



HOOFDSTUK 3 Btw-fraude en EU-beginselen; recht zeker?

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01

Belastingjaar/tijdvak

Trefwoorden

Wetsartikelen

Auteur

prof.dr. R.A. Wolf *

orig volg

Prof.dr. R.A. Wolf[1]

De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op EU-richtlijnen, waarvan de huidige Btw-richtlijn[2] verreweg de belangrijkste is. In de loop der jaren heeft het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ) deze Btw-richtlijn en zijn voorgangers (de Zesde richtlijn[3] en de Eerste en Tweede richtlijn[4]) in een keur van arresten uitgelegd en verfijnd, maar hier en daar ook zeker aangevuld. Het HvJ heeft bij dat laatste in toenemende mate algemene beginselen van EU-recht ingeroepen: ongeschreven rechtsbeginselen die het HvJ doet ontstaan door deze te constateren. Beginselen die gewoonlijk in een aantal lidstaten reeds in enige vorm in de nationale rechtsorde aanwezig zijn, maar niet noodzakelijkerwijze in *alle* lidstaten.

In deze bijdrage ga ik in op het door het HvJ geconstateerde antifraudebeginsel. Toepassing van dit beginsel lijkt op gespannen voet te staan met Nederlandse (grond)wettelijke bepalingen. Deze constatering heeft de Hoge Raad inmiddels aangezet tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ.

1. Het HvJ en de algemene beginselen van EU-recht

Art. 19 van het EU-Verdrag bepaalt:

'Het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het Hof van Justitie, het Gerecht en gespecialiseerde rechtbanken. Het verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen.'

Deze taak impliceert onder meer dat het HvJ in het kader van zijn rechtsprekende bevoegdheden bepaalt wat 'het recht' inhoudt.[5]

Het recht omvat meer dan het geschreven primaire en secundaire Unierecht; het HvJ heeft inmiddels de nodige algemene beginselen van EU-recht[6] geconstateerd en de werking van deze zelf vastgestelde beginselen in de loop der jaren verfijnd.

Het HvJ 'constateert' een algemeen beginsel van EU-recht als sprake is van een beginsel dat in de meeste lidstaten wordt onderkend en geaccepteerd.[7]

'The main points of reference for determining the general principles of law are the principles common to the legal orders of the Member States. (...) They allow gaps to be filled and questions of the interpretation of existing law to be settled in the fairest way.'[8]

In het arrest in de zaak *Stauder* erkende het HvJ voor de eerste keer het bestaan van algemene beginselen die deel uitmaken van de EU-rechtsorde. In deze zaak ging het om "fundamentele rechten van de mens welke besloten liggen in de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, waarvan het Hof de eerbiediging

verzekert'.[9] In de jaren daarna zou het HvJ nog van tientallen beginselen vaststellen dat deze behoorden tot de algemene beginselen van Unierecht. In een recent standaardwerk over de EU telde ik er 28[10] en aan de betreffende lijst valt nog wel een aantal toe te voegen.

Met het constateren van een beginsel als een algemeen beginsel van EU-recht bewerkstelligt het HvJ dat het betreffende beginsel deel uitmaakt van het Unierecht en derhalve gelijkkelijk in de lidstaten moet worden toegepast. Dit houdt tevens in dat voor toepassing van al dan niet geheel of gedeeltelijk hiermee corresponderende nationale beginselen geen ruimte meer is.[11] Het EU-recht is immers van hogere orde. De beginselen op hun beurt nemen binnen de hiërarchie van het EU-recht de hoogste plaats in.[12] In de zaak *Audiolux* merkt het HvJ dienaangaande op:

'De algemene beginselen van gemeenschapsrecht hebben immers een grondwettelijk karakter (...)'[13]

De beginselen hebben rechtstreekse werking.[14] Bij de meeste beginselen valt dit niet zo op, omdat deze beginselen – inderdaad – in enige vorm in de rechtsorde van de lidstaten aanwezig zijn. De werking van de beginselen wordt pas zichtbaar voor zover de EU-beginselen afwijken van het nationale recht.

De reikwijdte van de meeste door het HvJ geconstateerde algemene beginselen van EU-recht moet worden afgeleid uit de verschillende arresten waarin het HvJ het betreffende beginsel gebruikt voor de beantwoording van een voorliggende vraag. Mede door deze indirecte definiëring blijven de meeste beginselen nogal vaag, [15] of om het eerbiediger te zeggen: is sprake van open normen?

