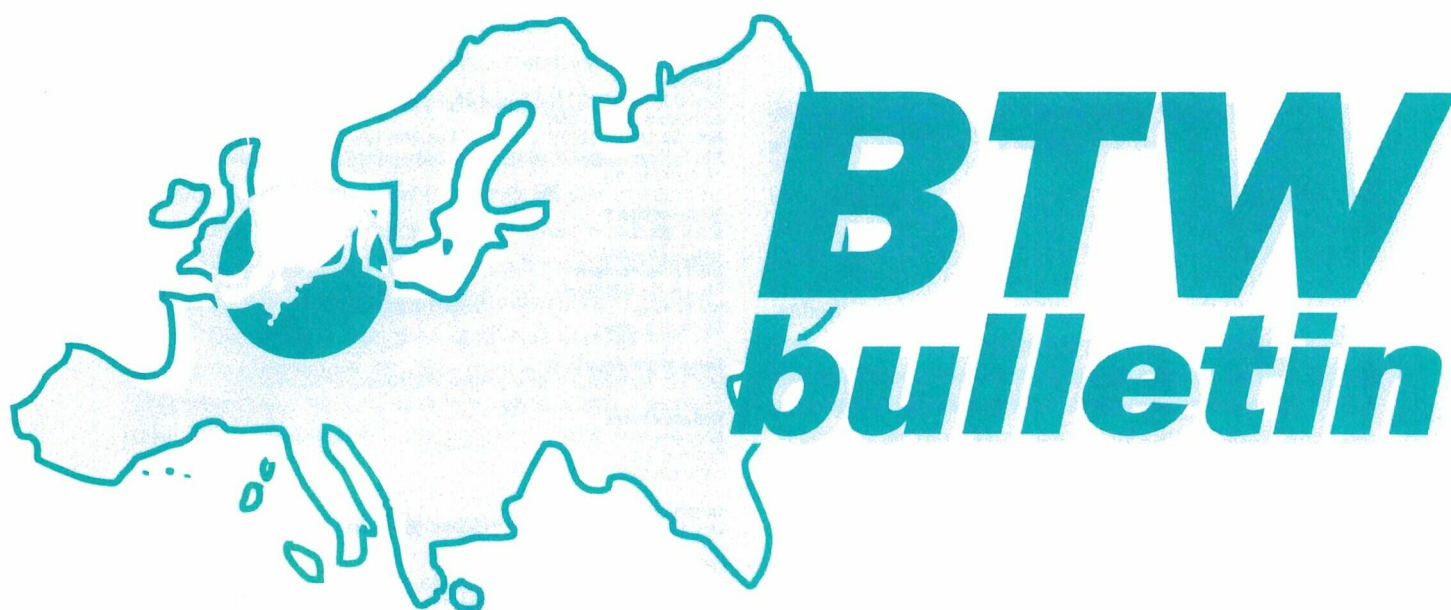




BTW-bulletin, nummer 3, 2018

HvJ Farkas: geen aftrek ten onrechte betaalde btw, wel een vordering op de leverancier én fiscus

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong

Elektronische diensten in de internationale btw-praktijk

Paul Bakker

Wat is sport?

Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen

Internationale btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten

HvJ Farkas: geen aftrek ten onrechte betaalde btw, wel een vordering op de leverancier én fiscus

BTW-bulletin 2018/20

Op 26 april 2017 wees het HvJ een arrest waarin werd geoordeeld over het recht op aftrek bij ten onrechte betaalde btw (ECLI:EU:C:2016:864). Ook werd in dit arrest overwogen dat beboeting onder omstandigheden strijdig is met het evenredigheidsbeginsel, indien uit de feiten volgt dat geen sprake is van fraude of enig belastingnadeel. In deze bijdrage zetten wij de procedure voor het HvJ uiteen, waarna wordt afgesloten met een conclusie.

