



Datum van  
inontvangstneming

:

14/12/2015

**Zaak C-576/15**

**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:**

9 november 2015

**Verwijzende rechter:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

28 oktober 2015

**Verzoekende partij:**

ET „Maya Marinova”

**Verwerende partij:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Verzoek tot gedeeltelijke nietigverklaring van navorderingsaanslag nr. 111400628/05.06.2014, die door de voor inkomsten bevoegde inspecteurs van de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite (regionale directie van het Nationaal Agentschap voor inkomsten) - Veliko Tarnovo is vastgesteld en bij verweerders beslissing nr. 331/15.08.2014 is bevestigd wat het voor de verwijzende rechter betwiste deel betreft, waarbij ten aanzien van verzoekster extra schulden uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) ten bedrage van 30 545,73 BGN, vermeerderd met de wettelijke rente ten bedrage van 16 442,85 BGN, werden vastgesteld.

## **Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Uitlegging van artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang met artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, en artikel 14, lid 1, en van artikel 273 van deze richtlijn in samenhang met de artikelen 73 en 80 ervan.

Het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt ingediend krachtens artikel 267, lid 1, onder b), VWEU.

## **Prejudiciële vragen**

- 1) Moeten de artikelen 273, 2, lid 1, onder a), 9, lid 1, en 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in hun onderlinge samenhang beschouwd, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft om het feitelijke ontbreken van goederen, die aan een belastingplichtige werden bezorgd via belastbare leveringen, te behandelen als naderhand belastbare leveringen ten bezwarende titel van dezelfde goederen door dezelfde persoon zonder dat de ontvanger ervan werd vastgesteld, wanneer daarmee het voorkomen van btw-fraude wordt beoogd?
- 2) Moeten de in de eerste vraag genoemde bepalingen, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft om de ontbrekende boeking van voor de belasting relevante documenten betreffende ontvangen belastbare leveringen van een belastingplichtige, op de hierboven beschreven manier te behandelen wanneer hiermee hetzelfde doel wordt nagestreefd?
- 3) Moeten de artikelen 273, 73 en 80 van richtlijn 2006/112/EG, in hun onderlinge samenhang beschouwd, gelet op de beginselen van gelijke behandeling en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat de lidstaten het recht hebben om, op basis van nationale bepalingen die niet de omzetting van de btw-richtlijn tot doel hebben, voor de door een belastingplichtige verrichte leveringen van goederen maatstaven van heffing vast te stellen die afwijken van de algemene regeling van artikel 73 van de btw-richtlijn en van de uitdrukkelijke uitzonderingsbepalingen van artikel 80 van deze richtlijn wanneer daarmee enerzijds het voorkomen van btw-fraude en anderzijds de vaststelling van een zo betrouwbaar mogelijke maatstaf van heffing over de betrokken transacties wordt beoogd?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: overwegingen 5, 14, 26 en 59; artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, artikel 62, lid 1, artikel 73, artikel 80, lid 1, artikel 193 (vóór de wijziging ervan bij richtlijn 2013/43/EG van 22 juli 2013 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG) en artikel 273

Arresten Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7; Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punt 32; Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punten 20, 31 en 32; Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punt 33; Campsa Estaciones de Servicio, C 285/10, EU:C:2011:381, punten 25 en 29; Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punt 28; Bulgarije Orpheus, C- 549/11, EU:C:2012:832, punt 44; Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punt 38; Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 28; Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punt 37, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”): artikel 2, lid 1, artikel 3, leden 1 en 2, artikel 6, lid 1, artikel 11, lid 1, artikel 25, lid 1, artikel 26, leden 1 en 2, artikel 82, lid 1, artikel 96, lid 1, artikel 102, lid 3, punt 1, en lid 4

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en sociale verzekeringszaken; hierna: „DOPK”): artikel 108, lid 1, artikel 122, lid 1, punten 2 en 4 en lid 2, punten 1, 4, 6, 8 en 16, artikel 124, lid 2

