



Datum van inontvangstneming : 08/10/2015

Zaak C-446/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

18 augustus 2015

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 augustus 2015

Verzoekende partij:

Signum Alfa Sped Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

In de belastingzaak tussen **Signum Alfa Sped Kft.**, [omissis] Izsák (Hongarije) [omissis], verzoekster, en de **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság** (nationale belasting- en douanedienst, hoofddirectoraat grote belastingbetalers), [omissis] Boedapest [omissis], verweerder, geeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank Boedapest) de volgende

Beslissing

De behandeling van de zaak wordt geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende de aftrek van btw aldus worden uitgelegd dat de belastingautoriteit op algemene wijze kan verlangen dat de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, wil hij voorkomen dat de belastingautoriteit de economische verrichting als fictief aanmerkt, nagaat of de opsteller van de factuur voor de diensten waarvoor hij zijn recht op aftrek wil uitoefenen, zowel op het ogenblik waarop de diensten worden verricht als ten tijde van de controle,

beschikt over de personele en materiële middelen die nodig zijn om die diensten te verrichten, en of de opsteller van de factuur heeft voldaan aan zijn verplichtingen ter zake van aangifte en betaling van btw, of dat de belastingautoriteit kan eisen dat die belastingplichtige, behalve over de factuur, beschikt over andere documenten in verband met de economische verrichting die vrij zijn van vormgebreken? Kan van de opsteller van de factuur worden geëist dat hij zijn economische activiteit volledig volgens de regels verricht, niet alleen ten tijde van de transactie waarop het recht op btw-aftrek is gebaseerd, maar ook ten tijde van de belastingcontrole?

- 2) Ingeval de belastingautoriteit op basis van de in de eerste vraag beschreven omstandigheden vaststelt dat de economische verrichting weliswaar heeft plaatsgevonden, maar dat de factuur, inhoudelijk gesproken, onbetrouwbaar is omdat die verrichting niet heeft plaatsgevonden tussen de op de factuur vermelde partijen, dient de belastingautoriteit, op wie volgens de algemene regel de bewijslast rust, dan ook te achterhalen welke partijen de transactie dan wél hebben verricht en wie de factuur heeft opgesteld, of kan zij het recht op aftrek dat de belastingplichtige wenst uit te oefenen, weigeren zonder een afdoend bewijs te leveren voor die feiten, en zonder gegevens of omstandigheden aan te voeren betreffende de naam van de derde of de door hem vervulde rol, en dus louter op basis van haar eigen verklaringen dienaangaande?
- 3) Moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende de aftrek van btw aldus worden uitgelegd dat de belastingautoriteit, ook al betwist zij niet dat de op de factuur vermelde economische verrichting daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en ook al voldoet de factuur aan de wettelijke vormvereisten, de belastingplichtige het recht op btw-aftrek kan weigeren zonder na te gaan of die met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld – alsof de weigering van aftrek was gebaseerd op risicoaansprakelijkheid – op grond dat de economische verrichting niet heeft plaatsgevonden tussen de op de factuur vermelde partijen en de factuur inhoudelijk gesproken dus niet betrouwbaar is, zodat de vraag of de belastingplichtige met de nodige zorgvuldigheid heeft gehandeld, per definitie niet moet worden onderzocht, of moet de belastingautoriteit die de belastingplichtige verbiedt zijn recht op aftrek uit te oefenen, in dergelijke omstandigheden bewijzen dat laatstgenoemde wist dat de onderneming waarmee hij een contractuele relatie had, onregelmatigheden beging – in voorkomend geval met het oog op belastingontduiking –, of dat die belastingplichtige zelf bij die onregelmatigheden betrokken was?
- 4) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, is een uitlegging van de rechtsregels volgens welke slechts kan worden onderzocht of de ontvanger van de factuur met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld als kan worden aangetoond dat de verrichting tussen partijen heeft plaatsgevonden, en wel op de in de factuur beschreven wijze, en dat er alleen

sprake is van een ander soort onregelmatigheden, zoals vormgebreken, dan verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende de aftrek van btw en met de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en evenredigheid, in het bijzonder gelet op het feit dat het nationale belastingrecht bepalingen bevat die zien op facturen met vormgebreken en facturen die zijn opgesteld zonder dat er een economische verrichting aan ten grondslag ligt?