De Hongaarse btw-regelgeving

Art. 142 van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Hongaarse wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: de Hongaarse btw-wet), luidt:

"1. De belasting wordt betaald door de koper van het goed of de ontvanger van de dienst:

(...)

g) in het geval van levering van goederen die door een onderneming als materiële vaste activa worden gebruikt of van andere goederen of diensten waarvan de marktwaarde ten tijde van de levering meer dan 100 000 [HUF (ongeveer 324 EUR)] bedraagt, indien tegen de belastingplichtige die de goederen of diensten dient te leveren, een liquidatieprocedure of een andere insolventieprocedure is ingeleid die ertoe strekt definitief zijn insolventie vast te stellen;

(...)

7. Wanneer lid 1 van toepassing is, zal de leverancier van de goederen of diensten een factuur uitschrijven waarop noch het bedrag van de verschuldigde btw noch het in artikel 83 bedoelde tarief wordt vermeld."

Art. 169 onder n) van de Hongaarse btw-wet luidt:

"De factuur moet de volgende informatie bevatten:

(...)

n) wanneer de koper of de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding 'Btw verlegd';"

Tibor Farkas (Farkas) kocht een mobiele loads op een door de Hongaarse belastingdienst georganiseerde elektronische veiling. De verkoper betrof een vennootschap met een forse belastingsschuld. De verkoper stelde een factuur op met btw. Farkas betaalde de op de veiling bepaalde verkoopsom aan de verkoper, inclusief btw, waar-

na de verkoper de belasting afdroeg aan de Hongaarse belastingdienst. Farkas heeft de op de factuur betaalde btw vervolgens in aftrek gebracht.

De Hongaarse belastingdienst constateerde tijdens een controle naar de gevorderde terugbetalingen op de aangiften van het vierde kwartaal van 2012 dat de verleggingsregeling ten onrechte niet was toegepast. Conform art. 142 lid 1 onder g van de Hongaarse btw-wet diende Farkas als koper van het goed de btw direct aan de schatkist af te dragen. De Hongaarse belastingdienst stelde vervolgens bij Farkas een belastingverschil van HUF 744.000 (circa € 2.400) vast. De vordering tot terugbetaling van de aan de verkoper betaalde btw werd verworpen en er werd een fiscale 50%-boete van HUF 372.000 (circa € 1.200) opgelegd.

Farkas nam bij de nationale rechter het standpunt in dat het recht op aftrek ten onrechte was geweigerd, nu de factuur volgens de reguliere btw-regeling was opge maakt. Het naheffen van het belastingverschil was volgens Farkas onrechtmatig nu de btw daadwerkelijk aan de schatkist was betaald door de betrokken verkoper. Farkas verzocht de verwijzende rechter aan het HvJ te vragen of de ontzegging van het recht op aftrek in deze situatie verenigbaar was met het Unierecht.

De verwijzende rechter stelde vast dat de Hongaarse belastingdienst het recht op aftrek niet heeft geweigerd, maar Farkas heeft verplicht belasting te betalen die verschuldigd was volgens de verleggingsregeling. De Hongaarse belastingdienst negeerde het feit dat de btw aan de verkoper was betaald. De Hongaarse belastingdienst betwistte niet het recht op aftrek van betaalde btw, maar saldeerde dit bedrag met de volgens de belastingdienst verschuldigde btw. Beide bedragen waren immers gelijk. De verwijzende rechter stelde ook vast dat de schatkist geen nadeel heeft geleden door het opmaken van een factuur volgens de reguliere btw-regels in plaats van de verleggingsregeling, nu de verkoper het bedrag had voldaan. Er was bij Farkas geen sprake van een intentie om belastingvoordeel te verkrijgen of van belastingfraude. De beslissing van de Hongaarse belastingdienst kwam erop neer dat het recht op aftrek wordt onthouden. Nu uit vaste Unierechtelijke rechtspraak bleek dat het recht op aftrek alleen kan worden geweigerd bij bewezen belastingfraude, was de beslissing niet conform het doel dat met de verleggingsregeling werd nagestreefd.

