



Datum van
inontvangstneming

:

17/06/2014

Zaak C-123/14

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

14 maart 2014

Verwijzende rechter:

Administrativen sad – Varna (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 februari 2014

Verzoekende partij:

Itales OOD

Verwerende partij:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

BESCHIKKING

nr. 862

Varna, 28 februari 2014

De Administrativen sad – Varna [omissis] heeft na onderzoek van het administratieve geding [omissis] op basis van de volgende overwegingen de onderhavige beschikking gegeven:

De vennootschap Itales OOD, met administratieve en bestuurszetel te Razvigorovo [omissis], heeft beroep ingesteld tegen een navorderingsaanslag [omissis] van een ontvangkantoor van de Teritorialna Direktsia (TD) na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) – grad Varna (territoriaal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten van de stad Varna), die is bevestigd bij beslissing [omissis] van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno Upravlenie na NAP (directeur van de directie „betwistingen en tenuitvoerlegging” van de stad Varna bij het centrale bestuur van de NAP) (thans Direktsia „Obzhalvane i danachno-

osiguritelna praktika”, directie „betwistingen en belastings- en socialezekerheidspraktijk”. Verzoekster is voor de belastbare tijdperken november en december 2009 het recht op aftrek van een totaalbedrag van 32 654,62 BGN geweigerd. Voor een uitspraak ten gronde in het bij hem aanhangige geding is volgens de rechter uitlegging van het Unierecht noodzakelijk voor een correcte beslechting van het geding, zodat deze rechter het in deze context noodzakelijk acht krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ambtshalve een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen.

I. Partijen

1. Verzoekster is de vennootschap Itales OOD, met administratieve en bestuurszetel te Razvigorovo [omissis].
2. Verweerder is de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – grad Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite.

II. Voorwerp van het geding

In het geding is een navorderingsaanslag van een ontvangkantoor van de TD na NAP – grad Varna, waarbij verzoekster voor de belastbare tijdvakken november en december 2009 het recht op aftrek van een totaalbedrag van 32 654,62 BGN aan voorbelasting is geweigerd.

III. Voor de verwijzingsbeslissing relevante feiten

III.1. Itales OOD is sinds 9 mei 2007 overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet; hierna: „ZDDS”) voor btw-doeleinden geregistreerd. Tijdens het belastbare tijdvakken waarop de navorderingsaanslag betrekking heeft, had deze vennootschap als voornaamste activiteit de tussenhandel in hout en bouw materiaal en de handel in wilde paddenstoelen (eekhoorntjesbrood).

III.2. In de belastbare tijdvakken november en december 2009 heeft deze vennootschap voor drie facturen betreffende diepgevroren en gedroogd eekhoorntjesbrood die waren uitgereikt door de vennootschappen Akva Driymys EOOD, Visita Treyd Kampani OOD en Fungi OOD, aanspraak gemaakt op aftrek van de btw.

III.3. Naar aanleiding van tegencontroles die bij de leveranciers zijn verricht, is vastgesteld dat de facturen waren uitgereikt door personen die overeenkomstig de ZDDS voor btw-doeleinden waren geregistreerd, en dat van deze facturen in de

btw-aangiften en in de verkoopboeken voor de desbetreffende tijdvakken alsook in de boekhouding van de vennootschappen melding was gemaakt.

