



Datum van inontvangstneming : 22/02/2013

Zaak C-18/13

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:

14 januari 2013

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

11 december 2012

Verzoekende partij:

„MAKS PEN” EOOD

Verwerende partij:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia po Prihodite – Sofia

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bestuursrechtelijke procedure, ingeleid met een beroepschrift tegen het deel van een wijzigingsaanslag waarbij, wegens de weigering van het recht op aftrek over het belastingtijdvak van 1 januari 2007 tot en met 30 april 2009, een btw is vastgesteld van in totaal 79 790,12 BGN en die bij beslissing van verweerder in het hoofdgeding is bekrachtigd. Verzoekster is van mening dat de vaststelling van de controleorganen dat de diensten niet daadwerkelijk zijn verricht, in tegenspraak is met de bewijzen die in de procedure zijn verzameld, alsook met het materiële recht, op grond waarvan zij verzoekt om de nietigverklaring van de bestreden aanslag.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van artikel 178, lid 1, sub a, artikel 226, lid 1, punt 6, artikel 242 juncto artikel 63, en artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

1. Moeten feitelijke omstandigheden volgens het Unierecht voor de aftrek van belasting worden behandeld als verband houdend met „belastingfraude”, wanneer de op de factuur vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer niet beschikt over het personeel, de materiële middelen en de activa die noodzakelijk zijn om de dienst te verrichten, de kosten van de feitelijke verrichting van de dienst niet zijn gedocumenteerd en niet in zijn boekhouding zijn opgenomen, en documenten in de vorm van een overeenkomst en een proces-verbaal van ontvangst en overname, die vals zijn wat de hoedanigheid van uitreiker betreft van de personen die deze namens de dienstverrichter hebben ondertekend, zijn overgelegd als bewijs van de verschuldigde wederzijdse prestaties en de verrichting van de dienst, waarvoor een factuur met btw is opgesteld en het recht op vooraftek is uitgeoefend?

2. Omvat de uit het Unierecht en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie voortvloeiende verplichting van de rechter om het recht op aftrek in geval van belastingfraude te weigeren, ook de verplichting van de nationale rechter ambtshalve vast te stellen dat er in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van belastingfraude, wanneer hij, rekening houdend met de verplichting van nationaal recht om de zaak ten gronde af te doen, het verbod om verzoekster minder gunstig te behandelen, de beginselen van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en rechtszekerheid alsmede de verplichting ambtshalve toepassing te geven aan de relevante wettelijke bepalingen, nieuwe feiten moet beoordelen die voor het eerst voor hem zijn aangevoerd, alsmede alle bewijs, waaronder bewijs dat betrekking heeft op schijntransacties, valse documenten en documenten met een onjuiste inhoud?

3. Volgt – met betrekking tot de verplichting van de rechter om het recht op aftrek in geval van belastingfraude te weigeren – uit artikel 178, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat, voor de uitoefening van het recht op aftrek, de dienst daadwerkelijk door de op de factuur vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer moet zijn verricht?

4. Betekent het vereiste in artikel 242 van richtlijn 2006/112 om een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de controle op het recht op aftrek mogelijk te maken, dat ook de overeenkomstige nationale wettelijke bepalingen inzake jaarrekeningen van de lidstaat, die voorzien in overeenstemming met de internationale standaarden voor jaarrekeningen van het

Unierecht, moeten worden nageleefd, of ziet het enkel op het vereiste tot bewaring van de in deze richtlijn genoemde documenten voor de boekhouding inzake de btw, namelijk facturen, btw-aangiften en lijsten?

Indien de tweede optie de juiste is, moet ook de volgende vraag worden beantwoord:

Brengt het vereiste in artikel 226, lid 1, punt 6, van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat de facturen „de omvang en de aard van de verrichte diensten” moeten bevatten, mee dat in het geval van dienstverrichtingen de facturen of een in samenhang daarmee uitgereikt document gegevens moeten bevatten over de daadwerkelijke verrichting van de dienst, dit wil zeggen objectieve omstandigheden die kunnen worden gecontroleerd, zowel voor het bewijs dat de dienst daadwerkelijk is verricht, als voor het bewijs dat deze is verricht door de dienstverrichter die op de factuur staat vermeld?

5. Moet artikel 242 van richtlijn 2006/112, volgens hetwelk een boekhouding moet worden gevoerd die voldoende gegevens bevat om de controle van het recht op aftrek mogelijk te maken, in samenhang met de artikelen 63 en 273 van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling volgens welke een dienst als verricht wordt beschouwd op het tijdstip waarop de voorwaarden voor de erkenning van de hieruit voortvloeiende opbrengsten zijn vervuld volgens de toepasselijke wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening, die voorzien in overeenstemming met de internationale standaarden voor jaarrekeningen van het Unierecht en met de beginselen inzake het boekhoudkundige bewijs van zakelijke transacties, de voorrang van de inhoud boven de vorm, alsmede de vergelijkbaarheid van opbrengsten en kosten?