De verwijzende rechter legde vervolgens de volgende vragen voor aan het HvJ:

"1) Is de op de bepalingen van de Hongaarse btw-wet gebaseerde praktijk van de belastingadministratie (...) verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112, met name met het beginsel dat fiscale maatregelen evenredig moeten zijn aan het doel de belastingneutraliteit te verzekeren en belastingfraude te voorkomen?

2) Is de sanctie wegens keuze van een onjuiste belasting-

¹ Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong zijn beiden advocaat en verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.

methode in het geval van vaststelling van een belastingverschil, die bovendien gepaard gaat met de oplegging van een fiscale boete van 50 %, evenredig wanneer de fiscus geen inkomsten heeft gederfd en er evenmin aanwijzingen van misbruik zijn?"

Het oordeel van het HvJ

Zoals wel vaker voorkomt herformuleert het HvJ de eerste vraag. De kwestie die voorlag betrof de uitleg van de bepalingen van de Btw-richtlijn, de beginselen van fiscale neutraliteit en van evenredigheid. Kan de koper van een goed het recht worden ontzegd de btw in aftrek te brengen die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald?

Het HvJ wijst op vaste rechtspraak over het doel van de aftrekregeling (Abbey National ECLI:EU:C:2001:110) en de factuurvereisten bij het recht op aftrek (Fatorie ECLI:EU:C:2014:50). De onderhavige factuur bevatte niet de omschrijving 'verlegging' en Farkas heeft de btw ten onrechte aan de verkoper betaald. De factuur was niet in overeenstemming met de nationale formele voorschriften en er is niet voldaan aan een inhoudelijke voorwaarde. Onder verwijzing naar Fatorie overweegt het HvJ dat alleen recht op aftrek bestaat voor verschuldigde btw. Nu de door Farkas betaalde btw niet verschuldigd was en de betaling niet in overeenstemming was met de verleggingsregeling, bestaat er geen recht op aftrek. Wel wijst het HvJ erop dat Farkas overeenkomstig het nationale recht kan verzoeken om teruggaaf van de onverschuldigd betaalde btw. Bij het ontbreken van een Unierechtelijke regeling zijn de voorwaarden voor een dergelijk verzoek een interne aangelegenheid, waarbij wel het gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel in acht moeten worden genomen.

Onder verwijzing naar vaste rechtspraak (Reemtsma Cigarettenfabrieken ECLI:EU:C:2007:167) wijst het HvJ erop dat het doeltreffendheidsbeginsel kan vereisen dat een koper zich met de vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten indien de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, bijvoorbeeld bij insolventie. Deze toets is aan de verwijzende rechter. Het HvJ wijst er in dat kader op dat er geen aanwijzingen van fraude zijn en er geen schade is geleden door de nationale schatkist door het verkeerd opstellen van de factuur, nu de verkoper de btw heeft betaald. De bepalingen van de Btw-richtlijn, de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid verhinderen niet dat aan de koper het recht wordt ontzegd de btw in aftrek te brengen die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald. Dit in het geval dat de btw is betaald op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone btw-regeling, terwijl de relevante handeling onder de verleggingsregeling viel en de verkoper die belasting aan de schatkist heeft betaald. Voor zover de terugbetaling door de verkoper aan de koper van de onterecht gefactuurde btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, vereisen die beginselen echter dat de koper zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.

Het HvJ herformuleert ook de tweede vraag. De vraag ligt

voor of het evenredigheidsbeginsel in deze casus in de weg staat aan een fiscale sanctie van 50% van het btw-bedrag. Vaststaat dat de belastingdienst geen belastinginkomsten heeft gederfd en er geen aanwijzingen van belastingfraude zijn. Het hof herinnert eraan dat de lidstaten hun bevoegdheid tot toepassing van sancties dienen uit te oefenen met eerbied van het Unierecht en met algemene rechtsbeginselen als het evenredigheidsbeginsel. Sancties mogen niet verdergaan dan noodzakelijk ter waarborging van de juiste heffing van belasting en het voorkomen van fraude. Bij de beoordeling van het evenredigheidsbeginsel dient rekening te worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk en de wijze waarop de hoogte van de sanctie wordt bepaald. Deze beoordeling staat in beginsel aan de nationale rechter. Niettemin wijst het hof de verwijzende rechter op bepaalde elementen van het hoofdgeding die hem toestaan te beoordelen of de aan Farkas opgelegde sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