[*omissis*] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Gronden

De verzoekende onderneming, die is opgericht op 17 oktober 2006, is hoofdzakelijk actief in het vervoer van vracht over de weg en, sinds 19 mei 2008, het vervoer van goederen over de weg.

Op 2 januari 2007 hebben verzoekster en de onderneming Solidity Trade Kft. een vervoersovereenkomst gesloten voor het verrichten van vervoersdiensten op een door de verlader te bepalen plaats en tijdstip. Deze overeenkomst moest in 2007 worden uitgevoerd. In haar belastingaangifte heeft verzoekster de btw-bedragen afgetrokken van 19 facturen die Solidity Trade Kft. tussen 28 februari en 31 december 2007 op grond van die overeenkomst heeft uitgereikt. Sommige van die facturen hadden betrekking op toeslagstoffen, andere op vulmiddelen; alle overige betroffen de vervoerskosten.

Op 27 juli 2007 is een vervoersovereenkomst gesloten tussen verzoekster en de onderneming Wimpex-hu Kft. op basis waarvan verzoekster de btw heeft afgetrokken die Wimpex-hu Kft. in rekening had gebracht op de factuur van 31 augustus 2007, in verband met het vervoer van afval.

Verzoekster staaft haar recht op aftrek met de facturen, de vervoersovereenkomsten en de met de facturen overeenstemmende bewijzen van uitvoering van opdracht.

Bij besluit [*omissis*] van 9 juni 2011 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek Adóigazgatósága (directoraat grote belastingzaken, ressorterend onder de nationale belasting- en douanedienst) verzoekster op basis van het proces-verbaal van inspectie een wijzigingsaanslag in de btw voor een bedrag van 54 912 000 HUF opgelegd, vermeerderd met een belastingboete en vertragingsrente.

Verzoekster heeft bezwaar aangetekend tegen dat besluit van de belastingautoriteit en heeft verzocht dat zou worden erkend dat zij recht op aftrek had.

Bij besluit [*omissis*] van 30 september 2011 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (hierna: „verweerder”) het besluit van de belastingautoriteit van eerste aanleg bevestigd.

Verweerder heeft met betrekking tot Solidity Trade Kft. vastgesteld dat haar geregistreerd vertegenwoordiger ten tijde van de inspectie een Kameroens staatsburger was tegen wie, sinds zijn registratie, een verbod van toegang tot en verblijf in Hongarije was uitgevaardigd. De onderneming bevond zich niet op het adres van haar huidige zetel, en haar vorige zetel was een gezinswoning die ongeschikt bleek te zijn voor het verrichten van economische activiteiten. Aangaande de drie filialen van Solidity Trade Kft. heeft verweerder geconstateerd dat de onderneming sinds 2009 geen economische activiteiten via hen had verricht. Volgens de informatie van de bevoegde plaatselijke autoriteiten had de onderneming nooit een exploitatie- of vestigingsvergunning aangevraagd en was zij ook niet ingeschreven. Bedragen die door contractpartners van die onderneming via de bank werden overgemaakt, werden op de dag van de overschrijving zelf in contanten opgenomen; de Kameroense vertegenwoordiger bemoeide zich niet met de transacties. De bankrekeningen bevatten geen spoor van exploitatiekosten en evenmin gegevens over de identiteit van de onderaannemers waarmee de onderneming werkte voor het verrichten van de in rekening gebrachte diensten.

Volgens de verklaringen van Sándor Berki, de geregistreerde vertegenwoordiger van de onderneming ten tijde van de uitvoering van de overeenkomst, hield de contractuele relatie tussen Solidity Trade Kft. en verzoekster verband met wegebouwwerkzaamheden, in het kader waarvan zij als onderaannemer materiaal had vervoerd. De onderneming deed het werk niet zelf. Zij had geen werknemers in dienst en beschikte evenmin over geschikte transportmiddelen. Het vervoer werd verricht met gehuurde vrachtwagens. De grondstoffen werden opgeslagen in haar drie vestigingen. S. Berki herinnerde zich, na zoveel tijd, niet wie de leveranciers of de klanten waren. De boekhouder van de onderneming deed de belastingaangiften; de voorbereiding van de facturatie was geïnformatiseerd; de facturen werden ingevuld, afgestempeld en ondertekend door de bedrijfsleider.

