



Datum van
inontvangstneming

:

11/04/2013

Zaak C-107/13**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof****Datum van indiening:**

4 maart 2013

Verwijzende rechter:

Administrativen sad – Veilko Tarnovo (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 februari 2013

Verzoekende partij:

„FIRIN” OOD

Verwerende partij:

Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verzoek tot gedeeltelijke nietigverklaring van de navorderingsaanslag waarbij aanvullende schulden uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) werden vastgesteld, die op 26 september 2011 is geheven door de glaven inspektor po prihodite pri teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite – grad Veliko Tarnovo (hoofdinspecteur van de belastingen bij de regionale directie van het nationale agentschap voor belastinginkomsten [NAP] – gebied Veliko Tarnovo) en is bevestigd bij beslissing van de directeur van de directie „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – grad Veliko Tarnovo („Betwistingen in belasting- en socialeverzekeringszaken”) (hierna: „bestreden beslissing”). Bij de bestreden beslissing werd verzoekster het recht geweigerd om voorbelasting in aftrek te brengen ter zake van de door haar leveranciers, „Agra Plani” EOOD en „York Sky” EOOD, opgestelde facturen, waarna bij verzoekster aanvullende btw-schulden werden vastgesteld.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Het verzoek heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 168, sub a, en 205 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 inzake het gemeenschappelijke btw-stelsel.

Prejudiciële vragen

1. Moeten in gevallen als die in het hoofdgeding, waarin de btw die samenhangt met een vooruitbetaling voor een toekomstige en duidelijk bepaalbare levering van waren onmiddellijk en daadwerkelijk in aftrek is gebracht, de voorschriften van artikel 168, sub a, juncto de artikelen 65, 90, lid 1, en 185, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 inzake het gemeenschappelijke btw-stelsel aldus coherent worden uitgelegd dat wanneer de hoofdprestatie wegens objectieve en/of subjectieve gronden niet conform de leveringsvoorwaarden wordt uitgevoerd, het recht op aftrek van voorbelasting op het tijdstip van de uitoefening ervan moet worden geweigerd?

2. Volgt uit deze coherente uitlegging en gezien het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat in een dergelijke casus betekenis toekomt (of niet) aan de objectieve onmogelijkheid van de leverancier om de gefactureerde btw en/of de maatstaf van heffing te corrigeren op de wijze voorzien in het nationale recht, en welke invloed zou een dergelijke correctie hebben op de weigering van de oorspronkelijke aftrek van voorbelasting?

3. Moet artikel 205 juncto de artikelen 168, sub a, en 193 van richtlijn 2006/112, punt 44 van de considerans ervan mede in acht genomen, aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan de ontvanger van een levering het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren op grond van uitsluitend criteria die zij zelf in een nationale wettelijke regeling hebben vastgelegd, krachtens welke een andere persoon dan de belastingplichtige een belastingschuld krijgt opgelegd, wanneer in dat geval het fiscale eindresultaat anders zou zijn dan het resultaat waartoe de strikte naleving van de door de lidstaat vastgestelde regels zou hebben geleid?

4. Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, zijn dan nationale bepalingen als die aan de orde in het hoofdgeding krachtens artikel 205 van richtlijn 2006/112 toelaatbaar en met het effectiviteits- en het evenredigheidsbeginsel verenigbaar, wanneer zij hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van btw invoeren, waarbij rekening wordt gehouden met vermoedens die niet afhangen van direct vaststelbare objectieve feiten, maar een uitdrukking zijn van zorgvuldig uitgewerkte figuren uit het burgerlijke recht, waarover in geval van geschil via een andere rechtsgang een eindoordeel wordt geveld?

Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht

De volgende bepalingen van richtlijn 2006/112 zijn toepasselijk: punten 26, 39 en 44 van de considerans, artikel 14, lid 1, artikel 62, lid 2, artikel 63, artikel 65, artikel 80, lid 1, artikel 90, artikel 167, artikel 168, sub a, artikel 178, sub a, artikel 179, artikel 184, artikel 185, lid 1, artikel 193, artikel 205, artikel 206, artikel 207, lid 2.

