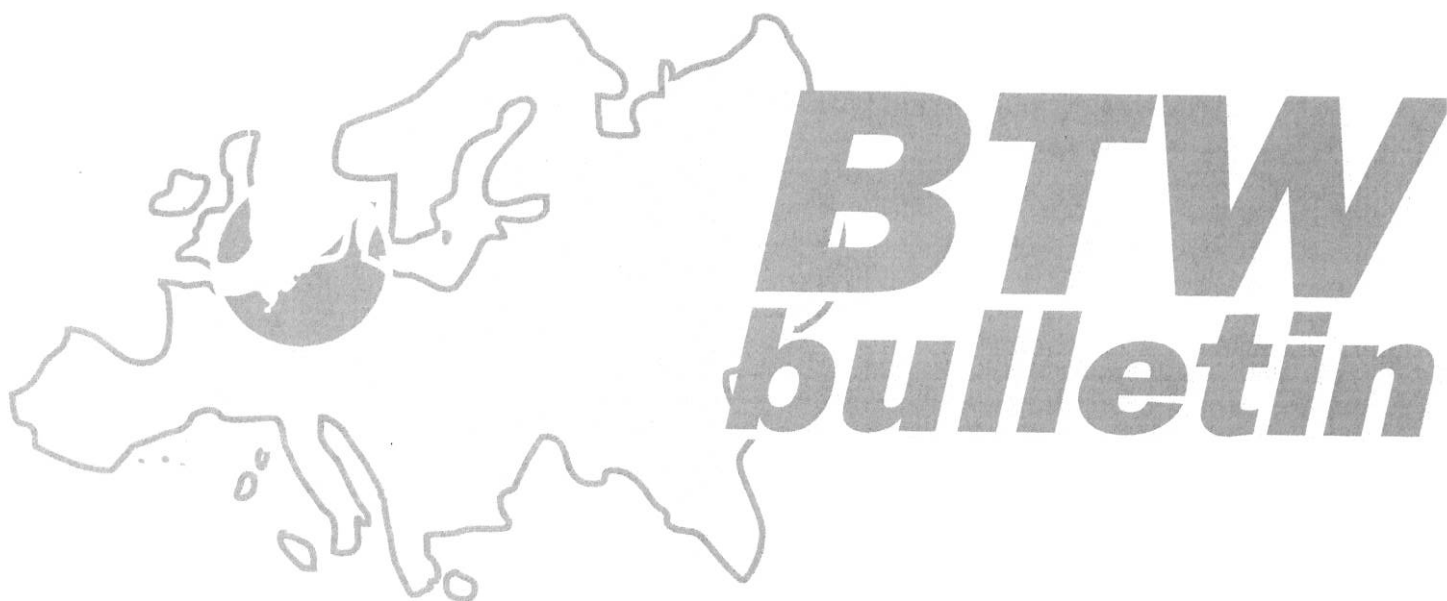




BTW-bulletin, nummer 2, 2015

HvJ Skandia America Corporation in grensoverschrijdende EU-situaties

Drs. O.L. Mobach en L. Janssen MSc

Toepassing medische vrijstelling verduidelijkt

Andrea Koks en Ed van den Elsen

De aftrek van btw 'staat' niet meer rotsvast

Mr. R. Vos en mw. mr. M.H.W.N. Lammers

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten



De aftrek van btw 'staat' niet meer rotsvast

BTW-bulletin 2015/16

Op 18 december 2014 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna HvJ) arrest gewezen over de aftrek van btw als sprake is van betrokkenheid bij fraude. Onze Hoge Raad had daartoe in een drietal gevoegde zaken, Italmoda (zaak C-131/13), Turbu.com (zaak C-163/13) en TMP (zaak C-164/13), prejudiciële vragen gesteld. Nu is duidelijk geworden dat aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd als de afnemer wist of had moeten weten dat de btw niet is afgedragen door de leverancier, ook als de nationale wettelijke bepalingen zoals in Nederland daarin niet voorzien. In de Turbu.com- en TMP-zaak wordt de Hoge Raad overigens niet-ontvankelijk verklaard in het stellen van prejudiciële vragen. Deze bijdrage is een vervolg op onze publicatie in *BTW-bulletin* 2014, nr. 7-8.

HvJ Italmoda, Turbu.com en TMP: aanleiding HvJ-procedure en conclusie A-G

Volgens de Hoge Raad kan op grond van de Nederlandse wet aftrek, vrijstelling of teruggaaf van btw **niet** worden geweigerd als komt vast te staan dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan belastingfraude of hij wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam. Reden dan ook voor de Hoge Raad om hierover prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ.

