.r.l. tegen elk van deze twee naheffingsaanslagen [*omissis*] had ingesteld gevoegd en vervolgens bij beslissing nr. 7354/46/2016 afgewezen, en verzoekster daarbij in de kosten verwezen.
- 4 In hoger beroep heeft EN.SA. s.r.l.. aangevoerd dat zij, ook al heeft zij geen echte organisatorische structuur, als trader en groothandelaar in de energiesector heeft gehandeld, zonder deel uit te maken van de groep „Green Network”; dat zij, aangezien er geen materiële uitwisseling van elektrische energie plaatsvindt, niet verplicht is om haar transacties op het Piattaforma dei Conti Energia (platform voor energierekeningen, hierna: „PCE”) te registreren, omdat zij met overeenkomsten voor bepaalde tijd heeft gewerkt, die worden bewezen door de overeenkomsten zelf en de facturen, waarvan de formele regelmatigheid niet

wordt betwist; dat de ondernemingsactiviteiten hadden moeten worden beoordeeld op grond van een volledig boekjaar en niet op grond van afzonderlijke transacties; dat het – weliswaar betwiste – doel meer bankkrediet te verkrijgen volgens **[Or.3]** *[omissis]* [arrest van de Corte di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken)] nr. 12200 van 15 mei 2008 in fiscaal opzicht niet relevant is; dat in een ander, door „Green Network” aanhangig gemaakt geding met een voor deze groep gunstige uitkomst, aspecten zijn gebleken die de fiscale rechtmatigheid van de transacties ondersteunen; dat ook van andere, bij hetzelfde proces-verbaal tot vaststelling betrokken ondernemingen de respectieve naheffingsaanslagen nietig zijn verklaard door de Commissione Tributaria Provinciale van Milaan, Brescia en Cremona; dat tot slot de fiscus niet is benadeeld, aangezien de verschuldigde belastingen regelmatig zijn betaald, en de louter als boete bedoelde niet-aftrekbaarheid van de btw die in dit geding aan de orde is, in strijd is met de belastingneutraliteit en met de communautaire beginselen.

- 5 Zij heeft verzocht om een prejudiciële verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap [rectius: Unie] wegens strijd met het evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel.
- 6 *[omissis]* [Problemen van de strafrechtelijke procedure]
- 7 *[omissis]* [Opschorting van de uitvoerbaarheid van het bestreden vonnis]
- 8 De Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia heeft in haar verweer het fictieve karakter geïllustreerd van de transacties, die niet in de PCE werden geregistreerd en volgens haar in wezen door één rechtssubject werden georganiseerd, en ogenschijnlijk werden uitgevoerd door vennootschappen die vaak geen werknemers hadden, terwijl met deze transacties dezelfde hoeveelheden energie met de bijbehorende marges werden verplaatst.
- 9 Volgens de Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia kan worden bewezen dat EN.SA. s.r.l. deel uitmaakte van het „Green Network” en dat de transacties gelijktijdig en niet volgens de voorschriften werden uitgevoerd, met de precisering dat zij zich uitsluitend heeft gericht op ”circulaire” transacties waarbij de goederen door een leverancier werden geleverd om naar dezelfde leverancier terug te keren, zonder daarmee te betwisten dat de vennootschap ook andere, volgens de voorschriften uitgevoerde transacties heeft uitgevoerd.
- 10 De fictieve verkoop door middel van niet-bestaande transacties diende om een boekhouding te kunnen presenteren waarmee bij kredietinstellingen krediet kon worden verkregen.
- 11 De Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia heeft in herinnering gebracht dat de Corte di cassazione in meerdere uitspraken heeft bevestigd dat de gebruiker van facturen voor niet-bestaande onderliggende **[Or.4]** transacties geen btw kan aftrekken, terwijl de btw tegelijkertijd op grond van het beginsel dat de belastingschuld ontstaat door uitreiking van een factuur, verschuldigd is door de opsteller van de factuur.

12 [omissis] [Problemen van de strafrechtelijke aard]

[omissis] [Procedurele aspecten]

[Or.5]

MOTIVERING

[omissis]