Op de facturen waren ten onrechte correcties aangebracht en op de bij de facturen gevoegde bewijzen van uitvoering van opdracht stond noch het stempel van de onderneming noch de naam en handtekening van de persoon die namens de onderneming had gehandeld, net zo min als de transportroute en de hoeveelheid vervoerde goederen. De onderneming stond in de vrachtbrief niet vermeld als vervoerder; bovendien had de onderneming in de onderzochte periode geen vergunning voor het vervoeren van goederen over de weg.

Wat de door Wimpex-hu Kft. uitgereikte factuur betreft, heeft verweerder uiteengezet dat dankzij de multilaterale controle [*omissis*] waaraan deze onderneming werd onderworpen, is kunnen worden vastgesteld dat zij sinds de wijziging, op 23 januari 2007, van haar firmanaam in Wimpex-hu Kft. een brievenbusvennootschap was. Sinds die datum had de onderneming niet langer een reële statutaire zetel in Hongarije, aangezien de onderneming was ingeschreven op een adres waarvan bekend was dat het werd gebruikt als zetel van ondernemingen, zonder dat de onderneming zich er bevond. Ook het nadien in het

handelsregister geregistreerde adres was fictief, aangezien zich op die plaats een gezinswoning bevond, waarvan de bewoners de onderneming of de vertegenwoordiger daarvan niet kenden. De onderneming was evenmin geregistreerd voor de bedrijfsbelasting. Zij deed btw-aangiften tot het tweede trimester van 2007, maar droeg geen btw af. De onderneming had geen eigen kantoren, een werkende fax of telefoonlijn, noch dossiers. Ten tijde van het verrichten van de dienst telde zij één werknemer, namelijk de bedrijfsleider. In de onderzochte periode beschikte zij over een vrachtwagen die weliswaar geschikt was voor vrachtvervoer qua grootte, maar niet qua uitrusting, aangezien het een koelwagen was. De onderneming stond op geen enkele vrachtbrief vermeld als vervoerder en de vervoersovereenkomst die partijen hadden gesloten was niet namens de onderneming ondertekend.

De belastingautoriteit heeft erkend dat de op de facturen vermelde verrichtingen wel degelijk hadden plaatsgevonden. Met betrekking tot de twee ondernemingen die de facturen hebben uitgereikt, heeft zij echter gesteld dat deze documenten, gelet op de geschetste omstandigheden, in werkelijkheid niet waren uitgereikt door de belastingplichtige die daarop als opsteller stond vermeld, zodat de verrichtingen niet hadden plaatsgevonden tussen verzoekster en de partijen die op de factuur werden aangeduid als de opstellers ervan, en dus fictief waren. Aangezien de verrichte transacties niet overeenstemden met de gegevens op de facturen, was het per definitie uitgesloten dat met de vereiste zorgvuldigheid was gehandeld. Er kan immers geen sprake zijn van redelijke omzichtigheid wanneer de facturen niet voldoen aan de wettelijke vereisten, wanneer er geen of onvolledige bewijzen van uitvoering van opdracht zijn opgesteld of als op de overeenkomsten de handtekening en het stempel van de medecontractant ontbreken. Volgens de belastingautoriteit kon verzoekster niet met de nodige zorgvuldigheid hebben gehandeld aangezien zij, gelet op het voorgaande, wist dat de verrichtingen niet tussen haar en de twee dienstverlenende ondernemingen in kwestie hadden plaatsgevonden. Bijgevolg heeft de belastingautoriteit overeenkomstig § 167, lid 3, van wet C van 2000 op de boekhouding (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; hierna: „boekhoudwet”) en de §§ 32, lid 1, onder a), 35, lid 1, en 44, lid 5, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény; hierna: „btw-wet”) verzoekster recht van aftrek geweigerd.

Verzoekster heeft dat besluit aangevochten bij de bestuursrechter met het betoog dat de verrichtingen die waren vermeld op de betrokken facturen concreet hadden plaatsgevonden en dat zij haar recht op aftrek dus mocht uitoefenen. Bij het sluiten van de overeenkomsten had zij naar eigen zeggen met de vereiste zorgvuldigheid gehandeld en zij had alles wat enigszins kon worden gecheckt, ook concreet gecheckt. Zo had zij bij het Handelsregister nagevraagd of de opstellers van de facturen bestaande en geregistreerde belastingplichtigen waren en of zij een geldig fiscaal identificatienummer hadden. Bovendien had zij onderhandeld en, vervolgens, een overeenkomst gesloten met de geregistreerde bedrijfsleider van die ondernemingen. Op die manier had zij voldaan aan haar verplichting blijk