Toepasselijke bepalingen en rechtspraak van de Europese Unie

Artikel 2, lid 1, sub [c], inzake de belasting van diensten die onder bezwarende titel zijn verricht; artikel 9, lid 1, inzake de belastingplichtige; artikel 24, lid 1, inzake het begrip „diensten”; artikel 62, punt 1, inzake het begrip „belastbaar feit”; artikel 63 inzake het plaatsvinden van het belastbare feit; artikel 167 inzake het ontstaan van het recht op aftrek; artikel 168, sub a, inzake het btw-bedrag, dat een belastingplichtige mag aftrekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag voor diensten die een andere belastingplichtige voor hem verricht of heeft verricht; artikel 178, sub a, inzake het bezit van een factuur als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek; artikel 242 inzake de verplichting een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken; artikel 273 inzake de mogelijkheid voor lidstaten om naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen, extra verplichtingen inzake facturering op te leggen.

Internationale standaarden voor jaarrekeningen, in bijlage opgenomen in verordening (EG) nr. 1725/2003 van de Commissie van 29 september 2003 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad

Internationale standaard voor jaarrekeningen IAS 2 „Voorraden”, artikel 5, laatste zin, en artikel 16 en

Internationale standaard voor jaarrekeningen IAS 18 „Opbrengsten” (herzien in 1993), artikelen 20 en 24.

Arresten van 29 maart 2012, Veleclair SA (C-414/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie), 21 juni 2012, Mahagében kft en Péter Dávid (gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11), 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 AD (C-107/10), van 3 mei 2012, Lebara Ltd. (C-520/10), 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 50 en 53).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 12, lid 1, artikel 25, lid 2, artikel 68, lid 1, punt 1, artikel 69, lid 1, punt 1, artikel 70, lid 5, artikel 71, lid 1, punt 1 van de Zakon za danaka varhu [dobavenata stoynost] (ZDDS, wet op de belasting over de toegevoegde waarde); artikel 12, lid 1 van de Pravilnika za prilagane na ZDDS (uitvoeringsregeling voor de ZDDS); artikel 53, lid 1 van de TZ [Targovski Zakon, wetboek van koophandel]; artikel 26, lid 2, artikel 258, artikel 264, lid 1, artikel 266, lid 1 van de Zakon za zadalzhniyata i dogovorite (ZZD, burgerlijk wetboek); artikel 37, lid 4, artikel 160, lid 1, 2 en 5, § 2 van de Dopalnitelnite razporedbi (aanvullende bepalingen) van de Danachno-osiguritelena kodex (DOPK, procesrecht inzake belasting- en socialezekerheidsrecht); artikel 17, artikel 154, lid 1, artikel 179, lid 1, artikel 180, artikel 182 van de Grazhdansko-protsesualen Kodex (GPK, wetboek van burgerlijke rechtsvordering); artikel 255, lid 1, punten 6 en 7 van de Nakazatelen Kodex (NK, wetboek van strafrecht), artikel 4, lid 1, punten 4 en 5, artikel 4, lid 3, artikel 226, lid 3 van de Zakon za schetovodstvoto (ZSch, wet op de boekhouding).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 „Max Pen” EOOD is een krachtens de ZDDS ingeschreven handelsvennootschap, gevestigd te Sofia-Stad. In het gecontroleerde tijdvak dreef zij een groothandel in kantoorartikelen.
- 2 De controle die werd uitgevoerd door de voor de belastinginning bevoegde organen van het Natsionalna Agentsia po prihodite (NAP, Nationaal Agentschap voor belastinginkomsten)), Sofia-Stad, werd afgesloten met wijzigingsaanslag

nr. 2000906793/25.02.2010. Er werd bezwaar gemaakt tegen het deel van de wijzigingsaanslag waarin, wegens de weigering van het recht op aftrek, over het belastingtijdvak van 1 januari 2007 tot 30 april 2009 een btw-schuld werd vastgesteld van 79 790,12 BGN. Het deel van deze aanslag waartegen bezwaar was gemaakt, werd bij beschikking nr. 1139/03.08.2010 van de directeur van de Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” (DOUI, Directie „Bezwaar en uitvoering”) bij de centrale administratie van het NAP, Sofia, bekrachtigd.