- 13 De belastingadministratie heeft tegengeworpen dat het goed „energie” waarover de vennootschappen van dezelfde groep hebben onderhandeld, in werkelijkheid niet is overgedragen, aangezien gelijke hoeveelheden energie de vennootschappen in- en uitgingen en aldus een kringbeweging maakten.
- 14 De belastingadministratie heeft niet tegengeworpen dat de voor de afzonderlijke transacties verschuldigde belasting niet is afgedragen.
- 15 Zij heeft niet tegengeworpen dat deze transacties niet volgens de regels in de boekhouding zijn geregistreerd.
- 16 Zij heeft echter wel tegengeworpen dat de verschillende vennootschappen geen operationele structuur hadden en dat de gefactureerde transacties in werkelijkheid niet bestonden, en zijn verricht „met als voornaamste doel de groep ‚Green Network’ toegang te kunnen geven tot financieringskanalen die anders niet toegankelijk waren” (red: door een hogere omzet te tonen dan de waarde van de werkelijke transacties). Volgens het belastingkantoor is er derhalve sprake van het strafbare feit „niet-waarheidsgetrouwe belastingaangifte” (dichiarazione infedele) in de zin van artikel 4 van D.lgs. (decreto legislativo, hierna: „wetsdecreet”) 74/2000. Uit het procesdossier blijkt evenwel niet – los van elke beoordeling of er sprake is van de specifieke opzet van belastingontduiking – dat de Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia overeenkomstig artikel 331 c.p.p. [wetboek van strafvordering] daarvan aangifte heeft gedaan bij de strafrechtelijke autoriteiten, ondanks dat de overheidsfunctionaris „*niet vrij kan beoordelen of en wanneer hij aangifte doet, maar onverwijld aangifte dient te doen – aangezien indien hij niet of te laat aangifte doet, hij zich schuldig maakt aan het strafbare feit van artikel 361 c.p. (wetboek van strafrecht) –*”, wanneer hij „*met zekerheid de bestanddelen kan vaststellen van het strafbare feit waarvan aangifte wordt gedaan (met uitzondering van de gronden voor het tenietgaan van het strafbare feit en niet-strafbaarheid, die uitsluitend door de rechterlijke autoriteit kunnen worden beoordeeld)*”. [omissis] [Zie] Corte di cassazione, arrest nr. 9974/2015, en Corte costituzionale (grondwettelijk hof), arrest [nr.] 247/2011.
- 17 Overeenkomstig artikel 19 van D.P.R. (decreto del Presidente della Repubblica, hierna: „presidentieel decreet”) 633/72 is aftrek van de btw die is opgevoerd op de als niet bestaand aangemerkte facturen geweigerd, waarbij de btw-plichtigheid van de opsteller van de factuur blijft bestaan.

[Or.6]

- 18 Overeenkomstig artikel 6, lid 6, van wetsdecreet nr. 471 van 18.12.1997 heeft zij een boete opgelegd ten bedrage van de niet-erkende aftrek.
- 19 Artikel 19 van presidentieel decreet 633/72 bepaalt immers dat *„het bedrag van de belasting over de verrichte handelingen wordt verminderd met het bedrag van de belasting die door de belastingplichtige is betaald of verschuldigd of die aan hem is doorberekend voor goederen of diensten die in het kader van de uitoefening van het bedrijf of beroep zijn ingevoerd of verworven”*.
- 20 Artikel 21, lid 7, van presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972 bepaalt daarentegen dat *„[i]ndien een factuur wordt uitgereikt voor niet-bestaande transacties of indien in de factuur de bedragen voor de betaling van de transacties of de belastingen hoger zijn vermeld dan de werkelijke bedragen, [...] de belasting verschuldigd [is] voor het volledige vermelde bedrag of het met de vermeldingen in de facturen overeenkomende bedrag.”*
- 21 De Corte di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken) heeft steeds geoordeeld dat het recht op aftrek niet kan worden uitgeoefend *„indien volstrekt niet aan de voorwaarde daarvoor is voldaan, dat wil zeggen, de aankoop (of invoer) van goederen en diensten in de uitoefening van het bedrijf” [omissis]*.
- 22 In dat geval wordt de belasting als „buiten de rekening” aangemerkt, en de bijbehorende verbintenis “geïsoleerd” van de overige verrichte transacties en uitgesloten van het mechanisme van aftrek van voorbelasting, dat de basis vormt van de btw-aftrek als bedoeld in artikel 19 van het genoemde presidentiële decreet.
- 23 In dat geval neemt de Corte di cassazione aan dat *„het beginsel aansluit bij de ‚neutraliteit’ van de btw voor goederen die verband houden met de ondernemingsactiviteit; deze neutraliteit wordt gerechtvaardigd door het doel dat deze goederen worden verworven om te worden doorverkocht tot aan de eindklant, en vindt daarnaast onmiskenbaar bevestiging in het feit dat de verkoper te goeder trouw, aan wie btw in rekening is gebracht met betrekking tot een goed dat in werkelijkheid nooit in zijn vermogen is opgenomen en waarvan het genot nooit aan de gebruiker is verstrekt, de mogelijkheid heeft om van de (schijnbare) leverancier de onverschuldigde betaling terug te vorderen, zodat hij een ongerechtvaardigde verrijking zou genieten indien hij dit bedrag ook nog in aftrek zou kunnen brengen” [omissis]*.
- 24 Op grond van het aan het btw-stelsel ten grondslag liggende beginsel van de factuuruitreiking is deze belasting derhalve verschuldigd elke keer dat de factuur wordt uitgereikt, ook al heeft zij betrekking **[Or.7]** op een niet-bestaande transactie: btw-aftrek is niet toegestaan omdat niet is voldaan aan het vereiste van daadwerkelijke verwerving van goederen en diensten.