[Or. 2] III. 4. Met betrekking tot Akva Driyms EOOD is vastgesteld dat deze vennootschap geen werknemers met een arbeidsovereenkomst in dienst had. Volgens de schriftelijke verklaringen van de zaakvoerder betrof de expediteur en tussenpersoon Vasil Stefanov Yovev de goederen van natuurlijke personen; de transacties werden gesloten in de stad Plovdiv, waarbij de vervoerkosten en andere kosten voor rekening van Itales OOD kwamen. Er werden afschriften overgelegd van de factuur, een boeking 304 onder een post „Paddenstoelen”, een overzicht van de in november 2009 behaalde omzet, een internationale vrachtbrief, verklaringen van Vasil Stefanov Yovev over de aankoop van vers eekhoorntjesbrood en de betaling van geldbedragen in naam en voor rekening van Akva Driyms EOOD, alsmede een contract van 25 mei 2009 voor een bestelling van goederen tussen Akva Driyms EOOD (als opdrachtgever) en Vasil Stefanov Yovev (als opdrachtnemer). Van 83 natuurlijke personen die in de verklaringen als leverancier zijn aangeduid, bij wie een tegencontrole is verricht, is vastgesteld dat sommigen niet in de Republiek Bulgarije verbleven, anderen verklaarden dat zij geen paddenstoelen hadden geplukt en geleverd, en nog anderen niet konden worden aangetroffen en geen verklaringen konden afleggen. Geen enkele natuurlijke persoon heeft individueel de levering van paddenstoelen bevestigd.

III.5. Bij Vasil Stefanov Yovev is een controle verricht. Volgens zijn schriftelijke verklaringen zijn de goederen geleverd in het dorp Radilovo voor het huis van zijn vriend Nikolay Madin (zonder dat een concreet adres is vermeld) in een vervoermiddel [omissis] dat eigendom was van zijn vriend Yordan Stankov, die uit hetzelfde dorp afkomstig is. De plukkers leverden de paddenstoelen in verschillende personenwagens. Er zijn geen vrachtbrieven of leveringsbonnen opgesteld. Hij reinigde en waste de paddenstoelen zelf – hij heeft niet gespecificeerd waar – en verpakte ze zelf en vroomde ze ook zelf in (8 000 kg). Met betrekking tot de overige documenten – documenten voor betaalde heffingen, vergunningen enz. – was hij niet verplicht, de plukkers te controleren. Er zijn geen leveringsbonnen opgesteld omdat de onderneming dat niet van hem eiste. De gereinigde paddenstoelen waste hij grondig en vervoerde hij vervolgens naar de koelinstallatie van de onderneming DAPPER 1995 in Plovdiv. Daar plaatste hij ze op paletten en plaatste die samen met de receptionist van dat bedrijf in een vriesinstallatie. De daarop volgende dag verpakte hij de paddenstoelen in kartonnen dozen en bewaarde hij die in een speciale, afzonderlijke koelinstallatie.

III.6. Met betrekking tot Visita Treyd Kampani ODD is vastgesteld dat deze vennootschap hoofdzakelijk actief was in de aankoop, verwerking en uitvoer van wilde paddenstoelen en bessen, waarvoor zij een eigen installatie voor het invriezen, drogen en bewaren van de productie bezit in het dorp Belashtitsa. De goederen zijn geleverd in de opslagplaats van de verkoper en de vervoerkosten waren voor rekening van de koper. Er zijn geen documenten betreffende de levering van de goederen overgelegd. Toeleveranciers waren Kunha Petrova

Ruseva en Tsvetan Milanov Milanov, met wie contracten voor bestellingen zijn gesloten. Bij deze twee personen zijn tegencontroles verricht en zij hebben schriftelijk verklaard dat de aankoop van de paddenstoelen ter plaatse in de productieruimte van de vennootschap heeft plaatsgevonden, waarbij de plukkers of de tussenpersonen de paddenstoelen met hun eigen transportmiddelen daarnaartoe hebben vervoerd. Deze [twee] personen moesten de paddenstoelen betalen met geld van de opdrachtgever, de kwaliteit ervan bepalen en ze wegen en in een koelruimte opslaan voordat ze werden verwerkt in de productieruimte, die zich bevond op de plaats waar de paddenstoelen werden gekocht.

III.7. Met betrekking tot Fungi ODD is vastgesteld dat deze vennootschap een koelinstallatie huurde, die eigendom was van Visita Treyd Kampani ODD; in deze koelinstallatie werden de goederen aan de koper geleverd. De goederen werden in twee partijen geleverd [omissis] [leveringsdata] en daarvoor zijn leveringsbonnen opgesteld. Het vervoer was voor rekening van de afnemer. Toeleverancier was Visita Treyd Kampani OOD.