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Verzoekster is geregistreerd als een eenmanszaak naar Bulgaars recht en exploiteert een detailhandel in levensmiddelen en non-food artikelen.
- 2 Naar aanleiding van een bij besluit van 31 oktober 2013 bevolen belastingcontrole, werd vastgesteld dat in de periode van 1 mei 2008 tot 26 april 2010 verschillende volgens de ZDDS ingeschreven leveranciers van verzoekster btw-facturen hadden afgegeven voor de levering van goederen, voornamelijk tabakswaaren en/of levensmiddelen, die wél door de leveranciers werden geboekt, maar niet door verzoeksters onderneming. De in de facturen vermelde goederen werden door verzoekster evenmin geboekt als zijnde voorradig. Volgens de verklaringen van verschillende leveranciers werden de goederen aan verzoekster geleverd. Op basis van deze bevindingen en gelet op de aard van de goederen (die in economische zin snel kunnen worden omgezet in liquide middelen), hebben de

belastinginspecteurs in de bestreden navorderingsaanslag geconcludeerd dat in het belastingtijdvak waarin de facturen door de leveranciers werden afgegeven, verzoekster op haar beurt de goederen heeft geleverd, nu zij deze goederen in de detailhandel aan onbekende derden (klanten) heeft verkocht, en dat deze vermoedelijke verkopen (leveringen) enerzijds ten bezwarende titel waren en anderzijds verzoekster winst (economisch voordeel) hebben opgeleverd.

- 3 Om deze reden hebben de belastinginspecteurs de maatstaf van heffing betreffende de transacties tussen verzoekster en haar klanten vastgesteld volgens de speciale nationale procedurele regels, waarbij de maatstaf van heffing wordt bepaald naar analogie, door gebruik te maken van verschillende niet-limitatief opgesomde factoren en methoden. In het onderhavige geval werd de vermeende waarde van de door verzoekster verrichte verkopen vastgesteld als de som van de zogenaamde boekwaarde (zijnde de in de facturen van de leveranciers vermelde maatstaf van heffing) én het prijssupplement dat verzoekster hanteerde bij de verkoop van gelijkaardige goederen in de desbetreffende belastingjaren, zoals berekend aan de hand van vermeldingen in haar boekhouding.
- 4 Bovendien was verzoekster tijdens de controleperiode niet officieel ingeschreven in Bulgarije in het kader van het gemeenschappelijk btw-stelsel, en voerde zij evenmin de specifieke boekhouding voor dit soort belasting. Gelet op de door haarzelf aangegeven omzet uit de activiteit van haar onderneming die overeenkomstig de nationale wetgeving een dergelijke formele inschrijving vereist, heeft zij zich op 26 april 2010 laten inschrijven voor btw-doeleinden. Op basis van de bovenstaande bevindingen zijn de belastinginspecteurs er echter van uitgegaan dat de werkelijke omzet van verzoekster op basis van de door haar verkochte goederen eigenlijk 50 623, 73 BGN bedraagt, rekening houdend met de verborgen omzet die blijkt uit de facturen van haar leveranciers en de overeenkomstige prijssupplementen voor soortgelijke goederen voor de periode van 1 mei 2007 tot en met eind april 2008 (met andere woorden gedurende één jaar). Een omzet van die omvang vereist, volgens de nationale wetgeving, een verplichte formele inschrijving voor btw-doeleinden, wat in casu niet tijdig is gedaan.
- 5 In deze omstandigheden hebben de belastinginspecteurs toepassing gemaakt van het in het nationale recht vastgestelde onweerlegbare vermoeden volgens hetwelk ten aanzien van een persoon die, ondanks een bestaande verplichting, zijn aanvraag tot inschrijving niet tijdig heeft ingediend, wordt aangenomen dat hij belasting is verschuldigd over de door hem verrichte belastbare leveringen en over de belastbare intracommunautaire verwervingen voor de periode vanaf de uiterste datum voor het indienen van een inschrijvingsaanvraag tot de datum waarop de voor inkomsten bevoegde administratie hem heeft ingeschreven. In deze hypothese wordt echter geen recht op aftrek van voorbelasting toegekend voor de periode waarin de persoon niet formeel was ingeschreven voor btw-doeleinden en zich bijgevolg niet op een dergelijk recht heeft beroepen.

