

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

13 februari 2014 (*)

„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”

In zaak C-18/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarije) bij beslissing van 11 december 2012, ingekomen bij het Hof op 14 januari 2013, in de procedure

Maks Pen EOOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, voorheen Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, G. Arestis en J.-C. Bonichot (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, voorheen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia, vertegenwoordigd door A. Georgiev als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en D. Drambozova als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou en M. Vergou als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en D. Roussanov als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, 178, sub a, 226, punt 6, 242 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Maks Pen EOOD (hierna: „Maks Pen”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Sofia, voorheen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia (directeur van de directie „Bezwaar en Beheer van de tenuitvoerlegging”, Sofia, bij het centrale bestuur van het nationaal agentschap voor inkomsten), over een weigering van aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) betreffende door bepaalde dienstverrichters van Maks Pen opgestelde facturen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 62 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

- 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
- 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

4 Artikel 63 van die richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

5 Artikel 167 van die richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

6 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

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

[...]"

7 Artikel 178 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

?) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]"

8 Artikel 220, punt 1, van hoofdstuk 3, „Facturering”, van titel XI van richtlijn 2006/112 bepaalt dat iedere belastingplichtige ervoor zorgt dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde een factuur wordt uitgereikt voor de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

9 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 geeft een limitatieve opsomming van de vermeldingen die, onverminderd de bijzondere bepalingen van die richtlijn, voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van die richtlijn uitgereikte facturen verplicht zijn.

10 Artikel 242 van die richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.”

11 Artikel 273 van die richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Bulgaars recht

12 Volgens artikel 70, lid 5, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) kan ten onrechte gefactureerde btw niet worden afgetrokken.

13 Artikel 12 van de regeling tot uitvoering van de btw-wet, met als titel „Datum waarop het belastbare feit plaatsvindt in het geval van een goederenlevering of een dienst”, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt in lid 1:

„[...] de dienst wordt beschouwd als verricht in de zin van de wet op het tijdstip waarop de voorwaarden voor de erkenning van de hieruit voortvloeiende opbrengsten zijn vervuld volgens de

wet op de boekhouding en de toepasselijke boekhoudnormen.”

14 Artikel 160, leden 1, 2 en 5, van de Danachno?osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken) bepaalt:

„1. De rechter doet de zaak ten gronde af en kan de wijzigingsaanslag wijzigen of geheel of gedeeltelijk nietig verklaren, dan wel het beroep verwerpen.

2. De rechter beoordeelt de conformiteit met de wet en de gegrondheid van de wijzigingsaanslag door na te gaan of die wijzigingsaanslag is vastgesteld door een bevoegde dienst en in de vereiste vorm, met inachtneming van de vormvoorschriften en de materiële bepalingen.

[...]

5. Een wijzigingsaanslag kan niet bij rechterlijke beslissing ten koste van de verzoeker worden gewijzigd.”

15 Artikel 17, lid 1, van de Grazhdanskiya protsesualen kodeks (wetboek van burgerlijke rechtsvordering) luidt:

„De rechter doet uitspraak over alle vragen die relevant zijn voor de beslechting van het geding, behalve over de vraag of een strafbaar feit is gepleegd.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Maks Pen is een vennootschap naar Bulgaars recht die een groothandel in kantoorbenodigdheden en reclamemateriaal drijft.

17 De belastingcontrole waaraan zij is onderworpen voor het belastingtijdvak van 1 januari 2007 tot en met 30 april 2009 heeft de belastingdienst ertoe gebracht zich af te vragen of de aftrek van de op de facturen van zeven van haar dienstverrichters vermelde btw gegrond is.