III.8. De persoon bij wie de controle is verricht, heeft bewijzen overgelegd van een verkoop van diepgevroren en gedroogd eekhoortjesbrood aan een in de Republiek Italië geregistreerde btw-plichtige, waarbij facturen [omissis] [factuurdata] zijn opgesteld. Van de intracommunautaire levering is volgens de regels aangifte gedaan en de afnemer heeft de ontvangst van de goederen bevestigd. Er zijn ook twee internationale vrachtbrieven overgelegd, waarop Razvigorovo en Plovdiv als laadplaatsen zijn aangegeven.

III.9. Op basis van deze vaststellingen is de belastingdienst ervan uitgegaan dat voornoemde personen geen levering in de zin van artikel 6 ZDDS hadden verricht. Aangezien in de betrokken facturen [Or. 3] de goederen naar soort zijn bepaald, is de herkomst ervan niet bewezen. Doordat de directe leveranciers de aankoop van paddenstoelen niet hebben aangetoond, kan onmogelijk worden aangenomen dat een verkoop aan de gecontroleerde persoon is gebeurd. Op grond van artikel 70, lid 5, junctis de artikelen 6, 25, 68, lid 1, punt 1, en 69 ZDDS is het recht op aftrek van de btw geweigerd.

III.10. Tegen de navorderingsaanslag is administratief bezwaar gemaakt bij de Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite. Bij beslissing [omissis] [datum en nummer van de beslissing] is de navorderingsaanslag bevestigd.

III.11. In de gerechtelijke procedure zijn bewijzen van de inontvangstname van de goederen in de Republiek Italië overgelegd en is informatie verstrekt over een uitwisseling van gegevens tussen de belastingdiensten van de lidstaten, waaronder de aangifte van de leveringen en de facturatie van btw door de afnemer.

IV. Toepasselijke bepalingen

A. Nationaal recht

IV.A.1. De toepasselijke bepalingen van materieel recht zijn te vinden in de ZDDS.

IV.A.2. Ingevolge artikel 6, lid 1, ZDDS is een goederenlevering in de zin van deze wet de overdracht van de eigendom of een ander zakelijk recht op de goederen.

IV.A.3. Ingevolge artikel 12, lid 1, ZDDS is een belastbare handeling elke goederenlevering of dienst in de zin van de artikelen 6 en 9, die een belastingplichtige overeenkomstig deze wet verricht in het binnenland, alsmede elke door een belastingplichtige verrichte handeling die aan het nultarief is onderworpen, tenzij anders bepaald in deze wet.

IV.A.4. Overeenkomstig artikel 68 ZDDS bedraagt het belastingkrediet het bedrag aan belasting dat een btw-plichtige overeenkomstig de wet gerechtigd is op zijn belastingschuld in mindering te brengen voor:

1. door hem betrokken goederenleveringen of diensten indien deze handeling belastbaar is;
2. een betaling die hij heeft verricht alvorens het belastbare feit voor een belastbare handeling is ontstaan;
3. een door hem verrichte invoer;
4. de belasting die hij krachtens hoofdstuk 8 verschuldigd is.

(2) Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

IV.A.5. Ingevolge artikel 70, lid 5, ZDDS bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting wanneer de belasting ten onrechte is geheven.

B. Gemeenschapsrecht

IV.B.1. Bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

IV.B.2. Op grond van punt 59 van de considerans van richtlijn 2006/112 moeten de lidstaten, 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.

IV.B.3. Volgens artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 zijn de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

[Or. 4] IV.B.4. Ingevolge artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

IV.B.5. Overeenkomstig artikel 168 van richtlijn 2006/112 is de belastingplichtige gerechtigd, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht.

