



Datum van
inontvangstneming

:

08/12/2015

Zaak C-564/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

4 november 2015

Verwijzende rechter:

Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 oktober 2015

Verzoekende partij:

Farkas Tibor

Verwerende partij:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó
Főigazgatósága

In de fiscale administratieve procedure, ingeleid door **Tibor Farkas** [OMISSIS], verzoeker, tegen de **Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága** [algemene directie Belastingen van de regio Dél-alföld, die ressorteert onder de nationale belasting- en douanediens] [OMISSIS], verweerster, geeft de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [bestuurs- en arbeidsrechtbank te Kecskemét] de volgende

BESCHIKKING

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1. Is de op de bepalingen van de Hongaarse btw-wet gebaseerde praktijk van de belastingadministratie op grond waarvan deze een belastingtoeslag oplegt aan de koper van een goed (of de ontvanger van een dienst) wanneer de verkoper van het goed (of de dienstverrichter) een factuur voor een aan de verleggingsregeling onderworpen transactie uitschrijft volgens de normale belastingregeling en de over die factuur verschuldigde belasting aangeeft en betaalt aan de fiscus, en de koper van het goed (of de ontvanger van de dienst) de over de factuur betaalde

btw in aftrek brengt, zonder evenwel zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen voor de btw waarvoor hem een toeslag is opgelegd, verenigbaar met de bepalingen van de btw-richtlijn, met name met het beginsel dat fiscale maatregelen evenredig moeten zijn aan het doel de fiscale neutraliteit te verzekeren en fiscale fraude te voorkomen?

2. Vormt de belastingtoeslag die wordt opgelegd omdat een onjuiste belastingmethode is gekozen, en die tevens leidt tot de oplegging van een fiscale boete van 50 %, een evenredige sanctie wanneer de fiscus geen inkomsten heeft gederfd en er evenmin aanwijzingen van misbruik zijn?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

MOTIVERING: [Or. 2]

I. Samenvatting van de feiten

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (douane- en belastingdirectie van het comitaat Bács-Kiskun, die ressorteert onder de nationale belastingadministratie) heeft a posteriori bij verzoeker een inspectie verricht teneinde vóór de teruggaaf van de belasting de btw-aangifte voor het vierde kwartaal van 2012 te controleren. [OMISSIS] Bij besluit van 11 juli 2014 [omissis], bevestigd bij besluit van 7 november 2014, legde zij verzoeker een belastingtoeslag van 744 000 HUF op omdat zij het verzoek tot teruggaaf van de belasting ten belope van dat bedrag ongegrond achtte. Voorts bepaalde zij dat dit bedrag diende te worden gecompenseerd op de fiscale rekening-courant van verzoeker. Bijgevolg werd het verzoek om teruggaaf van de btw afgewezen. Bovendien werd verzoeker een fiscale boete van 372 000 HUF opgelegd.

Aan dit besluit lagen de volgende feiten ten grondslag. Verzoeker had tijdens een door de belastingdienst georganiseerde elektronische veiling een mobiele loods aangekocht. Deze loods maakte deel uit van de materiële vaste activa van de schuldenaar. De executoriale verkoop door de belastingdienst vormt een andere procedure waarbij definitief wordt vastgesteld dat de schuldenaar niet in staat is om zijn schulden te betalen.

De handelsvennootschap waarop de schulden rustten, schreef de factuur uit overeenkomstig de voorschriften van de normale belastingregeling, en vermeldde 26 november 2012 als datum van de transactie. Verzoeker betaalde de veilingprijs en trok nadien het over de factuur verschuldigde btw-bedrag af in zijn aangifte voor de betrokken periode.

De belastingadministratie verklaarde dat verzoeker in de onderzochte periode beschikte over een factuur op zijn naam die aantoonde dat de transactie had plaatsgevonden en die zij nodig had om het bedrag van de verschuldigde btw te kunnen bepalen, zodat hij geen bezwaar maakte met betrekking tot de aftrekbare

btw. Zij verklaarde evenwel dat het bedrag van de verschuldigde btw weliswaar kon worden bepaald op basis van de factuur die de schuldenaar op naam van verzoeker had uitgeschreven, maar dat het bewijsstuk niet aan de regels voldeed, aangezien verzoeker overeenkomstig artikel 142, lid 1, onder g, van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) als koper van het goed de belasting had moeten betalen. Bijgevolg heeft de belastingdienst de door verzoeker verschuldigde belasting verhoogd met 744 000 HUF en hem voor dat bedrag een belastingtoeslag opgelegd. Voorts heeft zij hem op basis daarvan een fiscale boete opgelegd.

