



Jurisprudentie

Zaak C-18/13

**Maks Pen EOOD
tegen**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia

(verzoek van de Administrativen sad Sofia-grad om een prejudiciële beslissing)

„Fiscale bepalingen — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Aftrek van de voorbelasting — Verrichte diensten — Controle — Dienstverrichter die niet over de nodige middelen beschikt — Begrip belastingfraude — Verplichting om ambtshalve belastingfraude vast te stellen — Voorwaarde dat de dienst daadwerkelijk wordt verricht — Verplichting om een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat — Geschillen — Verbod voor de rechter om fraude strafrechtelijk te kwalificeren en verzoekers situatie te verslechteren”

Samenvatting – Arrest van het Hof (Zevende kamer) van 13 februari 2014

1. *Harmonisatie van belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Belasting vermeld op facturen uitgereikt door een dienstverrichter die niet over de nodige middelen beschikt om de gefactureerde diensten te verrichten — Prestaties verricht door een andere dienstverrichter — Uitsluiting van het recht op aftrek — Toelaatbaarheid — Voorwaarden — Toetsing door de nationale rechterlijke instantie*
2. *Recht van de Europese Unie — Beroep voor de nationale rechter — Ambtshalve toepassing van een bepaling van Unierecht die ertoe leidt dat de nationale regel die reformatio in peius verbiedt, buiten toepassing wordt gelaten — Verplichting voor de nationale rechter — Geen — Uitzondering*
3. *Harmonisatie van belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Nationale regeling houdende verbod van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde in geval van fraude of misbruik — Verplichting om ambtshalve de belastingfraude vast te stellen — Uitlegging van het nationale recht door de nationale rechter tegen de achtergrond van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 — Inaanmerkingneming van het gehele interne recht en toepassing van de uitleggingsmethoden ervan*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad)

4. *Harmonisatie van de belastingwetgeving — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek van de voorbelasting — Verplichting om een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat — Draagwijdte — Verplichting voor een belastingplichtige om te voldoen aan de internationale standaarden voor jaarrekeningen — Toelaatbaarheid — Voorwaarden*

(Verordening nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad; richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 242 en 273)

1. Richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een belastingplichtige de op de door een dienstverrichter uitgereikte facturen vermelde belasting over de toegevoegde waarde aftrekt wanneer de dienst weliswaar is verricht, maar niet daadwerkelijk door die dienstverrichter of zijn onderaannemer, met name omdat laatstgenoemden niet beschikten over het personeel, de materiële middelen en de activa die daarvoor noodzakelijk zijn, de kosten van hun dienstverrichting niet in hun boekhouding zijn gerechtvaardigd of de identiteit van de personen die bepaalde documenten hebben getekend als dienstverrichter, onjuist is gebleken, onder de tweevoudige voorwaarde dat die feiten frauduleus gedrag vormen en het op basis van de door de belastingautoriteiten verstrekte objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van die fraude, hetgeen door de verwijzende rechterlijke instantie moet worden nagegaan.

(cf. punt 32, dictum 1)

2. Het Unierecht kan een nationale rechter niet verplichten om een bepaling van Unierecht ambtshalve toe te passen wanneer een dergelijke toepassing ertoe zou leiden dat het in zijn nationale procesrecht verankerde beginsel van het verbod van reformatio in peius wordt doorbroken.

Het blijkt echter niet dat in een geding dat van meet af aan betrekking heeft op het recht op aftrek van de op een aantal facturen vermelde belasting over de toegevoegde waarde, een dergelijk verbod kan worden toegepast op de overlegging door de belastingdienst in de loop van het rechtsgeding van nieuwe gegevens die, met betrekking tot die facturen, niet kunnen worden geacht de situatie te verslechteren van de belastingplichtige die zich op dat recht op aftrek beroept.

(cf. punt 37)

3. Wanneer de nationale rechterlijke instantie de verplichting of de mogelijkheid hebben de aan een dwingende regel van nationaal recht ontleende rechtsgronden ambtshalve in het geding te brengen, moeten zij dit doen met betrekking tot een dwingende regel van Unierecht zoals de regel volgens welke de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde moeten weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Het staat aan deze nationale rechterlijke instanties om bij de beoordeling van het frauduleuze of oneerlijke karakter van de uitoefening van dat recht op aftrek het nationale recht zo veel mogelijk uit te leggen tegen de achtergrond van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat zij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen hun bevoegdheden al het mogelijke doen.

Ook al kwalificeert een nationale rechtsregel belastingfraude als strafbaar feit en is alleen de strafrechter voor die kwalificatie bevoegd, een dergelijke regel verzet zich in dit verband niet ertegen dat de rechter die de wettigheid moet beoordelen van een wijzigingsaanslag waarbij de door een belastingplichtige toegepaste aftrek van belasting over de toegevoegde waarde ter discussie is gesteld,

zich kan baseren op de door de belastingdienst verstrekte objectieve gegevens om aan te tonen dat er sprake is van fraude, terwijl volgens een andere bepaling van nationaal recht „ten onrechte gefactureerde” belasting over de toegevoegde waarde niet kan worden afgetrokken.

(cf. punten 38, 39, dictum 2)

4. Richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet, doordat ingevolge artikel 242 ervan van iedere belastingplichtige in het bijzonder wordt verlangd dat hij een boekhouding voert die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken, aldus worden uitgelegd dat zij zich niet er tegen verzet dat de betrokken lidstaat, binnen de in artikel 273 van die richtlijn vastgestelde grenzen, van iedere belastingplichtige verlangt dat hij dienaangaande alle nationale boekhoudregels naleeft die in overeenstemming zijn met de internationale standaarden voor jaarrekeningen, mits de in die zin vastgestelde maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk is ter bereiking van het doel, de juiste heffing van de belasting te verzekeren en fraude te voorkomen. Dienaangaande verzet richtlijn 2006/112 zich tegen een nationale bepaling volgens welke een dienst als verricht wordt beschouwd op het tijdstip waarop de voorwaarden voor de erkenning van de uit de betrokken verrichting voortvloeiende opbrengsten zijn vervuld.

Het tijdstip waarop de belasting verschuldigd, en dus aftrekbaar voor de belastingplichtige, wordt, kan derhalve niet in het algemeen worden bepaald door de vervulling van formaliteiten zoals de opneming in de boekhouding van de dienstverrichters van de door hen gemaakte kosten voor het verrichten van hun diensten. Mits zij die beperkingen in acht nemen, verzet het Unierecht zich bovendien niet tegen aanvullende nationale boekhoudregels die zijn vastgesteld onder verwijzing naar de internationale standaarden voor jaarrekeningen die in de Unie van toepassing zijn onder de bij verordening nr. 1606/2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen vastgestelde voorwaarden.

(cf. punten 44, 46, 48, dictum 3)