te geven van de vereiste zorgvuldigheid; wettelijk gezien had zij geen toegang tot andere gegevens, die onder het belastinggeheim vielen. Zij was niet bekend – en kon dat ook niet zijn – met, of had geen invloed – en kon die ook niet hebben – op de feiten die verweerder heeft vastgesteld en uiteengezet in het kader van het geding. In die context heeft verzoekster zich beroepen op [een] arrest [*omissis*] van de Legfelsőbb Bíróság (Hooggerechtshof van Hongarije, thans bekend als de „Kúria”) en punt II.4 van circulaire 7003/2003 van het ministerie van Financiën (7003/2003. PM irányelv), die niet juridisch bindend is. Voorts heeft zij aangevoerd dat het besluit van de belastingautoriteit in strijd is met het geldende materiële recht, concreet § 44, lid 5, van de btw-wet, en met de rechtspraak van het Hof.

Verzoekster heeft tevens gesteld dat verweerder, hoewel hij overeenkomstig § 97, leden 4 en 6, van wet XCII van 2003 betreffende het fiscaal procesrecht (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) de feiten moet onderzoeken, geen rekening had gehouden met de feiten en omstandigheden die in het voordeel van verzoekster pleitten en die aantoonen dat de transacties daadwerkelijk waren verricht. Omgekeerd had verweerder bepaalde feiten ten nadele van verzoekster beoordeeld, hoewel een groot deel daarvan niet in causaal verband stond met de verrichtingen op de facturen en daar, gelet op hun aard, ook in geen dergelijk verband mee kon staan. Aangezien deze feiten niet alle facturen betroffen, kon daarmee evenmin het bewijs worden geleverd dat die verrichtingen niet hadden plaatsgevonden. Overigens had verweerder niet betwist dat de verrichtingen hadden plaatsgevonden, maar enkel vastgesteld dat zij niet hadden plaatsgevonden tussen verzoekster en de opstellers van de facturen, zonder dat uit zijn besluit viel af te leiden tussen wie de overeenkomsten dan wél waren gesloten of waarom voor fictieve verrichtingen tóch een vergoeding was betaald. In het besluit werd evenmin verduidelijkt op welke feiten de belastingautoriteit zich baseerde voor haar standpunt dat verzoekster moest weten dat de deelnemers aan de keten van leveringen er een frauduleus gedrag op na hielden. In de gerechtelijke procedure had verzoekster de argumenten van verweerder een voor een beantwoord onder verwijzing naar de relevante rechtsregels en aan de hand van schriftelijk bewijs en getuigenissen waaruit bleek dat die feiten onjuist waren en geen verband hielden met de verrichtingen.

Verweerder heeft erkend dat de verrichtingen op de facturen hadden plaatsgevonden en heeft niet betwist dat de door verzoekster overgelegde facturen voldeden aan de vormvoorschriften. Hij heeft verzoekster het recht op aftrek geweigerd omdat de opstellers van de facturen niet beschikten over de materiële en personele middelen die nodig waren om de diensten te verrichten en op grond van de onregelmatigheden die bij de opstellers van de facturen waren vastgesteld. Hij was tot de slotsom gekomen dat de verrichtingen op de facturen niet tussen verzoekster en haar medecontractanten hadden plaatsgevonden en dat de facturen dus niet geloofwaardig waren. Aangezien die feiten de volledige onderzochte periode betroffen, was er geen reden om ze afzonderlijk, per periode of per

factuur, te beoordelen. Verweerder heeft uiteengezet dat hij, wanneer hij vaststelt dat tussen de partijen die op de facturen zijn vermeld, geen verrichtingen hebben plaatsgevonden, niet gehouden is uit te zoeken wie de betrokken transacties dan wél heeft verricht, aangezien, zoals aangegeven, de facturen inhoudelijk gesproken hun geloofwaardigheid hebben verloren en dus niet de basis voor een recht op aftrek kunnen vormen. Verweerder heeft voorts gesteld dat hij, aangezien de inhoud van de facturen fictief was, niet diende te onderzoeken of verzoekster blijk had gegeven van de nodige zorgvuldigheid; dat onderzoek was per definitie uitgesloten.