18 Voor bepaalde dienstverrichters zelf of voor hun onderaannemers is uit de hun tijdens die controle gevraagde inlichtingen niet gebleken dat zij over de nodige middelen beschikten om de gefactureerde verrichtingen uit te voeren. Omdat de belastingdienst van mening was dat niet was aangetoond dat bepaalde onderaannemers de verrichtingen hadden uitgevoerd, dan wel dat die verrichtingen niet door de op de facturen vermelde dienstverrichters waren uitgevoerd, heeft hij een wijzigingsaanslag vastgesteld waarbij hij is teruggekomen van de aftrekbaarheid van de op de facturen van die zeven ondernemingen vermelde btw.

19 Maks Pen is tegen die wijzigingsaanslag opgekomen bij de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia en vervolgens bij de verwijzende rechter, op grond dat zij over facturen en regelmatige contractuele documenten beschikte, die facturen via de bank waren betaald en in de boekhouding van de dienstverrichters waren opgenomen, die dienstverrichters de btw betreffende die facturen hadden aangegeven, derhalve het bewijs was geleverd van het bestaan van de betrokken verrichtingen, en voorts niet werd betwist dat zij de op die verrichtingen volgende leveringen zelf had verricht.

20 De belastingdienst heeft aangevoerd dat het bezit van regelmatige facturen niet volstond als grondslag voor het recht op aftrek, wanneer met name de door de betrokken dienstverrichters tot staving van de facturen overgelegde privédocumenten geen betrouwbare datum bevatten en geen enkele bewijskracht hadden, en de onderaannemers noch de werknemers op wie zij een beroep hadden gedaan, noch de verrichte diensten hadden aangegeven. Voor de verwijzende rechter

heeft de belastingdienst zich op nieuwe gegevens gebaseerd door de geldigheid van de handtekening van de vertegenwoordigers van twee van de dienstverrichters in twijfel te trekken, en voorts door te benadrukken dat een van hen de facturen van een van de onderaannemers op wie hij een beroep had gedaan, noch in zijn boekhouding noch in zijn belastingaangiften had opgenomen. De belastingdienst heeft weliswaar erkend dat de gefactureerde diensten voor Maks Pen waren verricht, maar zij zijn niet door de op die facturen vermelde dienstverrichters verricht.

21 Daarom heeft de Administrativen sad Sofia?grad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten feitelijke omstandigheden volgens het Unierecht voor de aftrek van belasting worden behandeld als verband houdend met ‚belastingfraude‘, wanneer de op de factuur vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer niet beschikt over het personeel, de materiële middelen en de activa die noodzakelijk zijn om de dienst te verrichten, de kosten van de feitelijke verrichting van de dienst niet zijn gedocumenteerd en niet in zijn boekhouding zijn opgenomen, en documenten – in de vorm van een overeenkomst en een proces-verbaal van ontvangst en overname – met vermelding van een valse identiteit van de personen die als dienstverrichter hebben ondertekend, zijn overgelegd als bewijs van de verschuldigde wederzijdse prestaties en de verrichting van de dienst, waarvoor een factuur met btw is opgesteld en het recht op vooraf trek is uitgeoefend?

2) Omvat de uit het Unierecht en de rechtspraak van het Hof [...] voortvloeiende verplichting van de rechter om het recht op aftrek in geval van belastingfraude te weigeren, ook de verplichting van de nationale rechter om ambtshalve vast te stellen dat er in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van belastingfraude, wanneer hij, rekening houdend met de verplichting van nationaal recht om de zaak ten gronde af te doen, het verbod om verzoekster minder gunstig te behandelen, de beginselen van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en rechtszekerheid alsmede de verplichting om ambtshalve toepassing te geven aan de relevante wettelijke bepalingen, nieuwe feiten moet beoordelen die voor het eerst voor hem zijn aangevoerd, alsmede alle bewijs, waaronder bewijs dat betrekking heeft op schijntransacties, valse documenten en documenten met een onjuiste inhoud?

3) Volgt – met betrekking tot de verplichting van de rechter om het recht op aftrek in geval van belastingfraude te weigeren – uit artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112[...] dat, voor de uitoefening van het recht op aftrek, de dienst daadwerkelijk door de op de factuur vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer moet zijn verricht?