- 3 Alle onmiddellijke dienstverrichters hebben de belasting op elk van de betwiste facturen opgevoerd, deze opgenomen in het verkoopboek en de hoogte van de belasting bij de vaststelling van de resultaten voor het betrokken belastingtijdvak in aanmerking genomen bij de btw-aangifte. Verzoekster heeft alle betwiste facturen giraal betaald. Verweerder geeft toe dat verzoekster de diensten heeft ontvangen die in de betwiste facturen worden beschreven, maar betwist dat de diensten zijn verricht door de dienstverrichters die op de facturen staan vermeld. Het recht op aftrek is niet toegekend om tweeërlei reden. Ten eerste is vastgesteld dat enkele op de factuur vermelde diensten niet daadwerkelijk zijn verricht door de dienstverleners die op de bijbehorende facturen stonden vermeld, maar door hun onderaannemers. Ten tweede volstonden de documenten die werden overgelegd door enkele dienstverrichters die geen onderaannemer hadden, niet als bewijs dat de gefactureerde diensten daadwerkelijk waren verricht.
- 4 Bij ieder van de facturen voor diensten die door onderaannemers waren verricht, werden overeenkomsten, processen-verbaal voor ontvangst en overname, foto's, catalogi enzovoorts met zowel de onmiddellijke dienstverrichters, alsook tussen hen en de onderaannemers overgelegd. Evenwel ontbreekt bewijs van de door de onderaannemers gedane uitgaven in verband met civielrechtelijke overeenkomsten met natuurlijke personen, zijn geen boekhoudkundige documenten inzake de betaling van vergoedingen uitgereikt en zijn de wettelijke vereiste inlichtingen over de betaling van vergoedingen niet door de desbetreffende onderaannemer verstrekt en niet aan het NAP overgelegd.
- 5 Voor de betwiste diensten die niet door onderaannemers zijn verricht, hebben de controleorganen rechtstreeks de verrichters verzocht om bewijs van de in rekening gebrachte reclame-, vervoers- alsook laad- en losdiensten, waarvoor geen bepaald verrichtingstijdvak was aangegeven. Verzoekster heeft dit in hun plaats overgelegd – kopieën van de uitgereikte facturen, een overeenkomst voor het vervoer van producten en een overeenkomst voor het laden en lossen met een en dezelfde datum, een bericht over uitgevoerde ritten over twee afstanden. In het kader van een controle in het informatiesysteem van de NAP werd vastgesteld dat deze dienstverrichters noch over werknemers met arbeidsovereenkomsten beschikten, noch civielrechtelijke overeenkomsten hadden gesloten, daar zij geen inlichtingen over betaalde vergoedingen en socialezekerheidsbijdragen hebben verstrekt. Evenmin werden ritopdrachten, bewijzen dat eigen of voor de vrachtvervoerder gehuurde transportvoertuigen beschikbaar waren dan wel bewijzen voor de aanstelling van een bestuurder overgelegd.

- 6 Tijdens de gerechtelijke procedure heeft verweerder de echtheid van bepaalde documenten – overeenkomsten en processen-verbaal van ontvangst en overname – bestreden, aangezien verzoekster, op wie de bewijslast rust van de echtheid van de documenten, in dit verband geen bewijzen heeft aangeboden.
- 7 Daarenboven heeft verweerder pas in de gerechtelijke procedure aangevoerd dat twee van de betwiste facturen niet door de desbetreffende onmiddellijke verrichter waren opgenomen in het verkoopboek en de btw-aangifte.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 8 Verzoekster staat op het standpunt dat alle voorwaarden van artikel 71, punt 1, juncto artikel 86, lid 1, en artikel 125 ZDDS voor de erkenning van haar recht op aftrek zijn vervuld. Zij betoogt dat zij beschikt over facturen die regelmatig door de verrichters zijn uitgereikt, dat deze zijn betaald, de belasting in een aparte regel is aangegeven en de facturen bij de vaststelling van het resultaat over het bijbehorende belastingtijdvak door de verrichters zijn opgenomen in het verkoopboek en in de btw-aangiften.
- 9 De diensten die zijn gedocumenteerd in de betwiste facturen zijn daadwerkelijk verricht, wat ook blijkt uit de overgelegde overeenkomsten en processen-verbaal van ontvangst en overname bij alle transacties tussen de vennootschap en degenen die deze voor haar verrichtten, alsook uit de giraal verrichte betaling, die anders uit economisch standpunt onlogisch was geweest. Bij de vervolgens verrichte belastbare handelingen werden geen correcties toegepast op de belastinggrondslag en de berekende belasting, wat in samenhang met de andere bewijzen leidt tot de conclusie dat de diensten daadwerkelijk zijn ontvangen. Zij beroept zich op de rechtspraak van het Hof van de Europese Unie in de zaken C-62/93 en C-147/98 inzake de erkenning van het recht op aftrek wanneer de boekhoudkundige formaliteiten niet zijn nageleefd, alsook op de rechtspraak van het Varhoven administrativen sad (VAS, hooggerechtshof in bestuurszaken).
- 10 Naar de mening van verweerder is voor het ontstaan van het recht op aftrek vereist dat de berekende belasting voldoet aan de voorwaarden van artikel 68, lid 1, punt 1, ZDDS en dat de voorwaarde van artikel 69, lid 1, punt 1, ZDDS is vervuld, namelijk dat de belasting is berekend voor producten of diensten die de persoon daadwerkelijk heeft of zal ontvangen van de op de factuur vermelde leverancier. Het uitreiken van een factuur overeenkomstig de eisen van artikel 114 ZDDS is weliswaar een voorwaarde voor het ontstaan van het recht, maar in het geval bewijzen voor de daadwerkelijke verrichting van de dienst ontbreken, niet voldoende.
- 11 In het onderhavige geval is verweerder van mening dat de overgelegde bewijzen niet volstaan voor de vaststelling dat de diensten daadwerkelijk door de concreet vermelde dienstverrichters zijn verricht. Zijn opvatting is in de eerste plaats gebaseerd op het ontbreken van een aannemelijke datum en van bindende

materiële bewijskracht van de onderhandse aanvullende documenten die in de loop van de controle zijn verzameld, namelijk overeenkomsten en processen-verbaal van ontvangst en overname. Ten tweede zijn er geen bewijzen overgelegd – gegevens over betaalde vergoedingen en kennisgevingen aan het NAP – over de rechtsverhoudingen die zijn ontstaan tussen de onderaannemers en de daadwerkelijk ingezette werknemers en de door hen verrichte diensten.