Verweerder heeft [een] arrest [*omissis*] van de Kúria [*omissis*] overgelegd en heeft erop gewezen dat volgens de rechtspraak van bedoelde rechter de factuur, uit het oogpunt van haar inhoud, reeds fictief kan worden verklaard wanneer de typische aanwijzingen voor rechtmatig functioneren ontbreken. Derhalve moesten de bewijzen die hij had verzameld en de conclusies die hij daaraan had verbonden niet afzonderlijk, maar integendeel in hun geheel worden beoordeeld, en moest worden nagegaan of een onderneming die facturen had uitgereikt, maar waarvan de activiteiten en werking ter discussie werden gesteld op grond van de door verweerder aangevoerde feiten, een reële economische activiteit kon verrichten en of zij, concreet, de handelingen als vermeld op de facturen kon verrichten.

Bij vonnis [*omissis*] heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság het besluit [*omissis*] van verweerder nietig verklaard, en ook dat van de belastingautoriteit van eerste aanleg, die hij heeft gelast een nieuwe administratieve procedure te starten.

In haar vonnis heeft deze rechterlijke instantie overwogen dat het recht op aftrek overeenkomstig de §§ 32, lid 1, onder a), 35, lid 1, onder a), en 44, lid 5, van de btw-wet, alsook volgens de boekhoudwet slechts kan worden uitgeoefend als zowel aan de formele voorwaarden als aan de materiële voorwaarden is voldaan. De btw-wet legt de belastingplichtige geen concrete verplichtingen op, maar bepaalt in § 44, lid 5, enkel dat de opsteller van de (vereenvoudigde) factuur verantwoordelijk is voor de authenticiteit van de daarop vermelde gegevens. Aan de fiscale rechten van de op het bewijsstuk als afnemer vermelde belastingplichtige mag geen afbreuk worden gedaan indien deze ten aanzien van het belastbare feit, rekening houdend met de omstandigheden waarin de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld. Volgens deze rechter moet deze bepaling aldus worden uitgelegd dat de afnemer zijn recht op aftrek óók kan uitoefenen als de factuur, naar haar inhoud, niet geloofwaardig is, mits hij met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof en § 97, leden 4 en 6, van het wetboek fiscaal procesrecht dient de belastingautoriteit aan te tonen dat de factuur inhoudelijk gesproken onbetrouwbaar is, dat wil zeggen fictief is, en als dat bewijs is geleverd moet worden onderzocht of de belastingplichtige die op de factuur als afnemer staat vermeld, blijk heeft gegeven van de nodige zorgvuldigheid. De bewijslast rust alleen dán op de belastingplichtige, of kan

enkel dán naar hem worden verschoven als de belastingautoriteit het recht op aftrek op grond van objectieve omstandigheden van de transactie in twijfel trekt, aangezien het dan aan de belastingplichtige staat om aan te tonen dat hetgeen is vermeld in de belastingaangifte – dat wil zeggen de rechtsgrondslag voor hetgeen ter discussie wordt gesteld –, juist is.

Toen de belastingautoriteit haar besluit vaststelde, beschikte zij over de vervoersovereenkomsten, de uitgereikte facturen en de daarmee samenhangende bewijzen van uitvoering van opdracht; voorts staat het vast dat voor de verrichtingen via de bank vergoedingen zijn betaald. Afgezien van deze bij verzoekster verkregen bewijzen, heeft verweerder met betrekking tot verzoekster geen enkel bewijs geleverd; hij heeft zijn besluit hoofdzakelijk gebaseerd op feiten die hij in verband met de opstellers van de facturen heeft vastgesteld.

Op basis van een afzonderlijk onderzoek van de vastgestelde feiten en rekening houdend met de voor die feiten relevante wettelijke bepalingen en het door verzoekster overgelegde schriftelijke bewijs, is deze rechter tot de conclusie gekomen dat de omstandigheden waarop verweerder zich beroept, niet volstaan om vraagtekens te zetten bij het verloop van de verrichtingen tussen partijen, dat wordt gestaafd met genummerde bewijsstukken.

Volgens deze rechter kunnen de transacties niet ter discussie worden gesteld met het argument dat de opstellers van de facturen onregelmatigheden hebben begaan, als die onregelmatigheden geen rechtstreeks verband houden met de verrichting van die transacties, daar verzoekster geen invloed had of kon uitoefenen op de werking van de ondernemingen die de facturen hebben uitgereikt. Bijgevolg kan een eventuele onrechtmatige gedraging van de opstellers van de facturen die niet rechtstreeks verband houdt met de verrichtingen, niet worden aangemerkt als een objectief feit in de zin van de rechtspraak van het Hof. Aangezien de door verweerder aangevoerde feiten niet in causaal verband staan met de transacties, zijn zij in het kader van deze transacties niet relevant.