- 6 Bijgevolg werd voor het gecontroleerde tijdvak extra btw berekend, en werd verzoekster het recht op aftrek van voorbelasting geweigerd, waarbij voor de periode waarin zij formeel voor btw-doeleinden was ingeschreven, het achterwege blijven van de overlegging van de door de leveranciers geboekte maar door haarzelf niet geboekte facturen de reden vormde van deze weigering, terwijl voor de periode waarin zij niet formeel voor btw-doeleinden was ingeschreven, de ontbrekende inschrijving en de daaruit volgende onmogelijkheid om de nodige verklaringen over te leggen volgens het nationale recht, de reden voor de weigering vormde.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 7 In haar verzoekschrift voert verzoekster aan dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de analoge bepaling van de maatstaf van heffing volgens het nationale recht. Zij stelt dat de vermelding in de boekhouding van de leveranciers van verkoopfacturen niet betekent dat zij deze goederen feitelijk heeft ontvangen. Bijgevolg kan niet worden beweerd dat zij de ontvangst van de goederen heeft verborgen, en nog minder dat er sprake is van een latere winstgevende vervreemding, die een belastbare omzet vormt. Verzoeksters bezwaren hebben uitsluitend betrekking op het ontbrekende bewijs van de omstandigheid dat zij de goederen niet zou hebben ontvangen.
- 8 Verweerder brengt door zijn bevestigende beslissing impliciet tot uiting dat het volstaat om het bestaan van één van de in het nationale procesrecht gestelde voorwaarden vast te stellen, bijvoorbeeld het ontbreken van een regelmatige boekhouding of het onregelmatig inschrijven van gegevens over inkomen/inkomsten, om volgens de nationale procedureregels de volgende omstandigheden te kunnen vermoeden: het bestaan van een aansluitende levering aan derden, het betalende en winstgevende karakter van deze aansluitende levering, het tijdstip van het belastbaar feit (dat nooit precies werd vastgesteld, maar wordt verondersteld de maand te zijn waarvoor wordt aangenomen dat de goederen werden ontvangen of de maand waarin de facturen van de leveranciers werden geboekt, dan wel het einde van het desbetreffende boekjaar), de maatstaf van heffing, die steeds hoger is dan de maatstaf van heffing voor de ontvangen leveringen, en ten slotte het verrichten van leveringen door de betrokken persoon in zijn hoedanigheid van belastingplichtige. Verweerder meent dat in een geval als het onderhavige niet kan worden verwezen naar richtlijn 2006/112, nu ten eerste de weerlegbare vermoedens onderdeel zijn van de procedureregels volgens welke een beoordelingsmarge bestaat bij de vaststelling van de maatstaf van heffing, ten tweede deze vermoedens een uitdrukking zijn van de procedurele autonomie van de nationale staat, en het ten derde geen rechtsbepaling betreft die de omzetting van de richtlijn beoogt zodat zij dient te worden uitgelegd los van de Unierechtelijke voorschriften die het btw-stelsel regelen.

**Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 9 In het onderhavige geval heeft de verwijzende rechter geen nood aan een teleologische en logische uitlegging van specifieke begrippen of bepalingen van richtlijn 2006/112, maar wel aan een uitlegging betreffende hun toepasselijkheid met inachtneming van grondbeginselen van het Unierecht, zoals het beginsel van gelijke behandeling – respectievelijk het [fiscale] neutraliteitsbeginsel, dat op btw-gebied uiting geeft aan dit beginsel – en het evenredigheidsbeginsel, wanneer deze grondbeginselen worden beschouwd in samenhang met een situatie waarin het beginsel van procedurele autonomie van een bepaalde lidstaat tot uitdrukking komt, en wel in een geval waarin dit ertoe moet dienen bepaalde vormen van btw-fraude en/of niet-betaling van indirecte belasting te voorkomen.
- 10 Bovendien betwijfelt de verwijzende rechter of het vermoeden ten aanzien van de door verzoekster uitgevoerde belastbare handelingen, dat berust op bewijsmiddelen die alleen daarop steunen dat verzoekster als belastingplichtige regelmatig identieke goederen in de betrokken belastingtijdvakken heeft ontvangen, verenigbaar is met de bepalingen en grondbeginselen van de btw-richtlijn.
- 11 In het kader van het verzoek om een prejudiciële beslissing, komt de verwijzende rechter tot de voorlopige conclusie dat verzoekster de in de facturen vermelde goederen daadwerkelijk heeft ontvangen in de belastingtijdvakken waarin de leveranciers de afzonderlijke facturen hebben uitgeschreven, waarbij verzoekster in dat geval als belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn heeft gehandeld en een zelfstandige economische activiteit heeft uitgeoefend die bestond uit de systematische verwerving van goederen als gevolg van de ontvangen belastbare leveringen. Verder gaat de verwijzende rechter, in het kader van het verzoek om een prejudiciële beslissing, ervan uit dat de facturen, waaruit de leveringen blijken, bij verzoekster beschikbaar waren, maar om een of andere reden niet aan de inspecteurs werden voorgelegd.
- 12 De ontvangst van de goederen en van de facturen, waaruit de leveringen blijken, betekent echter nog niet dat deze goederen vervolgens werden geleverd. Het feitelijke ontbreken van de verworven goederen tijdens de belastingtijdvakken kan in beginsel niet worden gelijkgesteld met een latere belastbare levering, aangezien, zoals uit het dossier blijkt, niet alle kenmerken van een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn voorhanden zijn, en evenmin werd vastgesteld dat de vermeende leveringen in een latere fase werden verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn. Het tegenovergestelde zou indruisen tegen het beginsel van gelijke behandeling, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie. In feite heeft de dienst inkomsten het ontbreken van de goederen, wegens de praktische onmogelijkheid om het mechanisme tot herziening van de aftrek toe te passen krachtens de artikelen 184 en 185 van de richtlijn, gelijkgesteld met niet-geadresseerde, latere, belastbare en onder bezwarende titel verrichte (winstgevende) leveringen, omdat voor de