Volgens verzoeker heeft verweerster hem in strijd met het Unierecht en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie louter wegens een vormgebrek, dat hierin bestond dat de factuur ten onrechte volgens de normale belastingregeling en niet volgens de verleggingsregeling is uitgeschreven, het recht op btw-afrek ontnomen. Aangezien de onderneming die de factuur heeft uitgeschreven, de btw aan de fiscus heeft betaald, druist de aan verzoeker opgelegde belastingtoeslag in tegen de richtlijn. Verzoeker is van mening dat hem het recht op afrek niet kan worden ontnomen op de loutere grond dat de onderneming die de factuur heeft uitgeschreven dit niet heeft gedaan volgens de verleggingsregeling, dit terwijl is aangetoond dat de transactie heeft plaatsgevonden, alle informatie ter bepaling van de verschuldigde en de aftrekbare belasting beschikbaar is en de fiscus geen verlies heeft geleden.

Verzoeker verzoekt om na een prejudiciële procedure uitspraak te doen over de vraag of het in overeenstemming is met het Unierecht dat hem het recht op afrek wordt ontnomen.

De rechtbank stelt vast dat de belastingadministratie verzoeker niet het recht op afrek heeft ontnomen, maar hem overeenkomstig artikel 142, § 1, onder g), van de btw-wet heeft verplicht om de verschuldigde btw te betalen overeenkomstig de regels van de verleggingsregeling [**Or. 3**] en hem een belastingtoeslag heeft opgelegd ten bedrage van de op de factuur vermelde btw. Zij heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de btw op de door de schuldenaar uitgeschreven factuur aftrekbaar was. Er is geen echte verplichting voor verzoeker ontstaan om de belasting te betalen, maar de aftrekbare btw is verminderd met het bedrag van de belastingtoeslag. Voorts is hem een boete opgelegd. Het besluit van de belastingadministratie heeft in de praktijk geleid tot een situatie waarin verzoeker ten eerste de btw heeft betaald aan de onderneming die de factuur heeft uitgeschreven en die deze btw heeft betaald aan de fiscus, en ten tweede ingevolge het besluit van de belastingadministratie opnieuw het btw-bedrag aan de fiscus dient te betalen overeenkomstig de regels van de verleggingsregeling, zonder evenwel in deze context enig recht op afrek te kunnen uitoefenen.

II. Probleem waarvoor om uitlegging wordt verzocht

Verzoeker heeft de btw niet alleen betaald aan de onderneming die de factuur heeft uitgeschreven, maar moet deze ingevolge het besluit van de belastingadministratie ook betalen aan de fiscus. De belastingadministratie heeft hem weliswaar niet het recht ontnomen om de over de factuur betaalde btw af te trekken, maar hij geniet geen recht op aftrek voor de opgelegde belastingtoeslag.

Volgens de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie waarbij deze richtlijn wordt uitgelegd, kan het recht op btw-aftrek slechts worden ontnomen wanneer fiscale fraude is aangetoond. In het kader van de transactie die in de onderhavige procedure aan de orde is, heeft de onderneming die de factuur heeft uitgeschreven de btw betaald aan de fiscus, zodat deze geen verlies heeft geleden ten gevolge van het feit dat de factuur is uitgeschreven volgens de regels van de gewone belastingregeling en niet volgens de regels van de verleggingsregeling die voor dit soort transacties zijn vastgesteld. Voorts zijn er geen omstandigheden die wijzen op het bestaan van belastingontduiking of van een belastingvoordeel. De wijze waarop de belastingadministratie, overeenkomstig haar eigen praktijk, het recht toepast, lijkt dus niet evenredig aan het door de verleggingsregeling nagestreefde doel.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft zich in de zaken *Ecotrade* (C-95/07 en C-96/07) en *SC Fatorie* (C-424/12) uitgesproken over soortgelijke kwesties als de onderhavige.

III. Procedurevoorschriften

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

[OMISSIS]

Artikel 267 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (voorheen artikel 234 VEG) bepaalt dat het Hof van Justitie van de Europese Unie bevoegd is om bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen:

- a) over de uitlegging van de Verdragen,
- b) over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie.

Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een der lidstaten, kan deze instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof van Justitie verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen.

Het geding zal kunnen worden beslecht zodra de prejudiciële vragen zijn beantwoord.

IV. Bepalingen van Unierecht

1. [OMISSIS] VERDRAG BETREFFENDE DE WERKING VAN DE EUROPESE UNIE (GECONSOLIDEERDE VERSIE)

Artikel 65 (oud artikel 58 VEG)

- (1) Het bepaalde in artikel 63 doet niets af aan het recht van de lidstaten:
 - a) de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;
 - b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

[...]

(3) De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63.

(4) Bij ontstentenis van maatregelen als bedoeld in artikel 64, lid 3, kan de Commissie, of, bij ontstentenis van een besluit van de Commissie binnen drie maanden na de indiening van het verzoek door de betrokken lidstaat, kan de Raad een besluit vaststellen waarin wordt bepaald dat door een lidstaat jegens een of meer derde landen genomen beperkende belastingmaatregelen verenigbaar worden geacht met de Verdragen, voor zover deze stroken met de doelstellingen van de Unie en verenigbaar zijn met de goede werking van de interne markt. De Raad besluit met eenparigheid van stemmen, op verzoek van een lidstaat. **[Or. 5]**

2. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Preambule

(4) Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

(5) Een btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.