Voorts heeft deze rechter vastgesteld dat verweerder onrechtmatig heeft gehandeld door verzoekster recht op aftrek te weigeren voor al haar facturen, zonder deze alle afzonderlijk te hebben onderzocht en voor elke factuur afzonderlijk de onbetrouwbaarheid ervan te hebben vastgesteld. Het feit dat mogelijk blijkt dat een of meer facturen onbetrouwbaar zijn, kan er immers niet toe leiden dat verzoekster het recht op btw-aftrek wordt geweigerd voor alle facturen.

Diezelfde rechter heeft verweerders argument afgewezen dat hij, wanneer hij vaststelt dat de verrichtingen fictief zijn, niet gehouden is na te gaan wie de transacties dan wél heeft verricht, daar die vaststelling betekent dat de dienst niet is verricht door de onderneming die het desbetreffende contract heeft ondertekend, de factuur heeft uitgereikt en een vergoeding voor de dienst heeft ontvangen, maar door een andere onderneming die geen factuur voor de verrichte dienst heeft

opgesteld en over het bestaan en de rol waarvan tijdens de administratieve procedure niets kon worden achterhaald.

Hoewel verweerder niet heeft onderzocht of verzoekster met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld, op grond dat het een fictieve verrichting betrof, heeft verzoekster in haar verzoekschrift sterk benadrukt dat zij in het kader van de transacties de nodige zorgvuldigheid aan de dag heeft gelegd. Daarom heeft deze rechter ook deze kwestie onderzocht. Hij is daarbij tot de slotsom gekomen dat de belastingautoriteit verzoekster het recht op aftrek slechts kon weigeren, als zij op basis van objectieve feiten kon aantonen dat verzoekster kennis had van de door de opstellers van de facturen begane onregelmatigheden of daar zelf aan deelnam. Verweerder heeft echter geen dergelijke feiten aangevoerd en dergelijke feiten kunnen ook niet worden afgeleid uit een redelijke beoordeling van de afzonderlijke of gezamenlijke stukken en andere bewijzen die hem zijn overgelegd. Voorts moet erop worden gewezen dat verweerder in zijn besluit niet eens heeft vermeld aan welke, met het oog op belastingontduiking verrichte transactie verzoekster heeft deelgenomen, ermee rekening houdend dat verzoekster die betrokken dienst tegen vergoeding heeft afgenomen en dat het feit dat de opsteller van de factuur zijn verplichting tot betaling van btw niet nakomt, volgens vaste rechtspraak als zodanig geen voldoende grond oplevert om het recht op btw-aftrek te weigeren.

Gelet op het voorgaande, heeft deze rechterlijke instantie verklaard dat verweerder had vastgesteld dat geen geloof kon worden gehecht aan de bewijsstukken, maar dat hij daarvoor geen objectief bewijs had aangebracht, en dat hij zijn beoordeling grotendeels had gebaseerd op vermoedens en op een onredelijke beoordeling van het bewijsmateriaal. Daardoor is verweerder, die is tekortgeschoten in zijn plicht om de feiten te onderzoeken, ten onrechte tot de conclusie gekomen dat de verrichtingen niet hadden plaatsgevonden tussen partijen, en dat de facturen die verzoekster had ontvangen, aangezien zij vals waren, geen grond vormden voor haar recht op aftrek.

Verweerder heeft cassatieberoep ingesteld tegen de uitspraak van deze rechter, die hij in al haar onderdelen betwistte.

Bij beschikking [*omissis*] van 26 juni 2014 heeft de Kúria de beslissing van de rechter van eerste aanleg vernietigd, de zaak naar hem terugverwezen en hem gelast de procedure over te doen en een nieuwe beslissing te wijzen.