De Hongaarse boetebepaling

Art. 170 leden 1 en 2 van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Hongaarse belastingwet nr. XCII van 2003, hierna: Hongaarse wetboek fiscaal procesrecht), luidt:

"1. In het geval van onvolledige betaling van de belasting, moet een fiscale boete worden betaald. Behoudens andere bepalingen in deze wet, bedraagt de boete 50 % van het onbetaalde bedrag. Het bedrag van de boete bedraagt 200 % van het onbetaalde bedrag als het verschil met het verschuldigde bedrag verband houdt met het verbergen van inkomsten, of met de vervalsing of de vernietiging van bewijsmateriaal, de boekhouding, of inschrijvingen. De belastingdienst legt ook een fiscale boete op wanneer de belastingplichtige, zonder dat hij daarvoor in aanmerking komt, een vordering tot steun of terugbetaling van belasting indient, of een verklaring inzake een bezitting, een steun of een terugbetaling en de administratie het ontbreken van het recht van de belastingplichtige hierop vóór de toekenning heeft vastgesteld. De grondslag van de boete is in dit geval gelijk aan het onterecht gevorderde bedrag.

2. In het geval van verlegging kan het vastgestelde verschil in belasting ten laste van de belastingplichtige enkel als een onvolledige betaling van belasting worden beschouwd, wanneer dat verschil niet is betaald vóór de vervaldag of als budgettaire steun is verkregen (...)"

Art. 171 van het Hongaarse wetboek fiscaal procesrecht luidt:

"1. Het boetetarief kan worden verminderd, en de boete kan zelfs worden kwijtgescholden, of amtsshalve, of op verzoek, als er omstandigheden zijn die als uitzonderlijk kunnen worden beschouwd en die toestaan te besluiten dat de belastingplichtige, of zijn vertegenwoordiger, zijn werknemer, zijn lid, of zijn gemandateerde die aan de oorzaak ligt van de belastingschuld, met het onderscheidingsvermogen dat van hem in de gegeven situatie kon

worden verwacht, heeft gehandeld. Het bedrag van de vermindering van de boete moet worden vastgesteld rekening houdend met alle omstandigheden van de betrokken zaak, met name de omvang van de belastingsschuld, de omstandigheden van haar ontstaan, de ernst en de frequentie van de onwettige handeling van de belastingplichtige (daad of verzuim).

2. De boete wordt niet verminderd, noch ambtshalve, noch op verzoek, wanneer de belastingsschuld verband houdt met het verbergen van inkomsten, de vervalsing of de vernietiging van bewijsstukken, rekeningen, of registers. (...)"

Het HvJ stelt vast dat deze sanctie belastingplichtigen ertoe aan dient te zetten zo snel mogelijk niet-betaling van belasting te regulariseren en de beoogde inning van belasting te bereiken. Uit de nationale wetgeving blijkt dat de regelgeving toestaat rekening te houden met de omstandigheden van de zaak, de omvang van de schuld, de omstandigheden van het ontstaan van de schuld en de ernst en frequentie van de onwettige handeling. Op grond van de feitelijke elementen uit het aan het HvJ overgelegde dossier over de inbreuk op het btw-mechanisme blijkt dat geen sprake is van een derving van inkomsten voor de belastingdienst of van aanwijzingen voor fraude. Onder die omstandigheden acht het hof een boete van 50% niet-evenredig.

Gevolgen Nederlandse praktijk

In het beleidsbesluit van 28 april 2003 (DGB2003/2121M) worden door de staatssecretaris richtlijnen gegeven met betrekking tot de aftrek van op een factuur ten onrechte in rekening gebrachte btw. Daarbij is ook geregeld op welke wijze ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien.