ontvangen leveringen sowieso geen recht op aftrek van voorbelasting werd toegepast, zodat de vaststelling van de belastingcontrole geen effect had op de belasting (er werd geen belasting betaald aan de schatkist). Tot slot wordt door de toepassing van de hierboven beschreven fiscale praktijk, een onrechtstreekse belasting opgelegd die de persoon niet zelf heeft ontvangen, wat, althans op het eerste gezicht, in tegenspraak is met de vaststelling van het Hof van Justitie in het arrest Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27.

- 13 Het feit dat de uitgaven, die de ontvangst van de leveringen zouden kunnen rechtvaardigen, ontbreken in de boekhouding van de gecontroleerde persoon (anders geformuleerd, de onregelmatige boekhouding), kan evenmin leiden tot de eenduidige conclusie dat de niet-geboekte maar ontvangen goederen het voorwerp uitmaakten van latere onder bezwarende titel verrichte belastbare leveringen door deze persoon, zelfs als buiten beschouwing wordt gelaten dat niet kon worden vastgesteld wie de ontvangers ervan waren. Gelijkwaardig kan ook worden geconcludeerd in een geval waarin de persoon die uitgaven voor geleverde goederen heeft geboekt maar nadien blijkt dat enerzijds dergelijke goederen feitelijk niet voorhanden zijn en anderzijds, om die reden, een belastbaar inkomen (maatstaf van heffing) niet werd geboekt – ook in dat geval kan het in de btw-richtlijn vastgestelde mechanisme tot herziening van de aftrek van de voorbelasting niet worden toegepast wanneer een voorbelasting werd afgetrokken.
- 14 Het nationale procesrecht verlangt niet dat bij iedere afzonderlijke vermoedelijke levering aanknopingspunten voor verdoken ontvangsten voorhanden zijn, maar beschouwt het als voldoende dat objectieve omstandigheden worden vastgesteld die aanwijzingen vormen voor het ontduiken van inkomsten of ontvangsten, ook wanneer deze door belastingplichtige handelingen zijn verkregen. Op grond van een logische uitlegging is de verwijzende rechter evenwel van oordeel dat een dergelijke objectieve aanwijzing minstens in het belastingtijdvak waarvoor een aanvullende belasting wordt vastgesteld, aanwezig moet zijn. In het onderhavige geval dienen de nationale bepalingen van artikel 122, lid 1, punten 2 en 4, van de DOPK als vermoedelijke voorwaarden, aangezien het beschikbaar zijn van dergelijke aanknopingspunten volgens artikel 124, lid 2, van de DOPK een weerlegbare bewijskracht verleent aan de feitelijke bevindingen van de administratie. De verwijzende rechter stelt echter dat het bestaan van deze vermoedelijke voorwaarden, bijzonder in het licht van de doelstellingen van de indirecte belastingen, in overeenstemming moet zijn met de regels, de bepalingen, de doelstellingen en de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het bestaan van deze objectieve omstandigheden wordt door de belastingdienst vastgesteld. Hoewel de bepaling van het nationale procesrecht een uiting is van het beginsel van procedurele autonomie, kan de toepassing ervan in het kader van het btw-stelsel niet los worden gezien van de rechtsfiguren van de btw-richtlijn, en evenmin in strijd met de beginselen van evenredigheid, gelijke behandeling en doeltreffendheid plaatsvinden.