Relevant voor de beslechting van het geschil zijn de arresten van het Hof in de zaken BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, en Federation of Technological Industries e.a., C-384/04.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Krachtens artikel 177 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), in de versie die gold in het tijdvak waarin de relevante feiten zich hebben afgespeeld, met als opschrift „Aansprakelijkheid van personen in geval van misbruik”, is de geregistreerde persoon – ontvanger van de belastbare levering – aansprakelijk voor de door een andere geregistreerde persoon verschuldigde en niet betaalde belasting, voor zover gebruik is gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting dat direct of indirect in verband met de verschuldigde en niet betaalde belasting staat. De aansprakelijkheid treedt in wanneer de geregistreerde persoon wist of had moeten weten dat de belasting onbetaald is gebleven en wanneer dit door de controle-instanties is aangetoond op de wijze die is voorzien bij de Danachno-osiguritelnia protsesualen kodex (wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht). Dat de persoon wetenschap moet hebben gehad, wordt in dat verband aangenomen wanneer aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan: de verschuldigde belasting werd voor een bepaald belastingtijdvak daadwerkelijk door geen van de voorafgaande verrichters van een belastbare levering van een waar of belastbare dienst betaald – ongeacht of deze zich in dezelfde, een veranderde of een verwerkte toestand bevindt –, terwijl de belastbare levering slechts in schijn is verricht, de wet heeft omzeild of voor een prijs is verricht die aanzienlijk verschilt van de marktprijs.

Ingevolge artikel 23 van de Zakon za sahranenie i targovia sas zarno (wet inzake de opslag van en handel in granen) is een graanhandelaar elke natuurlijke of rechtspersoon die graan koopt om het te verwerken of het in zijn oorspronkelijke of in een verwerkte of bewerkte toestand te verkopen, die daarnaast is geregistreerd bij de Natsionalna sluzhba po zarnoto i furazhite (nationale instantie voor granen en diervoeder).

Wanneer door een schijntransactie een andere rechtshandeling wordt verborgen, dan gelden ingevolge artikel 17 van de Zakon za zadalzhniata i dogovorite (wet inzake verbintenissen en overeenkomsten) voor de verborgen handeling de voorziene wettelijke bepalingen, wanneer aan de voorwaarden voor de geldigheid

ervan is voldaan. Overeenkomsten die in strijd zijn met de wet of deze omzeilen, overeenkomsten die een onmogelijk voorwerp hebben, overeenkomsten waarbij er geen overeenstemming is of die niet in een bij wet voorgeschreven vorm zijn gesloten of die een rechtsgrondslag ontberen, alsook schijnovereenkomsten zijn nietig. Er wordt vermoed dat er een rechtsgrondslag is, totdat het tegendeel is bewezen.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (OOD), die naar Bulgaars recht is opgericht en actief is op het gebied van de vervaardiging van en de handel in brood en gebakwaren. Haar aandelen worden door twee vennoten gehouden: de vennootschap „York Sky” EOOD en de natuurlijke persoon Krasen Yorkishev, die op zijn beurt de enig aandeelhouder is van „Agra Plani” EOOD. Naar Bulgaars recht zijn „Agra Plani” en „York Sky” met verzoekster verbonden personen.
- 2 In de loop van de controle die heeft geleid tot vaststelling van de bestreden beslissing, hebben verzoekster en haar leverancier „Agra Plani” aan de controleinstanties een in 2010 gesloten koopovereenkomst overgelegd, krachtens dewelke de leverancier zich ertoe verplichtte om op eigen risico en voor rekening van de ontvangster (koopster) aan haar 10 000 ton tarwe uit de oogst van 2011 van bepaalde kwaliteit te leveren. Volgens de overeenkomst bedraagt de prijs voor de levering 3 600 000 BGN inclusief btw, die na ondertekening van de overeenkomst vooruit moest worden betaald. Voor de overdracht van de tarwe door de leverancier werd als termijn 31 december 2011 bepaald, terwijl in het geval van niet tijdige nakoming die niet aan overmacht (force majeure) te wijten is, de levering uiterlijk 31 december 2012 moest plaatsvinden. In het hoofdgeding is niet in geding dat de leverancier, „Agra Plani”, niet voldoet aan de in het nationale recht voorzien verplichting tot registratie bij de nationale dienst voor granen, zodat het hem niet is toegestaan om in graan te handelen. Vastgesteld werd evenwel dat de prijs van de contractueel overeengekomen grondstof niet aanzienlijk verschilde van de marktprijs voor dergelijke grondstoffen.
- 3 De vooruit te betalen prijs inclusief btw is daadwerkelijk betaald, waarbij naar de rekening van de leverancier een bedrag van in totaal 4 170 000 BGN, dus 570 000 BGN meer dan de overeengekomen prijs voor de levering, werd overgemaakt. De leverancier heeft datzelfde bedrag van 4 170 000 BGN via bankoverschrijving naar de rekening van de vennootschap „York Sky” overgemaakt. Als grond voor deze overschrijving heeft de leverancier aan de controleinstanties een leenovereenkomst overgelegd, krachtens dewelke „York Sky” een bedrag van 3 600 000 BGN als lening had verstrekt. De terugbetaling van genoemd geleend bedrag of het daadwerkelijke gebruik ervan voor de economische activiteiten van „York Sky” konden evenwel niet worden vastgesteld. Tegelijkertijd heeft deze vennootschap het bedrag van 3 600 000 BGN naar de rekening van verzoekster