In haar beschikking heeft de Kúria erop gewezen dat volgens vaste en uniforme rechtspraak op communautair en nationaal niveau een factuur inhoudelijk als ongeloofwaardig moet worden beschouwd, ten eerste, wanneer er geen concreet verrichte transactie aan ten grondslag ligt en, ten tweede, wanneer er wél een transactie tegenover staat die volledig is verricht, maar die transactie niet heeft plaatsgevonden tussen de partijen die op de factuur staan vermeld, dat wil zeggen, wanneer degene die de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht, niet

de persoon is die in de factuur als leverancier of dienstverrichter wordt genoemd. Volgens de Kúria is de rechter van eerste aanleg er in het onderhavige geval ten onrechte van uitgegaan dat een inhoudelijk onbetrouwbare factuur tóch recht kan geven op aftrek mits de ontvanger ervan met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld en heeft hij om die reden niet onderzocht of uit de beschikbare informatie de conclusie kon worden getrokken dat de facturen inhoudelijk gesproken ongeloofwaardig waren, maar heeft hij geoordeeld dat verweerder, in het licht van de vaste rechtspraak dienaangaande, onrechtmatig had gehandeld, voor zover hij van verzoekster had geëist in het kader van de vereiste zorgvuldigheid bepaalde aspecten te verifiëren of, voor zover hij het feit dat zij die aspecten niet had geverifieerd, bij zijn besluit in haar nadeel had laten spelen. De essentiële vraag in het onderhavige geval is of de 20 door de twee ondernemingen in kwestie opgestelde facturen inhoudelijk gesproken authentiek zijn.

De Kúria heeft overwogen dat de rechter van eerste aanleg in de nieuwe procedure, na beoordeling van al het bewijsmateriaal, een uitspraak moet doen over de basisvraag of op grond van de gegevens in zijn bezit kan worden vastgesteld dat de facturen inhoudelijk gesproken onbetrouwbaar zijn. Als blijkt dat de verrichtingen niet hebben plaatsgevonden tussen partijen, is er geen reden om te onderzoeken of verzoekster de vereiste zorgvuldigheid aan de dag heeft gelegd. Blijkt daarentegen – al was het maar gedeeltelijk – dat de op bepaalde facturen vermelde verrichtingen wél hebben plaatsgevonden tussen partijen, en dat er slechts sprake is van een ander soort onregelmatigheden, bijvoorbeeld vormfouten, dan moet worden nagegaan of verzoekster met de nodige zorgvuldigheid te werk is gegaan. Ook rijst de vraag of alle 20 facturen moeten worden getoetst aan dezelfde criteria, dan wel of op grond van bepaalde omstandigheden een onderscheid tussen die facturen moet worden gemaakt. De Kúria heeft voorts verklaard dat het, indien de transacties niet door de opstellers van de facturen zijn verricht, niet de taak van de belastingautoriteit is te achterhalen wie dat dan wél heeft gedaan, aangezien de identiteit van degene die de overeenkomst uiteindelijk heeft uitgevoerd, in geen geval gevolgen heeft voor verzoeksters recht op aftrek.

In de nieuwe procedure heeft de verwijzende rechter de feiten onderzocht, zoals gevraagd door de Kúria. Hij heeft in dat kader onderzocht welke facturen zijn opgesteld in de omstandigheden die verweerder in zijn besluit heeft uiteengezet.

Aangezien de belastingautoriteit en de rechterlijke instanties de bepalingen van richtlijn 2006/112 die betrekking hebben op btw-aftrek op essentiële punten verschillend interpreteren, ofschoon zowel de belastingautoriteit als de aangezochte rechters hun beslissingen, rekening houdend met voornoemde richtlijn, hebben gebaseerd op de communautaire rechtspraak, in het bijzonder het arrest Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, dient volgens de verwijzende rechter de behandeling van de zaak te worden geschorst en dient het Hof te worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de in het dispositief geformuleerde vragen.

De verwijzende rechter vraagt zich af of de uitlegging van de belastingautoriteit – die concordeert met de rechtspraak van de Kúria – niet in strijd is met het doel van het in artikel 168 van richtlijn 2006/112 vastgelegde recht op aftrek, dat integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en dat overeenkomstig de algemene regel niet kan worden beperkt. Dat doel bestaat erin, de belastingplichtige volledig te bevrijden van de last die op hem drukt ten gevolge van de btw die hij in het kader van zijn economische activiteit – welke activiteit dat ook is – heeft betaald, en de fiscale neutraliteit te waarborgen, los van het doel en de resultaten van die activiteit. Bovendien rijst de vraag of die uitlegging in overeenstemming is met de voorwaarden voor aftrek als bepaald in artikel 178, onder a)[, van richtlijn 2006/112].