4) Betekent het vereiste in artikel 242 van richtlijn 2006/112 om een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de controle op het recht op aftrek mogelijk te maken, dat ook de overeenkomstige nationale wettelijke bepalingen inzake jaarrekeningen van de lidstaat, die voorzien in overeenstemming met de internationale standaarden voor jaarrekeningen van het Unierecht, moeten worden nageleefd, of ziet het enkel op het vereiste tot bewaring van de in deze richtlijn genoemde documenten voor de boekhouding inzake de btw, namelijk facturen, btw-aangiften en lijsten?

Indien de tweede optie de juiste is, moet ook de volgende vraag worden beantwoord:

Brengt het vereiste in artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat de facturen ‚de omvang en de aard van de verrichte diensten‘ moeten bevatten, mee dat in het geval van dienstverrichtingen de facturen of een in samenhang daarmee uitgereikt document gegevens moeten bevatten over de daadwerkelijke verrichting van de dienst, dit wil zeggen objectieve omstandigheden die kunnen worden gecontroleerd, zowel voor het bewijs dat de dienst daadwerkelijk is verricht, als voor het bewijs dat deze is verricht door de dienstverrichter die op de

factuur staat vermeld?

5) Moet artikel 242 van richtlijn 2006/112, volgens hetwelk een boekhouding moet worden gevoerd die voldoende gegevens bevat om de controle van het recht op aftrek mogelijk te maken, in samenhang met de artikelen 63 en 273 van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling volgens welke een dienst als verricht wordt beschouwd op het tijdstip waarop de voorwaarden voor de erkenning van de hieruit voortvloeiende opbrengsten zijn vervuld volgens de toepasselijke wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening, die voorzien in overeenstemming met de internationale standaarden voor jaarrekeningen van het Unierecht en met de beginselen inzake het boekhoudkundige bewijs van zakelijke transacties, de voorrang van de inhoud boven de vorm, alsmede de vergelijkbaarheid van opbrengsten en kosten?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag

22 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een belastingplichtige de op de door een dienstverrichter uitgereikte facturen vermelde btw aftrekt wanneer de dienst is verricht, maar niet daadwerkelijk door die dienstverrichter of zijn onderaannemer is verricht, met name omdat laatstgenoemden niet beschikken over het personeel, de materiële middelen en de activa die daarvoor noodzakelijk zijn, de kosten van hun verrichting niet in hun boekhouding zijn gerechtvaardigd en de identiteit van de personen die bepaalde documenten hebben getekend als dienstverrichter, onjuist is gebleken.

23 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en het, in beginsel, niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie reeds aangehaald arrest Bonik, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Bovendien blijkt uit de bewoordingen van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien hij, ten eerste, een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht (zie reeds aangehaald arrest Bonik, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Indien aan die voorwaarden is voldaan, kan de aftrek dus in principe niet worden geweigerd.

26 Voorts is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd. Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen. Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie reeds aangehaald arrest Bonik, punten 35-37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Indien dat het geval is wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, geldt dit ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude. Hij moet dan voor de toepassing van richtlijn 2006/112 worden beschouwd als deelnemer aan die fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen (zie reeds aangehaald arrest Bonik, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De belastingplichtige kan het recht op aftrek slechts worden geweigerd op voorwaarde dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat deze belastingplichtige, aan wie de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, zijn geleverd of verricht, wist of had moeten weten dat hij door de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie reeds aangehaald arrest Bonik, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de bevoegde belastingautoriteiten om rechtens genoegzaam te bewijzen dat de in het vorige punt van het onderhavige arrest bedoelde objectieve gegevens aanwezig zijn. De nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (zie in die zin reeds aangehaald arrest Bonik, punten 43 en 44).

30 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat in het kader van de op grond van artikel 267 VWEU ingeleide procedure het Hof niet bevoegd is om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van deze zaak teneinde op basis van de door de belastingautoriteiten verstrekte objectieve gegevens uit te maken of Maks Pen wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van fraude door haar dienstverrichters.