overgemaakt en daartoe tegenover de controle instanties als grond aangevoerd dat dit de uitvoering van een beslissing van de aandeelhouders van verzoekster tot een aanvullende kapitaalbreng betrof.

- 4 De leverancier, „Agra Plani”, heeft de btw die hij verschuldigd was voor het tijdvak waarin hij de vooruitbetaling heeft ontvangen, niet betaald. Hij werd op 26 april 2011 krachtens de ZDDS, en dus vóór het verstrijken van de termijn voor de nakoming van zijn verplichting tot overdracht van het overeengekomen graan, ambtshalve uitgeschreven voor de doelstellingen van de btw. Deze overeenkomst is tot op heden niet beëindigd, dat wil zeggen dat zij nog bindende werking heeft. Het met deze overeenkomst verband houdende bedrag is niet door een creditnota goedgeschreven (gecorrigeerd).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 5 Verzoekster is van mening dat de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting in verband met de factuur ter zake van de vooruitbetaling, door de belastingdienst is gegrond op omstandigheden die voor het recht op aftrek van voorbelasting in de onderhavige zaak niet relevant zijn, en verzoekt om dienaangaande prejudiciële vragen te stellen. Zij meent dat het van geen betekenis voor het recht op aftrek van voorbelasting is dat haar leverancier niet aan de voorwaarde van registratie voor de handel in graan heeft voldaan. Voorts heeft de mogelijke kwalificatie van de aan de orde zijnde overeenkomst voor de levering van graan als schijntransactie (fictieve transactie) geen betrekking op de weigering om aftrek van voorbelasting toe te staan, maar haar hoofdelijke aansprakelijkheid voor de door haar leverancier niet betaalde btw op grond van artikel 177 ZDDS. Verzoekster voert aan dat bedoelde transactie geldig is verricht en dat de ongeldigheid ervan slechts in een afzonderlijke procedure kan worden vastgesteld, waarin ook moet komen vast te staan of zij hoofdelijk aansprakelijk is, hetgeen evenwel niet is gebeurd. In de onderhavige zaak is de voor het recht op aftrek van voorbelasting bepalende omstandigheid, namelijk de volledige vooruitbetaling voor de toekomstige levering, ingetreden. Ook als de transactie niet is uitgevoerd, is er geen schending van het beginsel van de fiscale neutraliteit geweest, aangezien de btw over de door de leverancier ontvangen vooruitbetaling nog steeds verschuldigd is, ondanks de onmogelijkheid voor laatstgenoemde om na haar uitschrijving voor de doelstellingen van de btw de factuur door een creditnota te corrigeren. Verzoekster betoogt dat door de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting en de vastgestelde belastingschuld, enige aflossing van de belastingschuld er niet toe zou leiden dat de aansprakelijkheid van andere personen zou komen te vervallen, aangezien de belastingschuld noch hoofdelijk vastgesteld noch opgeëist is.
- 6 Hoewel de verwerende partij geen standpunt heeft ingenomen ten aanzien van het door verzoekster gedane verzoek, blijkt haar standpunt impliciet uit de bestreden beslissing. Zij meent dat, los van de daadwerkelijke verrichting van een