- 25 Deze regeling dient klaarblijkelijk om het risico te vermijden dat belastinginkomsten worden misgelopen doordat een factuur die is uitgereikt voor niet-bestaande transacties voor btw-af trek wordt gebruikt door (rechts)personen die vervolgens (mogelijk) hun belastingverplichtingen niet nakomen.
- 26 Indien een transactie waarvoor een factuur is uitgereikt en geregistreerd gedeeltelijk of volledig niet wordt uitgevoerd, dan heeft de verkoper volgens artikel 26 van het genoemde presidentieel decreet, in de daarin voorziene gevallen en onder de daarin voorziene voorwaarden, het recht om de btw te registreren en in aftrek te brengen, terwijl de koper zich tot hem zal moeten wenden om het doorberekende bedrag terug te krijgen.
- 27 Alleen door de toepassing van die regel wordt volgens de Corte di cassazione, indien de procedureregels strikt worden nageleefd, de neutraliteit van de btw gewaarborgd en tegelijkertijd het risico vermeden dat de fiscus belastinginkomsten misloopt.
- 28 Kortom: btw-af trek voor transacties die ten onrechte zijn gefactureerd omdat de op de facturen vermelde prestaties niet zijn verricht, is niet mogelijk.
- 29 De verwijzende rechter vraagt zich af – met betrekking tot het specifieke onderhavige geval van koop en verkoop waarbij het beweerdelijk om schijntransacties gaat – of het in overeenstemming met de communautaire beginselen is dat de btw zowel kan worden gevorderd van de verkoper, die ze heeft betaald en na een jaar niet meer kan terugkrijgen door ze in aftrek te brengen, als van de koper, die geen voorbelasting kan aftrekken.
- 30 Daarvan is sprake bij alle opeenvolgende passages tussen de verschillende vennootschappen van de Groep, die volgens het door de Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia geschetste beeld worden afgesloten met de ogenschijnlijke „terugkoop” door hetzelfde rechtssubject dat de energie ogenschijnlijk oorspronkelijk heeft verkocht.
- 31 Dit feit op zich brengt met zich dat, aangezien de overdrachten binnen een kring plaatsvonden, elk belastingvoordeel wordt geneutraliseerd en de fiscus niet wordt benadeeld.
- 32 Bij gebreke van fraude moet volgens de verwijzende rechter het meerdere malen door het Hof van Justitie van de Europese Unie aangehaalde beginsel van fiscale neutraliteit prevaleren, aangezien er hier, mocht er al sprake zijn van fictieve overeenkomsten, geen sprake kan zijn van de zogeheten „carrouselfraude”.
- [Or.8]**
- 33 Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie berust de Zesde richtlijn op het beginsel van fiscale neutraliteit, zodat „*het in artikel 17 van de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek een integrerend deel van de btw-*

regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt” (arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 47).

- 34 In de communautaire rechtsorde lijkt de mogelijkheid tot btw-aftrek te zijn uitgesloten in geval van fraude met het oog op belastingontduiking.
- 35 Bij gebreke van belastingfraude lijkt het niet evenredig om het onrechtmatig handelen bestaande in de uitreiking van facturen voor leveringen die niet zijn verricht – een handelen dat stellig onrechtmatig is – te bestraffen door het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen en een boete op te leggen ten bedrage van de niet-aftrekbaar geachte belasting over de aankopen.

[Or.9]

Dictum

Gelet op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) [*omissis*]

BESLIST

de Commissione Tributaria Regionale di Milano om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 19, lid 3, onder b) VEG en artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Is in geval van als fictief beschouwde handelingen die de fiscus geen nadeel hebben berokkend en de belastingplichtige geen belastingvoordeel hebben opgeleverd, de nationale regeling die volgt uit de toepassing van artikel 19 (Aftrek) en artikel 21, lid 7, (Facturering van handelingen) van presidentieel decreet 633 van 26 oktober 1972 en van artikel 6, lid 6, van wetsdecreet nr. 471 van 18 december 1997 (Schending van verplichtingen betreffende documentatie, registratie en vaststelling van handelingen), in overeenstemming met de door het Hof van Justitie ontwikkelde communautaire beginselen op het gebied van btw, aangezien de gelijktijdige toepassing van de nationale bepalingen tot gevolg heeft:

a) dat de belasting die de koper over de aankopen heeft betaald voor elke litigieuze transactie die hetzelfde voorwerp betreft en dezelfde heffingsgrondslag heeft, steeds weer niet-aftrekbaar is;

b) dat aan de zijde van de verkoper belasting wordt geheven en moet worden betaald (en terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting is uitgesloten) met betrekking tot de overeenkomstige parallelle verkooptransacties die eveneens als fictief worden beschouwd;

c) dat een boete wordt opgelegd gelijk aan het bedrag van de niet-aftrekbaar geachte belasting over de verkooptransacties?”

[*omissis*]

schorst

de behandeling van de zaak tot het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak zal hebben gedaan;

[Or.10]

[*omissis*] [Procedurale verplichtingen]

[omissis] Milaan, [omissis] 9 oktober 2017.

[*omissis*]