- 12 Verweerder betwist voor het eerst in de gerechtelijke procedure de echtheid van de handtekeningen op de overgelegde overeenkomsten en processen-verbaal van ontvangst en overname van twee van de dienstverrichters en beroept zich tot staving van zijn bewering dat voldoende bewijs voor de daadwerkelijke verrichting van de dienst ontbreekt, op een tegenstrijdigheid tussen de verklaringen en de facturen van de onderaannemers en de vermeldingen in het verkoopboek van de onmiddellijke dienstverrichter.
- 13 Daarenboven corrigeert hij de rechtsgrondslag van artikel 70, lid 5, ZDDS voor een deel van de dienstverrichters, waarbij hij artikel 68, lid 1, punt 1, ZDDS van toepassing acht, respectievelijk de rechtsgrondslag van artikel 68, lid 1, punt 1, aanvult met artikel 69, lid 1, punt 1, ZDDS.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 In het hoofdgeding moet de rechter beoordelen of de betwiste facturen daadwerkelijk bewijs opleveren van het verrichten van belastbare diensten tussen belastingplichtigen in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn, om de vraag te kunnen beantwoorden of verzoekster het recht op aftrek rechtmatig heeft uitgeoefend. Gezien het tijdstip waarop de feiten in het hoofdgeding zijn ontstaan – na 1 januari 2007 – en overeenkomstig de punten 24 en 25 van het arrest van het Hof van de Europese Unie van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 AD (C 107/10), moet de richtlijn in Bulgarije worden toegepast.
- 15 De vragen in het geding houden verband met de toepassing van artikel 68, lid 1, punt 1, artikel 69, lid 1, en artikel 70, lid 5, ZDDS, die door de voor belastinginning bevoegde organen zijn aangevoerd als grondslag van de weigering van het recht op aftrek, alsook met de toepassing van artikel 25 en artikel 71, punt 1, ZDDS inzake het plaatsvinden van een belastbaar feit en de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek, waarin de vereisten van enkele bepalingen van de btw-richtlijn zijn omgezet, respectievelijk met de toepassing van artikel 12 PPZDDS [uitvoeringsregeling van het ZDDS] inzake de vervulling van de dienst als voorwaarde van het plaatsvinden van het belastbare feit.
- 16 De aangehaalde bepalingen luiden hetzelfde als het bepaalde in artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn inzake het begrip „[d]iensten”, in artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn inzake „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, en in artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn.

- 17 Artikel 68, lid 1, punt 1, ZDDS moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 179 van de btw-richtlijn inzake de aftrekbare btw voor ontvangen diensten bij belastbare handelingen; het begrip teruggaaf van de voorbelasting in artikel 68, lid 1, punt 1, ZDDS moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 168 inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek in een bepaald belastingtijdvak voor diensten die een andere belastingplichtige voor de belastingplichtige verricht of heeft verricht. Artikel 70, lid 5, ZDDS, „onrechtmatig afgetrokken btw”, vormt een nationale maatregel ter bestrijding van fraude in samenhang met artikel 273 van de btw-richtlijn, en artikel 71, punt 1, ZDDS is in overeenstemming met artikel 178, sub a, van de btw-richtlijn inzake het vereiste van het bezit van een factuur als voorwaarde om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen.
- 18 De in de btw-richtlijn gestelde eisen aan de inhoud van de factuur en de verplichting een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken, moeten worden nageleefd. De nationale jaarrekeningstandaarden van artikel 22a, lid 3, ZSch die door beide partijen bij een handeling moeten worden toegepast, moeten in overeenstemming zijn met de regelgeving van de Europese Unie, dat wil zeggen ook met de in bijlage bij verordening nr. 1725/2003 opgenomen IAS [internationale standaard voor jaarrekeningen].
- 19 In de btw-richtlijn ontbreekt een uitdrukkelijke regeling van het begrip „belastingfraude” alsook van schijntransacties voor de toepassing van het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde volgens het nationale recht en het Unierecht, zodat onduidelijkheid bestaat over de werkingssfeer en de toepassing van de in het onderhavige geval geldende bepalingen. Dit maakt het voor de nationale rechter onmogelijk te voldoen aan zijn verplichting deze regelingen toe te passen bij de toetsing van de materiële rechtmatigheid van de bestreden wijzigingsaanslag, en vormt een belemmering voor het bereiken van het in punt 45 van de considerans van de richtlijn vermelde doel, namelijk de harmonisatie van de verplichtingen van de belastingplichtigen. Deze verplichting van de nationale rechter vloeit voort uit het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU). Derhalve is een uitlegging van de betrokken bepalingen door het Hof van Justitie van de Europese Unie noodzakelijk.
- 20 Uit de rechtspraak van het Hof van de Justitie van de Europese Unie volgt dat de nationale rechter verplicht is belastingfraude vast te stellen en het recht op aftrek te weigeren, wanneer op grond van objectieve omstandigheden vaststaat dat de belastingplichtige aan wie de leveringen zijn verricht, wist of had moeten weten dat deze handeling onderdeel was van belastingfraude die bij een in een eerder stadium verrichte handeling was gepleegd door de leverancier dan wel door de verrichter of een andere marktdeelnemer (arrest van 29 maart 2012, Veleclair, C-414/10, punt 32, alsook arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Péter Dávid kft,

gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, punt [45]). In de eerstgenoemde zaak werd betoogd dat fictieve facturen waren opgesteld en schijnleveringen verricht, waaruit werd geconcludeerd dat de laatste niet waren verricht door de uitreiker van de facturen, zoals in het onderhavige hoofdgeding het geval is.

- 21 De vaststelling van belastingfraude hangt naar mening van de verwijzende rechter niet enkel af van de concrete feiten, naar ook van de procedurevoorschriften, die verband houden met de bevoegdheid van de rechter om preliminaire vragen te beoordelen. Het nationale recht kent evenmin een juridische definitie van het begrip „belastingfraude”, en de bevoegdheden van de rechter om dit vast te stellen, zijn niet geregeld. Volgens artikel 70, lid 5, ZDDS bestaat geen recht op aftrek indien de belasting onrechtmatig is berekend. Een juridische definitie van het begrip „onrechtmatig berekende belasting” ontbreekt, maar volgens de rechtspraak van de VAS is hiervan altijd sprake wanneer bij de berekening van de belasting dwingende wettelijke bepalingen zijn geschonden, dus ook wanneer de dienstverrichter of leverancier de belasting heeft opgevoerd zonder zijn verplichting tot levering van de bijbehorende producten of tot verrichting van de bijbehorende dienst te vervullen, alsmede in gevallen die niet onder het btw-stelsel vallen. Dit houdt niet altijd in dat een strafbaar feit is begaan, zodat er geen betrouwbare criteria kunnen worden aangegeven voor de vaststelling dat verzoekster heeft deelgenomen aan belastingfraude in de zin van het Unierecht.
- 22 De bevoegdheden van de rechter om de preliminaire vragen in een bestuursrechtelijke procedure te beantwoorden, zijn beperkt. Belastingfraude als strafbaar feit volgens artikel 255, lid 1, punten 6 en 7, NK kan enkel worden vastgesteld in het kader van een strafrechtelijke procedure en niet in een bestuursrechtelijke. De beweringen van verweerder dat de in geding zijnde diensten niet zijn verricht door de personen of hun onderaannemers die staan vermeld op de facturen, doen vermoeden dat de handelingen als schijntransacties in de zin van artikel 26, lid 2, eerste zin, ZZD, nietig zijn. De rechtspraak van de VAS inzake de rechtmatigheid van de vaststelling van de nietigheid van rechtshandelingen in het kader van een bestuursrechtelijke procedure bevat echter tegenstrijdigheden.
- 23 Volgens de regels van de bewijslastverdeling moeten de door verweerder in twijfel getrokken documenten als onecht worden beschouwd en als bewijsmiddel worden uitgesloten van de procedure wanneer verzoekster de echtheid ervan niet kan aantonen. Indien wordt vastgesteld dat een document een onjuiste inhoud heeft, zijn de zakelijke transacties boekhoudkundig niet overeenkomstig artikel 4, lid 3, ZSch aangetoond. Wanneer een document met een onjuiste inhoud wordt opgesteld, vindt geen belastbaar feit plaats en mag geen factuur worden opgemaakt.
- 24 Gelet op het voorgaande moet de vraag worden beantwoord of voor de toepassing van het aftrekrecht het begrip „belastingfraude” volgens het Unierecht schijnovereenkomsten omvat, waarbij de op de factuur vermelde dienstverrichter

of zijn onderaannemer niet beschikt over het personeel, de materiële middelen en de activa die noodzakelijk zijn voor de verrichting van de dienst, en of dit begrip het gebruik omvat van documenten, overeenkomsten en processen-verbaal van ontvangst en overname, die vals zijn wat de hoedanigheid van opsteller betreft van de personen die ze hebben ondertekend, en die zijn overgelegd als bewijs van de bereikte overeenstemming over de verschuldigde wederzijdse prestaties en de verrichting van de dienst, waarvoor het recht op vooraftrek is uitgeoefend.