contractueel overeengekomen vooruitbetaling die met de aan de btw onderworpen levering verband houdt, het feit dat de daaropvolgende hoofdprestatie niet is verricht, die voorwerp van de transactie was (daargelaten of de belastingcontrole die heeft plaatsgevonden zich tot deze verrichting heeft uitgestrekt en of er nadien al of niet een correctie van de factuur ter zake van de vooruitbetaling is geweest), eraan in de weg staat dat het aanvankelijke recht op aftrek van voorbelasting wordt erkend. Bij de kwalificatie van de aan de orde zijnde overeenkomst over de levering van tarwe als schijntransactie wegens een fictieve geldstroom, op grond waarvan de middelen die uit de vooruitbetaling beschikbaar zijn gekomen, via met verzoekster verbonden personen in de vorm van een financiering naar haar zijn teruggevloeid, neemt de verwerende partij aan dat verzoekster er wetenschap van had dat de bij haar in rekening gebrachte voorbelasting onbetaald zou blijven.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 7 In de onderhavige zaak is aan de formele criteria voor aftrek van de voorbelasting, die is gebleken uit een factuur voor de volledig ontvangen vooruitbetaling voor een toekomstige levering van een waar, door de ontvanger van de factuur voldaan, omdat – onafhankelijk van de daaropvolgende bewegingen van de beschikbare middelen en de bankoverschrijvingen die er hebben plaatsgevonden met het bedrag dat de leverancier in het belastingtijdvak daadwerkelijk ter beschikking stond – de aftrek van voorbelasting heeft plaatsgevonden op basis van genoemde factuur. In die omstandigheden zou de btw, overeenkomstig het arrest van het Hof in de zaak BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, recht op aftrek van voorbelasting moeten geven. Genoemd arrest geeft echter geen antwoord op de vraag of het recht op aftrek van voorbelasting bestaat, wanneer om verschillende subjectieve of objectieve redenen de hoofdprestatie in het geheel niet is verricht, en of er betekenis aan toekomt of er al of niet een daaropvolgende correctie heeft plaatsgevonden van de door de leverancier in verband met de transactie opgestelde factuur ter zake van de vooruitbetaling, zulks op de in het nationale recht voorgeschreven wijze, wanneer daartoe objectief de mogelijkheid bestond.
- 8 De verwijzende rechter is van oordeel dat uit artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 en uit de arresten van het Hof in de zaken Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, punt 7 e.v.) en Aktiebolaget NN (C-111/05, punt 32), blijkt dat de nietigheid (ongeldigheid) van een bepaalde transactie op grond van een voorschrift van nationaal recht, niet noodzakelijkerwijs betekent dat deze voor de doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel onbelastbaar is.
- 9 Op grond van de aan de lidstaten in artikel 205 van richtlijn 2006/112 toegekende bevoegdheid zijn in de ZDDS specifieke regels voor de figuur van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van btw voor andere personen dan de belastingplichtige opgenomen, waarbij deze aansprakelijkheid alleen in gevallen van btw-misbruik kan intreden. De hoofdelijke aansprakelijkheid heeft evenwel tot doel om het risico van verlies van belastinginkomsten weg te nemen, doch niet

door een dubbele heffing van btw, maar door een sanctie voor de ontvanger te kwader trouw of andere personen die zich hoger of lager in de leveringsketen bevinden en die te kwader trouw zijn, en slechts dan wanneer de verschuldigde btw niet werd betaald en zulks alleen voor het niet-voldane deel. Het betalen van de belasting bevrijdt alle personen in de leveringsketen van hun aansprakelijkheid, aangezien de belastingschuld uiteindelijk werd voldaan.