A-G Szpunar concludeerde op 16 september 2014 dat het nultarief en teruggaaf van btw op grond van het Unierecht moeten worden geweigerd, ook indien de nationale bepalingen daarin niet expliciet voorzien. Volgens de A-G is het niet relevant of de btw-fraude zich in een andere EU-lidstaat heeft voorgedaan. De btw is een gemeenschappelijk stelsel, waarbij het niet doeltreffend zou zijn om de fraudepreventie uitsluitend aan de direct getroffen lidstaat over te laten. De prejudiciële vragen in de zaken Turbu.com en TMP zijn volgens de A-G niet-ontvankelijk omdat in cassatie niet vaststaat dat Turbu.com en TMP wisten of hadden moeten weten dat sprake is van btw-fraude.

HvJ Turbu.com en TMP

Het in Nederland gevestigde Turbu.com is een groothandel in computers, telefoons en software. In 2001 heeft Turbu.com een aantal intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht. Na onderzoek van de FIOD stelde de Nederlandse belastingdienst zich op het

standpunt dat Turbu.com ten onrechte het nultarief/de vrijstelling had toegepast. De directeur van Turbu.com werd strafrechtelijk vervolgd en is veroordeeld wegens het medeplegen van valsheid in geschrifte en het onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte. De inspecteur van de belastingdienst stelde op basis van het onderzoek van de FIOD ook een naheffingsaanslag vast. Deze naheffingsaanslag is door Turbu.com zowel in beroep als in hoger beroep tevergeefs bestreden. Hof Den Bosch oordeelde in hoger beroep dat aannemelijk is dat bij de betrokken leveringen in werkelijkheid geen sprake was van intracommunautaire leveringen en dat Turbu.com wilens en wetens betrokken is geweest bij btw-fraude. Turbu.com heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft hierover prejudiciële vragen gesteld. In de toelichting merkt de Hoge Raad op dat vragen van uitlegging van Unierecht rijzen indien na verwijzing naar een feitenrechter komt vast te staan dat de bedoelde leveringen deel uitmaakten van een keten van handelingen die was gericht op btw-fraude en dat Turbu.com zich daarvan bewust was of had moeten zijn. De Hoge Raad vraagt zich met name af of het recht op vrijstelling van btw moet worden geweigerd in geval van btw-fraude, ook indien het nationale recht daarvoor geen rechtsgrondslag biedt. Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het HvJ gevraagd of de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing van de btw-vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering dienen te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden de vrijstelling te weigeren.

Het in Nederland gevestigde TMP handelt in mobiele telefoons. In 2003 heeft zij intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht onder toepassing van de vrijstelling en met verzoek om teruggaaf van de voorbelasting die was betaald voor de verwerving van deze telefoons van in Nederland gevestigde bedrijven. De belastingdienst die in de aangiften van TMP meer onregelmatigheden had vastgesteld, zowel ter zake van de handelingen in een eerder stadium als ter zake van de genoemde intracommunautaire leveringen, weigerde de teruggaaf van omzetbelasting. Hof Den Bosch oordeelde dat TMP de voorbelasting niet in aftrek kon brengen omdat zij wist of had moeten weten dat sprake was van btw-fraude. TMP stelde tegen deze uitspraak beroep in cassatie in bij de Hoge Raad. Ook in deze zaak stelde de Hoge Raad vervolgens prejudiciële vragen aan het HvJ. In de procedure voor het HvJ voert de Europese Commissie aan dat de prejudiciële vragen van de Hoge Raad in de zaken Turbu.com en TMP niet-ontvankelijk zijn, omdat zij als hypothetisch moeten worden beschouwd. De Europese Commissie merkt daartoe op dat wezenlijke feitelijk-

¹ Mr. R. Vos is werkzaam als advocaat bij Hertoghs Advocaten-belastingkundigen in Breda/Rotterdam en mw mr. M.H.W.N. Lammers is werkzaam als advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

ke en juridische gegevens in de hoofdgedingen nog niet zijn komen vast te staan.

Op dit punt gaat het HvJ in het arrest in. Het is volgens het HvJ vaste rechtspraak dat het in beginsel verplicht is uitspraak te doen op prejudiciële vragen over de uitleg van het recht van de Unie, tenzij duidelijk blijkt dat de gevraagde uitleg geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het HvJ niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen. Dit laatste nu is het geval bij de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken *Turbu.com* en *TMP*, aldus het HvJ. In die zaken wordt door de Hoge Raad verzocht nader aan te geven of, en in voorkomend geval onder welke omstandigheden, de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties gehouden zijn de rechten van vrijstelling en aftrek van de btw in een geval van btw-fraude te weigeren. De Hoge Raad heeft volgens het HvJ niet vastgesteld dat bij de handelingen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn ook daadwerkelijk sprake is van btw-fraude. Aangezien de prejudiciële vragen uitgaan van het bestaan van een dergelijke fraude moeten zij met betrekking tot deze hoofdgedingen worden beschouwd als hypothetisch. De prejudiciële vragen in de zaken C-163/13 en C-164/13 worden dan ook door het HvJ niet-ontvankelijk verklaard.