31 De enkele omstandigheid dat in het hoofdgeding de voor Maks Pen verrichte dienst niet daadwerkelijk door de op de facturen vermelde dienstverrichter of zijn onderaannemer is verricht, met name omdat laatstgenoemden niet beschikken 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, volstaat in dit verband op zichzelf niet om het recht op aftrek uit te sluiten waarop Maks Pen zich heeft beroepen.

32 Derhalve moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een belastingplichtige de op de door een dienstverrichter uitgereikte facturen vermelde btw aftrekt wanneer de dienst is verricht, maar niet daadwerkelijk door die dienstverrichter of zijn onderaannemer is verricht, 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 rechter moet worden nagegaan.

Tweede vraag

33 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht vereist dat hij op grond van nieuwe feiten die voor het eerst voor hem zijn aangevoerd door de belastingautoriteiten en alle bewijs ambtshalve vaststelt dat er in omstandigheden als die van het hoofdgeding sprake is van belastingfraude, ook al zou hij door dat onderzoek inbreuk maken op verplichtingen die voor hem voortvloeien uit het toepasselijke nationale recht.

34 Zoals in herinnering is gebracht in punt 26 van het onderhavige arrest, moeten de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties overeenkomstig het Unierecht het recht op aftrek weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Voorts moet de nationale rechter, ook al hebben partijen zich niet op het Unierecht beroepen, ambtshalve de aan een dwingende regel van Unierecht ontleende rechtsgronden in het geding brengen indien hij op grond van het nationale recht de verplichting of de mogelijkheid heeft dit te doen met betrekking tot een dwingende regel van nationaal recht (zie in die zin arrest van 12 februari 2008, *Kempter*, C-2/06, Jurispr. blz. I-411, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Indien, zoals de verwijzende rechter in punt 72 van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing zelf verklaart, uit artikel 160, lid 2, van de *Danachno osiguritelni protsesualni kodeks* volgt dat hij moet oordelen of er sprake is van belastingfraude wanneer hij ambtshalve de verenigbaarheid met het nationale recht toetst van de wijzigingsaanslag waarbij de door de belastingplichtige toegepaste btw-aftrek ter discussie is gesteld, moet hij derhalve eveneens ambtshalve het in het voorgaande punt van het onderhavige arrest aangehaalde voorschrift van Unierecht opwerpen overeenkomstig de met richtlijn 2006/112 nagestreefde doelstelling van bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken.

36 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat het nationale recht zo veel mogelijk uit te leggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betrokken richtlijn om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat hij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet (zie in die zin arrest van 4 juli 2006, *Adeneler e.a.*, C-212/04, Jurispr. blz. I-6057, punt 111). Het staat dus aan de verwijzende rechter om na te gaan of de door hem aangevoerde nationale rechtsregels die zich volgens hem tegen de vereisten van het Unierecht kunnen verzetten, kunnen worden uitgelegd in overeenstemming met de doelstelling van bestrijding van belastingfraude die aan die vereisten ten grondslag ligt.

37 In dat opzicht kan het Unierecht een nationale rechter weliswaar 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 (arrest van 25 november 2008, Heemskerk en Schaap, C-455/06, Jurispr. blz. I-8763, punt 46). Hoe dan ook, het blijkt echter niet dat in een geding als het hoofdgeding, dat van meet af aan betrekking heeft op het recht op aftrek van de op een aantal facturen vermelde btw, 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.

38 Ook al kwalificeert een nationale rechtsregel belastingfraude als strafbaar feit en is alleen de strafrechter voor die kwalificatie bevoegd, een dergelijke regel verzet zich voorts niet ertegen dat de rechter die de wettigheid moet beoordelen van een wijzigingsaanslag waarbij de door een belastingplichtige toegepaste btw-aftrek ter discussie is gesteld, zich kan baseren op de door de belastingdienst verstrekte objectieve gegevens om aan te tonen dat er in casu sprake is van fraude, terwijl volgens een andere bepaling van nationaal recht, zoals artikel 70, lid 5, van de btw-wet, „ten onrechte gefactureerde” btw niet kan worden afgetrokken.