- 15 Voor de doeleinden van het hoofdgeding is het noodzakelijk om vast te stellen of de door artikel 273 van de btw-richtlijn aan de lidstaten verleende algemene bevoegdheid ter voorkoming van fraude, met inachtneming van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, een fiscale praktijk zoals die in het hoofdgeding toestaat, waarbij ten aanzien van de belastingplichtigen het feitelijke ontbreken van door middel van belastbare leveringen ontvangen goederen, ondanks het ontbreken van objectieve kenmerken die onder het begrip levering onder bezwarende titel van goederen vallen, voor de rechten van de schatkist als een belastbare levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn kan worden behandeld. Verder is in dezelfde context voor de doeleinden van het hoofdgeding een uitlegging noodzakelijk van de vraag of bij een niet correct gevoerde boekhouding van de belastingplichtige, zoals blijkt uit het ontbreken van een vermelding van uitgaven voor het verwerven van goederen door middel van belastbare leveringen, de betrokken lidstaat krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn gerechtigd is om voor de doeleinden van het gemeenschappelijk btw-stelsel een fiscale praktijk zoals die in het hoofdgeding toe te passen ter voorkoming van fraude.
- 16 Voorts maakt de betrokken fiscale praktijk het de voor inkomsten bevoegde diensten mogelijk om bij de bepaling van de maatstaven van heffing, ook die voor btw-doeleinden, af te wijken van de expliciete regels van de btw-richtlijn en van de nationale regelgeving die deze richtlijn omzet. Het is in dit verband belangrijk erop te wijzen dat het nationale procesrecht (zoals blijkt uit de genoemde gevallen van artikel 122, lid 2, van de DOPK) een niet-limitatieve opsomming bevat van procedureregels en -methoden, die door de administratie op discretionaire wijze kunnen worden toegepast en die tot een vaststelling van de maatstaf van heffing leiden waarin door de artikelen 73 tot en met 80 van de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk is voorzien. Artikel 80 van de btw-richtlijn bepaalt voor elk van de in de bepaling genoemde gevallen onder bepaalde voorwaarden een uitzondering op de principiële bepaling van de maatstaf van heffing voor belastbare leveringen, waarbij telkens wordt vereist dat tussen de partijen bijzondere banden bestaan. Op grond van deze algemene uitzondering heeft de betrokken lidstaat uitdrukkelijk het recht om, in afwijking van de regel van artikel 73 van de btw-richtlijn, de maatstaf van heffing te bepalen overeenkomstig de normale waarde. Artikel 122, lid 2, van de DOPK zet geen bepalingen van de btw-richtlijn om in het nationale recht, aangezien zij vóór de toetreding van Bulgarije tot de Europese Unie is vastgesteld en bovendien van toepassing is op alle soorten belastingen geheven in de Republiek Bulgarije. Deze bepaling strekt ertoe om, wanneer de bepaling van de feitelijke maatstaf van heffing onder bepaalde omstandigheden onmogelijk is, voor de heffing van iedere soort belasting met inbegrip van de btw te garanderen dat een maatstaf van heffing wordt toegepast die de feitelijke maatstaf van heffing zo dicht mogelijk benadert.
- 17 In het licht van wat werd gesteld in het voorgaande punt, wenst de verwijzende rechter te vernemen of deze nationale regeling, die het mogelijk maakt bij de bepaling van de maatstaven van heffing voor de aan de btw onderworpen

handelingen af te wijken van de regels waarin is voorzien in de artikelen 73 tot en met 80 van de btw-richtlijn, kan gelden als een uitdrukking van de door artikel 273 van de btw-richtlijn aan de lidstaten verleende algemene bevoegdheid wanneer rekening wordt gehouden met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.