HvJ Italmoda

Het in Nederland gevestigde Italmoda is actief in de schoenhandel. In 1999 en 2000 handelde zij ook in computerartikelen. Deze computerartikelen kocht Italmoda in Nederland en in Duitsland. Alle computerartikelen werden vervolgens verkocht en geleverd aan belastingplichtige afnemers in Italië. De computerartikelen uit Duitsland kocht Italmoda onder haar Nederlandse btw-identificatienummer. Dit was derhalve een verwerving waarover belasting werd geheven in de lidstaat die het btw-identificatienummer had toegekend, ofwel Nederland. De goederen zijn echter rechtstreeks vanuit Duitsland naar Italië vervoerd.

Italmoda heeft voor de in Nederland verworven computerartikelen alle aangiften gedaan en in haar btw-aangiften de voorbelasting afgetrokken. Voor de in Duitsland ingekochte computerartikelen is geen aangifte gedaan van de intracommunautaire levering in deze lidstaat (Duitsland). Ook is de intracommunautaire verwerving in Nederland niet aangegeven, terwijl deze handeling was vrijgesteld voor de omzetbelasting in Duitsland. De afnemers in Italië hebben op geen enkele wijze in een aangifte melding gemaakt van deze intracommunautaire verwervingen. Evenmin is de verschuldigde btw betaald. De Italiaanse belastingdienst weigerde deze Italiaanse afnemers het recht op vooraftrek en heeft de verschuldigde btw nageheven. Het is ons niet duidelijk of deze belasting ook daadwerkelijk door de belastingdienst in Italië is gecasseerd.

Volgens de belastingdienst in Nederland was Italmoda bewust betrokken bij fraude die erop was gericht om in Italië btw te ontduiken en weigerde bij Italmoda de toe-

passing van het recht op vrijstelling voor de intracommunautaire leveringen aan Italië. Daarnaast weigerde de Nederlandse belastingdienst het recht op aftrek van voorbelasting, alsmede van het recht op teruggaaf van de btw die was betaald voor de computerartikelen uit Duitsland. De belastingdienst heeft daartoe drie naheffingsaanslagen vastgesteld. Hiertegen heeft Italmoda rechtsmiddelen aangewend.

Het beroep van Italmoda tegen de naheffingsaanslagen is door Rechtbank Haarlem gegrond verklaard. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld bij Hof Amsterdam. Volgens Hof Amsterdam waren afwijking van de normale regeling van btw-heffing en de weigering de vrijstelling of het recht op aftrek van de btw toe te passen in dit geval niet gerechtvaardigd. Daarbij heeft Hof Amsterdam in aanmerking genomen dat de fraude niet in Nederland, maar in Italië had plaatsgevonden en dat Italmoda in Nederland aan alle formele voorwaarden had voldaan die de nationale wettelijke bepalingen aan de vrijstelling verbinden. Ook Hof Amsterdam stelde Italmoda derhalve in het gelijk.

De Staatssecretaris van Financiën is vervolgens tegen deze uitspraak in cassatie gegaan bij de Hoge Raad. De Hoge Raad overweegt dat gedurende het relevante tijdvak naar Nederlands recht voor de toepassing van de vrijstelling of voor het recht op aftrek niet als voorwaarde gold dat de belastingplichtige niet bewust was betrokken bij ontduiking van btw of btw-fraude. De vraag rijst dus of bewuste betrokkenheid bij btw-fraude in de weg staat aan het recht op teruggaaf van de btw, hoewel een nationale wettelijke grondslag hiervoor ontbreekt. Daarop heeft de Hoge Raad aan het HvJ prejudiciële vragen gesteld.