(6) Het is noodzakelijk fasegewijs te werk te gaan, omdat de harmonisatie van de omzetbelastingen in de lidstaten tot wijzigingen in de belastingstructuur leidt en merkbare gevolgen heeft op budgettair, economisch en sociaal terrein.

(7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

[...]

(26) De lidstaten moeten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven.

(30) Om de btw-neutraliteit te waarborgen, zouden de door de lidstaten toegepaste tarieven de normale aftrek van de voorbelasting mogelijk moeten maken.

(44) De lidstaten moeten kunnen bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

(59) De lidstaten moeten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen kunnen

treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.

Artikel 178

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

- a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;
- b) voor de in artikel 168, punt b), bedoelde aftrek met betrekking tot met goederenleveringen en diensten gelijkgestelde handelingen: de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;
- c) voor de in artikel 168, punt c), bedoelde aftrek met betrekking tot intracommunautaire verwerving van goederen: op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens hebben vermeld **[Or. 6]** die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwerving van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur;
- d) voor de in artikel 168, punt d), bedoelde aftrek met betrekking tot met intracommunautaire verwervingen van goederen gelijkgestelde handelingen: de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;
- e) voor de in artikel 168, punt e), bedoelde aftrek met betrekking tot invoer van goederen: in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene voor wie de invoer bestemd is of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde btw wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;
- f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.

Artikel 199

(1) De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

- a) bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat die krachtens artikel 14, lid 3, als een levering van goederen wordt beschouwd;

- b) de uitlening van personeel dat de onder punt a) genoemde werkzaamheden verricht;
- c) de levering van onroerend goed als bedoeld in artikel 135, lid 1, punten j) en k), wanneer de leverancier overeenkomstig artikel 137 heeft gekozen voor belastingheffing ter zake van die levering;
- d) de levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot, en bepaalde goederen en diensten, overeenkomstig de lijst in bijlage VI;
- e) de levering van in zekerheid gegeven goederen door een belastingplichtige aan een andere persoon tot executie van die zekerheid;
- f) de levering van goederen na overdracht van eigendomsvoorbehoud aan een rechtverkrijgende die zijn recht uitoefent;
- g) de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.

(2) Wanneer zij gebruik maken van de mogelijkheid die lid 1 biedt, kunnen de lidstaten de goederenleveringen en diensten die eronder vallen, omschrijven, alsook de categorieën van leveranciers en dienstverrichters of afnemers waarop deze maatregelen van toepassing kunnen zijn.

(3) Voor de toepassing van lid 1 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

- a) bepalen dat een belastingplichtige die ook activiteiten of handelingen verricht die niet als belastbare leveringen van goederen of diensten overeenkomstig artikel 2 worden beschouwd, voor alle in lid 1 bedoelde voor hem verrichte diensten als belastingplichtige wordt aangemerkt;
- b) bepalen dat een niet-belastingplichtige publiekrechtelijke instelling met betrekking tot de overeenkomstig lid 1, punten e), f) en g) afgenomen goederenleveringen of diensten als belastingplichtige wordt aangemerkt.

(4) De lidstaten stellen het Btw-Comité in kennis van de nationale maatregelen die zij uit hoofde van lid 1 hebben genomen indien het geen maatregelen betreft die voor 13 augustus 2006 door de Raad overeenkomstig artikel 27, leden 1 tot en met 4, van richtlijn 77/388/EEG zijn toegestaan en uit hoofde van genoemd lid 1 worden verlengd.

Artikel 226

Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

11) in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld of onder de toepassing van de verleggingsregeling vallen.

V. Bepalingen van nationaal recht

§ 142, lid 1, van de btw-wet luidt als volgt:

„De belasting wordt betaald door de koper van het goed of de ontvanger van de diensten

[OMISSIS]

g) in geval van levering van goederen die door een onderneming als materiële vaste activa worden gebruikt of van andere goederen of diensten waarvan de marktwaarde ten tijde van de levering meer dan 100 000 HUF bedraagt, indien tegen de belastingplichtige die de goederen of diensten dient te leveren, een liquidatieprocedure of een andere insolventieprocedure is ingeleid die ertoe strekt definitief zijn insolventie vast te stellen;

[OMISSIS] **[OR. 8]** [OMISSIS]

(7) Wanneer lid 1 van toepassing is, zal de leverancier van de goederen of diensten een factuur uitschrijven waarop noch het bedrag van de verschuldigde btw noch het in § 83 bedoelde tarief wordt vermeld.”

[OMISSIS]

§ 169.

„De factuur bevat de volgende gegevens:

[OMISSIS] **[Or. 9]** [OMISSIS]

n) de vermelding ‚verleggingsprocedure’, indien de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten de belasting dient te betalen;”

[OMISSIS] [irrelevante bepalingen]

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Kecskemét, 7 oktober 2015.

[ondertekening]