Na dat arrest in de gevoegde zaken Mahagében en Dávid heeft zich namelijk een praktijk op het gebied van uitlegging en toepassing van het btw-recht ontwikkeld – die ook is gevolgd in het in casu aan de orde zijnde besluit en in de beschikking van de Kúria – waarbij de belastingautoriteit zich tot staving van de fictieve aard van transacties of, het feit dat de factuur inhoudelijk gesproken onbetrouwbaar is, beroept op omstandigheden die het Hof niet heeft erkend als objectieve omstandigheden die rechtens genoegzaam aantonen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat er onregelmatigheden werden begaan. Zo eist de belastingautoriteit na het arrest Mahagében op algemene wijze – niet in het kader van het onderzoek naar de vereiste zorgvuldigheid, maar bij het onderzoek naar de fictieve aard van de verrichtingen – dat de belastingplichtige die beschikt over een factuur en die zijn recht op aftrek wil uitoefenen, een aantal aspecten verifieert waarvan de controle – volgens de overwegingen van het Hof in de punten 61 tot en met 66 van het arrest Mahagében en Dávid met betrekking tot het onderzoek naar de kwestie van de vereiste zorgvuldigheid – niet op algemene wijze kan worden opgelegd aan de belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen aangezien de belastingdienst daarmee zijn eigen controletaken zou doorschuiven naar de belastingplichtigen. Als de belastingautoriteit op basis van dergelijke omstandigheden – die niet kunnen worden beschouwd als objectieve omstandigheden – vaststelt dat de verrichtingen niet hebben plaatsgevonden tussen de partijen die zijn vermeld op de factuur, gaat zij niet over tot het onderzoek van de vraag of de verzoeker blijk heeft gegeven van de nodige zorgvuldigheid, op grond dat wanneer de verrichtingen een fictief karakter hebben doordat de factuur in inhoudelijk opzicht ongeloofwaardig is, er geen reden is om dat onderzoek te voeren, dat dan per definitie is uitgesloten. Het gevolg van deze praktijk is dat enkel wordt nagegaan of de verzoeker zich met de vereiste zorgvuldigheid heeft gedragen, wanneer de factuur vormgebreken vertoont, hoewel het belastingrecht voorschriften met betrekking tot dit soort facturen bevat.

Volgens de verwijzende rechter beoogt de belastingautoriteit haar betoog dat de verrichtingen fictief zijn, niet te staven met objectieve feiten die in een rechtstreeks causaal verband staan met die verrichtingen, maar met omstandigheden die algemeen kenmerkend zijn voor de werking van de opstellers

van de facturen, waarbij zij onderzoekt of deze laatste, gelet op die omstandigheden, een reële economische activiteit kunnen verrichten en of zij de op de facturen vermelde transacties konden verrichten. Bovendien maakt de belastingautoriteit een onderscheid tussen de facturen waarvan zij de inhoud op basis van dat onderzoek als onbetrouwbaar beschouwt en de facturen met vormgebreken; in het kader van de eerste categorie facturen gaat zij niet na of de verzoeker blijk heeft gegeven van de nodige zorgvuldigheid. Op die manier wentelt de belastingautoriteit niet alleen haar eigen controletaken af op de belastingplichtigen, wat in strijd is met de voornoemde bepalingen en de aangehaalde rechtspraak van het Hof, maar past zij bovendien een juridische praktijk toe die zich niet verdraagt met de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en evenredigheid.

Volgens de verwijzende rechter leidt deze, op de voorgaande overwegingen gebaseerde juridische praktijk ertoe dat, bij gebreke van een beoordeling van de subjectieve factoren („wist of had moeten weten als de belastingplichtige met de vereiste zorgvuldigheid had gehandeld”) als bedoeld in § 44, lid 5, van de btw-wet en de rechtspraak van het Hof, aan het recht op aftrek de betekenis wordt ontnomen die is vastgelegd in de artikelen 168 en 178 van richtlijn 2006/112 en in de rechtspraak van het Hof, met name in het arrest Mahagében en Dávid, en dat het toepassingsgebied van arresten van het Hof met een soortgelijke inhoud wordt beperkt.

Gelet op een en ander dient de verwijzende rechter overeenkomstig § 155/A van wet III van 1952 tot vaststelling van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering (a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény) bij het Hof een verzoek om een prejudiciële beslissing in en schorst hij de behandeling van de zaak in afwachting van de uitspraak van het Hof.

[*omissis*] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Ondertekeningen