V. Rechtspraak

V. 1. In verband met soortgelijke leveringen door Itales OOD zijn twee andere navorderingsaanslagen opgesteld, waarvoor een gerechtelijk onderzoek is opgestart. Gemeenschappelijk aan de drie navorderingsaanslagen zijn het soort goederen (telkens diepgevroren en gedroogd eekhoorntjesbrood) en een gedocumenteerde intracommunautaire levering van eekhoorntjesbrood, waarvoor de afnemer een en dezelfde Italiaanse firma was, die aangifte van de leveringen heeft gedaan en btw in rekening heeft gebracht. Bovendien ging het in twee gevallen ten dele om dezelfde leverancier. De geschillen die zijn ontstaan uit de twee vorige navorderingsaanslagen zijn door verschillende kamers van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechtelijke rechtbank) in tegenstrijdige zin beslecht. Bij beslissing [nummer en datum van de beslissing] is het vonnis van de rechtbank in eerste aanleg vernietigd en is de navorderingsaanslag nietig verklaard voor zover het ging om de leveringen door Visita Treyd Kampani ODD e.a. Bij beslissing [nummer en datum van de beslissing] is het vonnis van de rechtbank in eerste aanleg bevestigd en is ook de navorderingsaanslag gehandhaafd. In beide beslissingen zijn de standpunten van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn rechtspraak betreffende richtlijn 2006/112 uitvoerig besproken.

V.1.1. Met betrekking tot de toepassing van artikel 70, lid 5, ZDDS bestaat er uiteenlopende rechtspraak van de Varhoven administrativen sad van de Republiek Bulgarije, die in laatste instantie uitspraak doet over gedingen als in casu.

V.1.2. In sommige beslissingen van de Varhoven administrativen sad wordt ervan uitgegaan dat de afnemer slechts recht op aftrek van de voorbelasting heeft wanneer de levering en de overdracht van de goederen en de daaropvolgende verkoop bewezen zijn, ook al staat de herkomst van de goederen niet vast. [omissis] [datum en nummer van de beslissing]

V.1.3. In andere beslissingen van de Varhoven administrativen sad (die zelfs door dezelfde kamer als de onder V.1.2. genoemde beslissingen zijn genomen) wordt ervan uitgegaan dat bij de beoordeling of de levering daadwerkelijk is uitgevoerd, van doorslaggevend belang is of de leverancier daadwerkelijk de desbetreffende waren in bezit had, aangezien niemand meer rechten kan overdragen dan hijzelf heeft [omissis] [datum en nummer van de beslissing]

V.2. De kamer die uitspraak moet doen, is vertrouwd met de omvangrijke rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de uitlegging van artikel 168 van richtlijn 2006/112 en de daarmee overeenstemmende bepalingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn. Uit deze rechtspraak kunnen de volgende beginselen worden afgeleid:

- Het recht op aftrek ontstaat voor daadwerkelijk verrichte handelingen.
- Is het recht op aftrek ontstaan, dan kan het niet meer worden beperkt of geweigerd tenzij op basis van objectieve, door de belastingdienst verstrekte gegevens is aangetoond dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op aftrek van voorbelasting wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude.

[Or. 5] V.2.1. De kamer die uitspraak moet doen, heeft vastgesteld dat de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie betreffende de uitlegging van voornoemde bepalingen door de verschillende kamers van de Varhoven administrativen sad uiteenlopend is begrepen. Sommige kamers nemen aan dat de vraag in de zaak C-80/11 was of er sprake was van een levering en het Hof beslist heeft dat de omstandigheid dat de toeleverancier geen personeel had en de waren niet in eigendom had, niet tot de conclusie leidt dat er geen sprake was van een levering en geen grond is voor weigering van het recht waarop aanspraak was gemaakt. Andere kamers nemen aan dat in die zaak niet in geding was of sprake was van een levering en dat de omstandigheid dat bij de rechtstreekse toeleverancier geen personeel was en geen voorraad was, derhalve geen autonome grond vormt voor weigering van het recht op aftrek van de voorbelasting [omissis] [datum en nummer van de beslissing].

VI. Argumenten en middelen van de partijen

VI.1. Verzoekster stelt dat de door het ontvangkantoor betwiste facturen aantonen dat de goederen daadwerkelijk in ontvangst zijn genomen vooraleer zij daarop in Italië zijn doorverkocht, en dat aangifte is gedaan van een intracommunautaire

levering. Zij beargumenteert uitvoerig waarom de arresten van het Hof in de zaken C-80/11 en C-285/11 in casu wegens dezelfde feitelijke toedracht toepassing moeten vinden.