- 25 De verplichting van de rechter om het geding in deze zaak af te doen rekening houdend met nieuwe feiten alsmede om het bestaan van belastingfraude vast te stellen wanneer de betwiste aanslag geen verklaringen in die zin bevat, alsook de betwisting van de echtheid van de facturen bij twee van de betwiste diensten door verweerder in de procedure voor de rechter, brengen een conflict teweeg met het verbod om verzoekster minder gunstig te behandelen, met het recht op een doeltreffende voorziening in rechte van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met het beginsel van rechtszekerheid.
- 26 De verwijzende rechter is derhalve van mening dat de vraag moet worden beantwoord, of uit de verplichting van de rechter, het recht op aftrek te weigeren in het geval van belastingfraude in de zin van punt 32 van het arrest *Veleclair SA*, reeds aangehaald, rekening houdend met de bevoegdheid van de rechter ingevolge het nationale recht om de zaak af te doen met inachtneming van het verbod om verzoekster minder gunstig te behandelen en zich uit te spreken over de vraag of er sprake is van een strafbaar feit, en ook rekening houdend met de beginselen van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, het recht op behoorlijk bestuur en de rechtszekerheid, tevens de verplichting volgt, ambtshalve nieuwe feiten vast te stellen en alle omstandigheden, zoals het bestaan van schijntransacties, onechte documenten, documenten met onjuiste inhoud, te beoordelen, waarbij hij bevoegd is ambtshalve alle bepalingen van het nationale recht en het Unierecht toe te passen die relevant zijn om het geding te beslechten.
- 27 De zaak wordt gecompliceerder omdat verweerder toegeeft dat verzoekster weliswaar de in de betwiste facturen beschreven diensten heeft ontvangen, maar betwist dat de diensten zijn verricht door de dienstverrichters of hun onderaannemers die op de facturen staan vermeld, aangezien zij geen uitgaven hebben geboekt voor het verrichten van deze diensten en de meeste van hen evenmin bewijzen hebben overgelegd dat zij over het personeel en de materiële middelen beschikken die noodzakelijk waren voor het verrichten van deze diensten, ook op basis van overeenkomsten onder niet-bezwarende titel.
- 28 Daarenboven bepaalt de btw-richtlijn niet hoe ver de controle op de uitoefening van het recht op aftrek strekt. Zo moet, indien de controle enkel hoeft plaats te vinden bij de ontvanger van de dienst, worden nagegaan of de dienst daadwerkelijk is ontvangen en vervolgens bij de economische activiteit van de ontvanger van de dienst is gebruikt bij belastbare diensten. Indien de controle echter ook ziet op de verplichting van de dienstverrichter om een factuur uit te

reiken en de belasting te vermelden, moet ook worden vastgesteld of de dienst daadwerkelijk door de op de factuur vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer is verricht.

- 29 Derhalve acht de verwijzende rechter het noodzakelijk de vraag te beantwoorden, of het recht op aftrek volgens artikel 178, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn vereist dat de dienst daadwerkelijk is verricht door de op de factuur vermelde verrichter of ook kan zijn verricht door een onderaannemer die hiertoe opdracht heeft gekregen. De verwijzende rechter moet de nationale bepaling, artikel 71, lid 1, punt 1, ZDDS, toepassen in overeenstemming met het antwoord op deze vragen.
- 30 De betwiste verrichtingen zijn transacties waarvoor de bepalingen inzake de aannemingsovereenkomst van artikel 258 ff, ZZD gelden. Op grond van het wederkerige karakter en de bezwarende titel van deze overeenkomst ontstaat het recht op betaling van het loon op het tijdstip waarop het werk zonder bezwaar is aanvaard, overeenkomstig artikel 266 ZZD. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de aanvaarding van het voltooide werk de omstandigheid vormt die bepaalt wanneer het belastbare feit plaatsvindt. Op dit punt heeft het Hof in het arrest Lebara Ltd. verklaard dat „de dienst enkel ‚onder bezwarende titel’ [is] verricht [...] en dus slechts belastbaar [is] wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechts[verhouding] bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verleende dienst”.
- 31 Dit oordeel is in tegenspraak met artikel 25, lid 2, ZDDS, volgens hetwelk het belastbare feit plaatsvindt op het tijdstip waarop de dienst is verricht, alsook met artikel 12, lid 1, PPZDDS, volgens hetwelk de dienst als verricht wordt beschouwd op het tijdstip waarop de voorwaarden voor erkenning van de opbrengsten hieruit overeenkomstig de ZSch en de toepasselijke jaarrekeningstandaarden zijn vervuld. Volgens artikel 266, lid 3, ZSch moeten de nationale jaarrekeningstandaarden in overeenstemming zijn met de internationale jaarrekeningstandaarden, die in bijlage zijn opgenomen bij verordening nr. 1725/2003. Hieruit volgt naar het oordeel van de verwijzende rechter, dat de opbrengsten en kosten van de dienstverrichter moeten worden erkend volgens de regels van de IAS 2 „Vorraden”, artikel 5, laatste zin, en artikel 16, alsook van IAS 18 „Opbrengsten”, artikel 20 en 24. Volgens IAS 18 wordt een opbrengst erkend, wanneer de kosten voor de transactie zijn gemaakt en de kosten die tot het moment van de volledige voltooiing kunnen worden verwacht, op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Artikel 4, lid 1, punt 4, ZSch stelt als voorwaarde dat de opbrengsten en de kosten met elkaar vergelijkbaar zijn (symmetrieregel), en de artikelen 13 en 17 ZSch verwijzen naar de regels van de jaarrekeningstandaarden inzake de waardering en presentatie van balansen met betrekking tot de opbrengsten en de kosten.