Over de ontvankelijkheid van deze prejudiciële vragen is de nodige discussie geweest. Italmoda stelde zich op het standpunt dat de eerste prejudiciële vraag (weigering vooraftrek, vrijstelling of teruggaaf bij btw-fraude ook als de nationale wet daarin niet voorziet) ziet op de uitlegging van nationaal recht. De commissie daarentegen trekt de ontvankelijkheid van de tweede vraag (btw-fraude in een andere lidstaat) in twijfel. Met beide standpunten maakt het HvJ korte metten. Het HvJ oordeelt dat de eerste prejudiciële vraag ziet op de uitlegging van het Unierecht en dan met name de bepalingen van de Zesde richtlijn. Ten aanzien van de twijfels bij de tweede prejudiciële vraag oordeelt het HvJ dat uit de context van de vraag moet worden afgeleid dat de verwijzende rechter (de Hoge Raad dus) wil weten of de vraag of de informatieverplichtingen zijn vervuld relevant is voor de beoordeling van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van btw. Het blijkt, aldus het HvJ, niet duidelijk dat deze vraag hypothetisch is of geen enkel verband houdt met het reële geschil of het voorwerp van het hoofdgeding. Het HvJ concludeert dan ook dat de vraag beantwoord kan worden.

Vervolgens komt het HvJ toe aan de kern van de prejudiciële vragen. De eerste prejudiciële vraag ziet dus op de mogelijkheid om het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf te weigeren als de belastingplichtige wist of behoorde te weten van de btw-fraude ook al voorziet de nationale wetgeving niet in die mogelijkheid. In de eerste

plaats merkt het HvJ op dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Daarnaast licht het HvJ toe dat het vaste rechtspraak is dat in geval van bedrog of misbruik geen beroep kan worden gedaan op het Unierecht. Het HvJ overweegt vervolgens dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties is om op basis van objectieve gegevens te beoordelen of aanspraak wordt gemaakt op vooraf trek, vrijstelling of teruggave van btw in een situatie van btw-fraude of misbruik. Daarbij moeten de nationale autoriteiten en de rechterlijke instanties de bepalingen in het nationale recht zo veel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en de doelstellingen van de Zesde richtlijn. Stellen de nationale autoriteiten of de rechterlijke instanties vast dat sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of behoorde daarvan te weten, dan moet het recht op vooraf trek, vrijstelling of teruggave worden geweigerd. Het HvJ oordeelt dat het daarbij niet van belang is of de nationale wet ook in deze mogelijkheid voorziet. De Zesde richtlijn biedt voldoende basis voor de weigering.

De tweede prejudiciële vraag ziet op de situatie dat de btw-fraude in een andere lidstaat plaatsvindt. De Nederlandse Hoge Raad wil weten of in zo'n situatie Nederland toch het recht op vooraf trek, vrijstelling of teruggave mag weigeren. Het HvJ is van oordeel dat dit het geval is. Het hof voert daartoe aan dat het btw-stelsel een EU-stelsel is. Alle lidstaten zijn verplicht om dit stelsel te beschermen. Daarbij doet het dus niet ter zake dat de fraude op het grondgebied van een andere lidstaat plaatsvindt. Tot slot merkt het HvJ ook op dat de carrouselfraude zich met name richt op de intracommunautaire leveringen. De specifieke combinatie van de handelingen in deze keten zijn er bij carrouselfraude op gericht om fraude te plegen. Het HvJ komt dan ook tot het slotoordeel dat het recht op aftrek, vrijstelling of teruggave van btw mag worden geweigerd zelfs als de fraude niet in Nederland plaatsvond. De derde prejudiciële vraag kan door het HvJ met een kort antwoord worden afgedaan. Deze vraag over de uitleg van het begrip 'geheven' in art. 28 ter A lid 2 (slot van) eerste volzin Zesde richtlijn behoefde alleen beantwoord te worden als de eerste vraag ontkennend zou worden beantwoord. Nu het HvJ de eerste vraag bevestigend heeft beantwoord, kan beantwoording dus achterwege blijven.

Conclusie

Het Hof van Justitie maakt met de beslissing in de zaak *Italmoda* duidelijk dat ingeval van betrokkenheid – wist of behoorde te weten – bij fraude, het aftrekrecht, de vrijstelling of de btw-teruggave rücksichtslos opzij wordt gezet. Het 'staat' – term die het HvJ gebruikt – nu aan de nationale rechter om hier verder invulling aan te geven. Veel ruimte heeft de Hoge Raad daarbij niet. Het HvJ lijkt hier voldoende instructie aan de Hoge Raad te geven. Daarbij maakt het dus niet uit dat de fraude in een andere lidstaat plaatsvindt. Ook al sluit de letterlijke tekst van onze nationale wet de toepassing van het aftrekrecht, de vrijstelling en/of de btw-teruggave niet uit, naar EU maatstaven heb je er geen recht op. Bestrijding van fraude gaat

ook voor het beginsel van de fiscale neutraliteit: dubbele heffing is daardoor mogelijk. De bedrieger en zijn handlangers zijn in zoverre rechteloos.