Op grond van art. 37 Wet OB 1968 is degene die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van btw die hij anders dan op grond van deze bepaling niet verschuldigd is geworden, die btw verschuldigd is op het tijdstip waarop hij de factuur heeft uitgereikt. Deze verschuldigdheid van btw ontstaat ook in gevallen dat ten onrechte (te veel) btw is gefactureerd. De uitsluitend op grond van dit artikel verschuldigd geworden btw kan niet in aftrek worden gebracht als voorbelasting. Deze bepaling staat immers alleen aftrek toe van belasting die in rekening is gebracht op een factuur die voldoet aan de voorgescreven wettelijke eisen. Het besluit geeft gedragslijnen die in acht moeten worden genomen voor herziening van ten onrechte gefactureerde btw. Het betreffen eisen voor correctie van de factuur, het uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten, terugbetaling van de gefactureerde btw en de termijn van herziening. Indien de ten onrechte of te veel in rekening gebrachte btw niet is voldaan, beschikt de inspecteur in beginsel over twee correctiemogelijkheden. Heffing op grond van art. 37 van de wet bij de leverancier en naheffing wegens ten onrechte genoten aftrek bij de afnemer. Het ligt volgens de staatssecretaris voor de hand dat de inspecteur uiteindelijk niet beide mogelijkheden kan benutten. De inspecteur dient zich eerst te wenden tot de leverancier,

die verantwoordelijk is voor het opstellen van de factuur en de btw heeft ontvangen. De inspecteur behoudt ook de mogelijkheid na te heffen bij de afnemer, bijvoorbeeld als naheffing bij de leverancier geen resultaat oplevert. De leverancier is volgens de staatssecretaris de partij die immers kon beoordelen of de uitgereikte factuur volgens de wettelijke eisen was opgemaakt. Niettemin kan de aftrek door de inspecteur bij de afnemer in stand worden gelaten indien de afnemer geen verwijt kan worden gemaakt. Indien sprake is van kwade trouw zal de door de afnemer in aftrek genomen btw wel worden nageheven.

De Nederlandse praktijk is erop gericht de fiscale neutraliteit van de btw te garanderen, waarbij dubbele heffing bij leverancier en afnemer wordt voorkomen. De inspecteur heeft een keuze. Bijzondere situaties doen zich echter voor bij de verhuur van onroerende zaken, waarbij gekozen kan worden voor belaste verhuur indien de huurder de btw voor ten minste 90% zelf kan aftrekken als voorbelasting. Indien achteraf blijkt dat het pand door de huurder toch niet voldoende wordt gebruikt voor belaste omzet, vervalt dit recht. De verhuur is ten onrechte met btw belast. De verhuurder heeft mogelijk ten onrechte btw afgetrokken als voorbelasting en kan dit herstellen door verbeterde facturen zonder btw te sturen aan de huurder. Kosten van het pand die zijn afgetrokken als voorbelasting worden terugbetaald via de aangifte waarbij het te betalen bedrag wordt verrekend. De btw die ten onrechte op de aangifte is voldaan kan worden teruggevraagd. De huurder herstelt de ten onrechte afgetrokken voorbelasting door binnen vier weken na afloop van het boekjaar aan de verhuurder en de belastingdienst een verklaring te sturen dat hij niet meer voldoet aan de voorwaarden voor belaste verhuur. De btw die eerder is afgetrokken als voorbelasting wordt terugbetaald via de aangifte en wordt verrekend met aftrekbare btw. Ook kan worden verzocht om een naheffingsaanslag. In uitzonderingsgevallen blijft het recht op belaste verhuur ondanks het niet voldoen aan de voorwaarden bestaan, bijvoorbeeld bij tijdelijke leegstand of onvoorziene omstandigheden, waarbij de huurder het pand voor minder dan 90% voor belaste omzet gebruikt. Het recht blijft dan bestaan voor het jaar waarin deze omstandigheden zich voordoen.