- 32 Uit toepassing van de genoemde bepalingen van het IAS 1 volgt, dat de dienstverrichters de kosten van het werk en de overige personeelskosten voor het verrichten van de dienst alsook het aandeel ervan in hun totale kosten, hadden moeten presenteren. Wanneer de opdrachtgever geen materiaal voor de vervaardiging van het bestelde product (bijvoorbeeld voor de vervaardiging van catalogi) ter beschikking heeft gesteld, bestaat de dienst uit de vervaardiging van een nieuwe zaak voor rekening van de opdrachtgever, zodat de kosten ook uitgaven voor materiaal omvatten. Gezien de processen-verbaal van ontvangst van de diensten die door partijen zijn ondertekend, is de opbrengst erkend en de voltooiing door de beoordeling van het verrichte werk overeenkomstig IAS 18 vastgesteld.
- 33 Onder deze omstandigheden is het de vraag of het geding zich enkel uitstrekt tot het bewijs dat de verrichter de verplichting tot afgifte van het vervaardigde product aan de ontvanger heeft vervuld en de diensten zonder bezwaar zijn aanvaard, of dat rekening moet worden gehouden met de bewijzen in de boekhouding van de betrokken dienstverrichter of diens onderaannemer inzake de kosten die zijn geboekt voor de verrichte diensten, voor het ingeschakelde van personeel en de activa om de diensten te verrichten, als voorwaarde voor het boekhoudkundige bewijs voor het plaatsvinden van het belastbare feit in de zin van artikel 25, lid 2, ZDDS juncto artikel 12 PPZDDS.
- 34 Volgens de rechtspraak van het Hof „moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren” (arrest Mahagében kft en Péter Dávid, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het begrip „andere relevante documenten” is ruim en omvat naast documenten met betrekking tot de aanvaarding van het overeengekomen werk, ook die met betrekking tot kosten en boekhouding. Het nationale recht bepaalt niet welke documenten de ontvanger van de dienst aan de voor de belastinginning bevoegde organen moet overleggen voor het bewijs van het plaatsvinden van een belastbaar feit in het geval van diensten, ook met betrekking tot de dienstverrichter. In het privaatrecht vormen deze documenten onderhandse akten en tonen overeenkomstig artikel 180 GPK enkel de hierin neergelegde wilsuiting van de persoon aan, maar niet de omstandigheden die het onderwerp van de wilsuiting vormen, dat wil zeggen dat deze documenten niet bewijzen dat een dienst is verricht. Volgens de regel van artikel 37, lid 4, DOPK mogen de voor de belastinginning bevoegde organen niet-bewezen omstandigheden niet als gegeven beschouwen.
- 35 Uit het arrest van 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, punten 50 en 53), volgt dat een nationale regeling is toegestaan, die voorziet in een verplichting om, ingeval het de erkenning van bedrijfskosten betreft, bewijs te leveren dat de transacties daadwerkelijk en oprecht zijn uitgevoerd, aangezien deze verplichting niet verder strekt dan noodzakelijk is ter bereiking van de nagestreefde doelen, namelijk de voorkoming van belastingfraude en van transacties die een puur kunstmatige constructie vormen, zij het dat deze verplichting in overeenstemming moet zijn

met het evenredigheidsbeginsel. De vraag werd evenwel niet behandeld vanuit het oogpunt van de btw-richtlijn.

- 36 In het Unierecht is evenmin bepaald dat harde bewijzen moeten worden overgelegd die zonder gerede twijfel aantonen dat de ontvanger van de dienst eerlijk heeft gehandeld en alle passende voorzorgsmaatregelen heeft getroffen om zich ervan te vergewissen dat hij niet deelneemt aan belastingfraude en recht heeft op aftrek. Uit het beginsel van rechtszekerheid volgt dat verzoekster het recht op aftrek mag uitoefenen, wanneer zij overeenkomstig artikel 71, punt 1, ZDDS respectievelijk artikel 178, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn in bezit is van een factuur met btw. Dit sluit evenwel de rechtspraak van bijvoorbeeld punt 27 van het arrest Lebara Ltd, reeds aangehaald, niet uit, op basis waarvan de objectieve eigenschappen van de belastbare diensten, zoals de bezwarende titel en de samenhang tussen de prestaties over en weer, moeten worden vastgesteld.
- 37 De regel van artikel 12, lid 1, PPZDDS is van toepassing op alle diensten en alle belastingplichtigen die binnenlandse diensten verrichten. Het beginsel van het boekhoudkundige bewijs van zakelijke transacties vereist dat de boekingen zijn gebaseerd op documenten over de vervulling van de wederzijdse contractuele prestaties – processen-verbaal inzake de ontvangst en overname van het vervaardigde product zonder verder bezwaar, balansen inzake arbeidsloon, kosten van gebruikt materiaal en gemaakte stroomkosten, kosten van bedrijfsinventaris en duurzame vaste activa, wanneer deze noodzakelijk zijn voor het verrichten van de diensten en daarbij zijn gebruikt. Artikel 12, lid 1, PPZDDS vereist dan ook volledig bewijs dat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, dat wil zeggen zowel bewijs dat de tegenprestatie daadwerkelijk is verricht bij het uitvoeren van de dienst, als de op deze bewijzen berustende opname van de dienst in de boekhouding.
- 38 De vervulling van de boekhoudkundige vormvereisten hangt samen met de verplichting tot het voeren van een uitvoerige boekhouding overeenkomstig artikel 242 van de btw-richtlijn. In titel VI, „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, artikel 63 e.v., wordt niet uitdrukkelijk verwezen naar de boekhoudregels voor de erkenning van kosten die worden opgenomen op het tijdstip waarop de dienst is verricht en het belastbare feit plaatsvindt. De btw-richtlijn bevat de vereisten die worden gesteld aan het bijhouden van nauwkeurig bepaalde registers en aan de btw-aangifte, waarvan in het hoofdgeding vaststaat dat zij alle door verzoekster en door de in de betwiste facturen genoemde dienstverrichters zijn nageleefd. Anderzijds vormen de internationale jaarrekeningstandaarden, waarin de regels voor het voeren van de boekhouding zijn neergelegd, een bestanddeel van het Unierecht, voor zover artikel 242 van de btw-richtlijn niet naar de regels van de lidstaten verwijst.
- 39 Uit artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn komt naar voren dat het oogmerk en het resultaat van de zelfstandige economische activiteit van de belastingplichtige niet van betekenis zijn voor de btw-heffing. Tegelijkertijd volgt uit artikel 2, lid 1,