VI.2. Verweerder voert aan dat aangezien de rechtstreekse toeleverancier de aankoop en de verwerking van de paddenstoelen niet heeft bewezen, hij niet in het bezit kon zijn van dergelijke goederen en die dus ook niet kon verkopen. De facturen bewijzen niet de daadwerkelijke overdracht van het eigendomsrecht, maar zijn „zonder goederen”, zodat de in deze facturen in rekening gebrachte btw ten onrechte is geheven in de zin van artikel 70, lid 5, ZDDS.

VII. Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

VII.1. De gedingvoerende partijen zijn het eens over de [volgende] feiten: de betrokken goederen (paddenstoelen) werden in speciale koelwagens geladen en zijn in de Republiek Italië geleverd, alwaar over de aankoop btw is aangerekend. De goederen zijn op twee plaatsen geladen: de bedrijfsruimte van verzoekster en een bedrijfsruimte van haar rechtstreekse toeleverancier.

VII.2. Tussen partijen is in wezen in geding of er een overdracht heeft plaatsgevonden van het eigendomsrecht van de goederen waarvoor de facturen zijn opgesteld. Betreffende de vraag welke feiten in casu relevant zijn, bestaat er veel – en uiteenlopende – rechtspraak van de Varhoven administrativen sad, die gebaseerd is op onder meer de uitlegging van het Hof van Justitie van richtlijn 2006/112. De kamer die uitspraak moet doen, gaat ervan uit dat ontegenzeggelijk is bewezen dat naderhand over de goederen is beschikt, dat zij in een andere lidstaat in ontvangst zijn genomen en dat in het land van de ontvanger van de goederen btw is geheven. In een geval zijn de goederen in de bedrijfsruimte van de rechtstreekse toeleverancier geladen, en daarom wordt ook de inontvangstname van de goederen voor bewezen geacht. Juist in het geval waarin niet is aangetoond dat de leverancier de goederen waarover hij heeft beschikt, in bezit had en de goederen door een derde, zijnde een afnemer van verzoekster, in ontvangst zijn genomen, zijn de gedingen waartoe de andere navorderingsaanslagen van de vennootschap hebben geleid, op uiteenlopende wijze beslecht.

Gelet op het bovenstaande en op de feiten van de zaak is de rechtbank van oordeel dat het voor de beslechting van het geding geoorloofd en onontbeerlijk is het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing te verzoeken, en dat een dergelijk verzoek in ieder geval noodzakelijk is in de zin van artikel 234, tweede alinea, EG om ervoor te zorgen dat de betekenis van de aangehaalde bepaling van richtlijn 2006/112/EG [omissis] wordt verduidelijkt.

Daarom heeft de Administrativen sad Varna [omissis] [procesverloop] de volgende beschikking gegeven.

BESCHIKKING:

[Or. 6] [omissis] [procesverloop]

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden krachtens artikel 267, lid 1, sub b, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Moet artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat bij een verkoop van goederen aan een derde op grond van de aankoop ervan het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat, ook al bestaat geen bewijs dat de toeleverancier goederen van dat soort bezat?
2. Is een bestuurlijke praktijk als die van de Natsionalna agentsia po prihodite (nationaal agentschap voor belastinginkomsten) in overeenstemming met deze richtlijn en de rechtspraak betreffende de uitlegging ervan, wanneer volgens die bestuurspraktijk belastingplichtigen in de zin van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op grond dat geen bewijs van de herkomst van de goederen bestaat, zonder dat het vermoeden dat aan belastingfraude wordt meegewerkt wordt geuit en/of objectieve gegevens worden verstrekt op basis waarvan kan worden vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op recht op aftrek van de voorbelasting wordt gemaakt, deel uitmaakte van belastingfraude?

[omissis]

[omissis] [procedureverloop]