39 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat, wanneer de nationale rechter de verplichting of de mogelijkheid heeft de aan een dwingende regel van nationaal recht ontleende rechtsgronden ambtshalve in het geding te brengen, hij dit moet doen met betrekking tot een dwingende regel van Unierecht zoals de regel volgens welke de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties het recht op btw-aftrek 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 de nationale rechter 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 in het licht van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat hij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet.

Vierde en vijfde vraag

40 Met zijn vierde en zijn vijfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112, 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 btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de betrokken lidstaat van iedere belastingplichtige verlangt dat hij dienaangaande alle nationale boekhoudregels naleeft die in overeenstemming zijn met de internationale standaarden voor jaarrekeningen, met inbegrip van 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.

41 In het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel zijn de lidstaten gehouden, de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen en daarbij beschikken zij over een zekere bewegingsvrijheid met name aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij beschikken, worden aangewend. Een van deze verplichtingen is volgens artikel 242 van richtlijn 2006/112 dat iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken (zie in die zin arrest van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, Jurispr. blz. I?7639, punten 22 en 23).

42 Voorts kunnen de lidstaten ingevolge artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. Die mogelijkheid, waarvan slechts gebruik kan worden gemaakt mits het handelsverkeer tussen de lidstaten niet ongunstig wordt beïnvloed, mag, zoals bepaald in de tweede alinea van dat artikel, evenmin worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in die richtlijn vastgestelde verplichtingen.

43 Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten krachtens die mogelijkheid kunnen vaststellen, niet verder gaan dan wat nodig is ter bereiking van het doel de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude te waarborgen (reeds aangehaald arrest Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, punt 26).

44 Mits zij die beperkingen in acht nemen, verzet het Unierecht zich 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 (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PB L 243, blz. 1) vastgestelde voorwaarden.

45 Aangaande de vraag of in die nationale boekhoudregels kan worden bepaald dat 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, zij vastgesteld dat door die regel de btw over die verrichting pas verschuldigd zou zijn wanneer de door de dienstverrichter of zijn onderaannemer gemaakte kosten in de boekhouding van die marktdeelnemers zijn opgenomen.

46 Volgens artikel 167 van richtlijn 2006/112 ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, en volgens artikel 63 van die richtlijn wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de diensten worden verricht. Onder voorbehoud van de specifieke situaties als bedoeld in de artikelen 64 en 65 van die richtlijn, die in het hoofdgeding niet aan de orde zijn, kan het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, en dus aftrekbaar voor de belastingplichtige, 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.

47 Voorts kan een eventuele niet?voldoening door de dienstverrichter aan bepaalde boekhoudkundige vereisten geen afbreuk doen aan het recht van de ontvanger van de verrichte diensten om de erover voldane btw in aftrek te brengen, wanneer de voor die diensten uitgereikte facturen alle door artikel 226 van richtlijn 2006/112 vereiste gegevens bevatten (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Tóth, C?324/11, punt 32).

48 Gelet op het voorgaande moet op de vierde en de vijfde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112, 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 btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken, aldus

moet worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen 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.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 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 is verricht, maar niet daadwerkelijk door die dienstverrichter of zijn onderaannemer is verricht, met name omdat laatstgenoemden niet beschikken 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 rechter moet worden nagegaan.**
- 2) **Wanneer de nationale rechter de verplichting of de mogelijkheid heeft de aan een dwingende regel van nationaal recht ontleende rechtsgronden ambtshalve in het geding te brengen, moet hij 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 de nationale rechter 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 in het licht van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat hij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet.**
- 3) **Richtlijn 2006/112 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 ertegen 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.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.