- 10 Daarvan te onderscheiden is echter het geval waarin het, in plaats van tot een hoofdelijke aansprakelijkstelling, tot een weigering van de aftrek van voorbelasting komt onder omstandigheden waarin de belastingschuld van de leverancier blijft voortbestaan, hoewel de weigering van aftrek van voorbelasting uiteindelijk wel het risico van verlies van belastinginkomsten effectief wegneemt. In dat geval zou de btw in feite twee maal worden geheven. In het onderhavige geding zou dit juist het gevolg zijn, indien het fiscale resultaat onveranderd zou blijven.
- 11 In zijn arresten in de zaken Halifax e.a. (C-255/02, punt 74 e.v.) en Weald Leasing Ltd. (C-103/09, punten 28-30) heeft het Hof gevallen onderzocht, waarin de litigieuze handelingen, ondanks dat formeel was voldaan aan de voorwaarden van de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en de nationale bepalingen tot omzetting daarvan, tot een belastingvoordeel leidden (waarbij in het midden kan blijven of het om een vrijstelling, een korting of een recht op aftrek ging), waarvan de toekenning in strijd was met de door deze bepalingen nagestreefde doelstelling. Daarnaast moet evenwel moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Het misbruikverbod geldt immers niet wanneer er voor de betrokken handelingen een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen. In de in artikel 177 ZDDS geregelde gevallen komt het onvermijdelijk tot een belastingvoordeel in de vorm van een aftrek van voorbelasting, en tegelijk wordt deze btw noch volledig noch voor het daadwerkelijk verschuldigde gedeelte aan de staatskas betaald, wat in het licht van de bewoordingen van dit artikel het door de partijen bij dergelijke transacties werkelijke (verborgen) en als misbruik beoogde eindresultaat is, wanneer deze partijen een ander resultaat voorzien noch gewild hebben en dit ook uit relevante objectieve factoren blijkt.
- 12 In de onderhavige zaak heeft de belastingdienst zich voor de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting beroepen op omstandigheden die uitsluitend betrekking hebben op btw-misbruik naar Bulgaars recht, zonder verzoekster echter hoofdelijk aansprakelijk te houden, zodat het risico bestaat dat de btw twee maal wordt geheven. In die omstandigheden bestaat er twijfel over of deze manier van handelen niet in strijd is met de vaststelling van het Hof in het arrest in de zaak Federation of Technological Industries e.a., volgens dewelke het ontoelaatbaar is om de ontvanger voor de uitstaande belasting hoofdelijk aansprakelijk te houden, wanneer deze behandeling in feite een uiting is van de aan de lidstaten in 273 van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid. Om het geschil te kunnen beslechten,

moet dus worden verduidelijkt of het toelaatbaar is, de directe ontvanger van een handeling de aftrek van voorbelasting te weigeren op grond van criteria die de lidstaat op grond van artikel 205 van richtlijn 2006/112 heeft vastgesteld en of deze fiscale praktijk verenigbaar is met het evenredigheids- en het effectiviteitsbeginsel. Ook zou het dienstig zijn, een antwoord te krijgen op de vraag of de bepalingen van genoemde richtlijn nationale bepalingen als die in hoofdgeding toelaat, die een hoofdelijke aansprakelijkheid voor btw invoeren, door te voorzien in vermoedens die niet afhangen van direct vaststelbare objectieve feiten, maar een uitdrukking zijn van figuren uit het burgerlijke recht (zoals de hoofdelijke aansprakelijkheid in geval van misbruik als gevolg van een schijntransactie), waarover in geval van geschil via een andere rechtsgang en in een andere procedure een eindoordeel wordt geveld.