Net als in de Hongaarse situatie kan in Nederland discussie of onwetendheid bestaan over de toepassing van de verleggingsregeling. In Nederland moet de verleggingsregeling onder andere worden toegepast bij de uitlening en onderaanneming van personeel in de bouw, schoonmaakbranche en groenvoorziening, bij levering van mobiele telefoons, laptops en tablets, de levering van afval en materialen voor hergebruik en de verkoop van beleggingsgoud. Indien de verleggingsregeling ten onrechte niet wordt toegepast en een factuur met btw is verstuurd, moet deze toch worden aangegeven en voldaan. De ontvanger die een factuur ontvangt met btw terwijl de verleggingsregeling van toepassing is, mag deze btw niet in aftrek brengen als voorbelasting. Anders dan in Hongarije zal in Nederland beboeting van een koper echter niet snel aan de orde zijn indien – al dan niet op grond van art. 37 Wet OB 1968 – de btw door de leverancier daadwerkelijk is betaald. Een koper heeft volgens dit arrest van het HvJ bij

eventuele naheffingen, bijvoorbeeld als gevolg van het niet toepassen van de verleggingsregeling, een eigen civielrechtelijke vordering wegens onverschuldigde betaling op de leverancier. Het HvJ heeft in Farkas na de arresten Reemtsma en Fatorie bevestigd dat lidstaten op grond van het doeltreffendheidsbeginsel ook de mogelijkheid moeten bieden deze btw terug te vorderen bij de belastingdienst zelf, indien het verhalen op de leverancier (bijvoorbeeld door insolventie) buitengewoon moeilijk of onmogelijk zal zijn. De wijze waarop deze vordering kan worden ingediend is aan de lidstaten zelf.

De staatssecretaris zou na dit arrest duidelijkheid kunnen scheppen door te bevestigen dat van naheffing in een dergelijke specifieke casus geen sprake zal zijn, dan wel goed te keuren dat bij naheffing een afzonderlijke vordering kan worden ingediend bij de belastingdienst indien de leverancier geen verhaal biedt. Voor deze vordering zal verbintenisrechtelijk wel een nieuwe civiele titel nodig zijn, nu in ons stelsel nog geen formele rechtsgrond bestaat voor deze bijzondere vorm van regresvorderingen. Een andere optie is om in de Wet OB 1968 onder hoofdstuk VI, afdeling 1 (Teruggaaf van belasting) een nieuw artikel in te voeren waarmee op verzoek teruggaaf wordt verleend van de belasting die niet te verhalen is op de leverancier. Om discussie over de oninbaarheid te voorkomen zou vastgelegd kunnen worden dat bij een dergelijk verzoek een bewijsmiddel moet worden geleverd, waaruit blijkt de leverancier inderdaad geen verhaal (meer) kan bieden. Daarmee wordt ook onnodige vertraging van de teruggaaf voorkomen.

Conclusie

Het HvJ neemt met Farkas een belangrijke beslissing die wezenlijke gevolgen kan hebben voor de Nederlandse praktijk. Een koper betaalt ten onrechte btw aan een verkoper. Er is per saldo geen schade voor de overheid, omdat de btw door de verkoper – ten onrechte – aan de belastingdienst wordt voldaan. Niettemin volgt er (nogmaals) een heffing bij de koper, die ook nog eens de aan de verkoper betaalde btw niet terugkrijgt. Deze situatie kan zich in allerlei gevallen voordoen waarbij discussie of simpelweg onwetendheid over toepassing van de verleggingsregeling bestaat. Het HvJ oordeelt dat deze btw uiteindelijk niet bij de koper moet blijven hangen en dat de verkoper dient te worden aangesproken. Mocht deze geen verhaal bieden dan kan de koper zich met zijn vordering wenden tot de belastingdienst. In de Nederlandse situatie zal de verkoper de koper met een civiele vordering wegens onverschuldigde betaling moeten aanspreken. Bij een gefailleerde verkoper bestaat echter nog geen civiele titel om de belastingdienst aan te spreken. Onzes inziens kan een aparte teruggaafbepaling in hoofdstuk 6 van de Wet OB 1968 een passende oplossing bieden.