sub a, en c, van deze richtlijn dat geen btw wordt geheven over diensten die niet onder bezwarende titel worden verricht. De dienstverrichters in het hoofdgeding hebben de betwiste facturen opgenomen in hun verkoopboeken en belastingaangiften, het basisbedrag ervan en de belasting zijn door verzoekster betaald, dat wil zeggen dat de opbrengsten zijn gemeld aan de voor belastinginning bevoegde organen en bij de dienstverrichters in de heffing van de vennootschapsbelasting konden worden betrokken. De regel van artikel 12, lid 1, PPZDDS inzake het boekhoudkundige bewijs van het plaatsvinden van het belastbare feit, dat berust op de vervulling van de tegenprestatie en daarom op een dienst die daadwerkelijk onder bezwarende titel is verricht, sluit iedere twijfel met betrekking tot een dienst die niet onder bezwarende titel is verricht dan wel een fictieve dienst, uit.

- 40 De regel van artikel 12, lid 1, PPZDDS komt overeen met artikel 242 van de btw-richtlijn inzake het voeren van een boekhouding die voldoende gegevens bevat, voor zover de laatstgenoemde regeling als voorwaarde stelt dat een boekhouding wordt gevoerd die volledig in overeenstemming is met de standaarden en beginselen voor de jaarrekening. Ook is echter de conclusie mogelijk dat enkel de boekhouding is bedoeld die de opgestelde facturen en de ingediende lijsten en belastingaangiften omvat die uitdrukkelijk in de btw-richtlijn zijn bepaald. Tegelijkertijd verbiedt artikel 273, lid 2, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk enkel dat andere verplichtingen worden opgelegd met betrekking tot de facturering, maar niet met betrekking tot de boekhouding en het boekhoudkundige bewijs van het plaatsvinden van het belastbare feit.
- 41 De precieze omvang van de boekhouding die door de betrokkene moet worden gevoerd, blijkt evenmin uit punt 63 van het arrest Mahagében kft en Petér Dávid, aangezien daar niet enkel wordt gesproken van belastingaangiften en boekhouding, maar ook van „andere relevante documenten”, waartoe bijvoorbeeld ook met de facturen ingevolge artikel 219 van de btw-richtlijn verband houdende documenten kunnen vallen. Ongetwijfeld moeten de vereisten van artikel 242 van de btw-richtlijn inzake het voeren van de boekhouding het mogelijk maken bewijs te leveren van het plaatsvinden van het belastbare feit en een bijdrage leveren aan de strijd tegen belastingfraude, dat wil zeggen dat zij moeten worden uitgelegd in samenhang met artikel 63 en artikel 273 van deze richtlijn. De verwijzende rechter moet beoordelen of artikel 12 PPZDDS in overeenstemming is met artikel 242 van de btw-richtlijn, om te kunnen beslissen of het recht op aftrek bij gebreke van het plaatsvinden van het belastbare feit, moet worden geweigerd.
- 42 Indien voor de controle van de uitoefening van het recht op aftrek alleen rekening moet worden gehouden met de uitdrukkelijk in de btw-richtlijn bepaalde boekhoudkundige documenten, namelijk facturen, belastingaangiften en lijsten, behoren de facturen voor diensten gegevens te bevatten over de daadwerkelijke verrichting van de diensten, overeenkomstig het vereiste van artikel 226, lid 1, punt 6, van de btw-richtlijn, dat de facturen vermeldingen moeten bevatten over de „omvang en de aard van de verrichte diensten” die objectief kunnen worden

gecontroleerd. Zonder mogelijkheid de concrete omstandigheden van het verrichten van de diensten te controleren, is de controle van de uitoefening van het recht op aftrek puur formeel en beperkt tot de regelmatige opstelling van de factuur en de vermelding ervan in de bijbehorende lijst en de belastingaangifte.