Vermeldenswaard in dit verband is de recente inwerkingtreding van het Europese Handvest.[16] Met dit Handvest is een groot aantal voorheen ongeschreven algemene beginselen gecodificeerd. Het Handvest codificeert grondrechten[17] die bij toepassing van EU-recht in acht moeten worden genomen. Het Handvest geldt niet alleen voor organen en instellingen van de EU, maar is tevens gericht tot de lidstaten wanneer zij EU-recht ten uitvoer brengen.[18] Voor de btw is het Handvest van toepassing, zoals het HvJ onlangs in het arrest in de zaak *Åkerberg*[19] bevestigde.

Tot de in het Handvest opgenomen grondrechten wordt bijvoorbeeld ook het verdedigingsbeginsel gerekend; [20] dit beginsel staat naar aanleiding van het *Sopropé*-arrest[21] van het HvJ in Nederland volop in de belangstelling[22] en de Hoge Raad stelde er onlangs prejudiciële vragen over aan het HvJ.[23]

Bij beslissingen op btw-gebied legt het HvJ ook een bijzondere voorkeur aan de dag voor het constateren en gebruiken van beginselen van EU-recht.[24] Het neutraliteitsbeginsel springt hierbij het meeste in het oog, maar ook het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Hiernaast hanteert het HvJ op btw-gebied minder evidente 'algemene' beginselen, zoals het beginsel van strikte uitlegging van vrijstellingen,[25] het beginsel dat de economische realiteit in aanmerking moet worden genomen[26] en het beginsel dat een bijkomstige dienst in een samengestelde prestatie het btw-regime van de hoofddienst volgt.[27]

Dat het HvJ juist op btw-gebied veelvuldig zijn toevlucht neemt tot algemene beginselen van EU-recht, hoeft overigens geen verbazing te wekken. De EU btw-regelgeving blinkt niet uit in duidelijkheid.[28] Dit wordt ongetwijfeld mede veroorzaakt door het feit dat op grond van art. 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie alle lidstaten moeten instemmen met regelgeving op het gebied van indirecte belastingen. Het uiteindelijke resultaat van een dergelijk proces draagt altijd de sporen van een politiek compromis. Hier komt dan nog bij dat het wetgevende proces binnen de EU in nevelen is gehuld (de relevante stukken zijn voor een groot deel niet openbaar); achteraf is de bedoeling van de EU-wetgever met een bepaalde maatregel meer dan eens niet te achterhalen. Het HvJ is echter verplicht om tot een uitspraak te komen in zaken die bij hem aanhangig zijn gemaakt. Het EU-recht moet worden toegepast en moet voor zover nodig worden gevonden.[29] Bij dit alles moet in verband met het stelsel van de eigen (btw-)middelen een uniforme grondslag worden verzekerd. Rechtsvinding aan de hand van in alle lidstaten gelijkkelijk toe te passen algemene beginselen ligt dan voor de hand.

Een beginsel dat op btw-gebied inmiddels het nodige stof heeft doen opwaaien, is het beginsel dat justitiabelen 'in geval van misbruik of bedrog geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht'.[30]

Feitelijk omvat deze formulering een tweetal beginselen: het beginsel dat justitiabelen in geval van misbruik geen beroep kunnen doen op het Unierecht en het beginsel dat justitiabelen in geval van bedrog (door het HvJ ook wel aangeduid als: fraude^[31]) geen beroep kunnen doen op het Unierecht. Het eerste beginsel, het verbod op misbruik van recht, heeft het HvJ op btw-gebied voor het eerst gehanteerd in het arrest in de zaak *Halifax*.^[32] Het tweede beginsel, verder aan te duiden als antifraudebeginsel, heeft het HvJ voor de btw voor het eerst gehanteerd in het arrest in de zaak *Kittel en Recolta Recycling*^[33] uit 2006.

Omdat beide beginselen, getuige ook de gezamenlijke formulering door het HvJ, met elkaar zijn vervlochten, besteed ik hierna eerst aandacht aan de stand van zaken op btw-gebied ten aanzien van misbruik van recht alvorens ik inga op het antifraudebeginsel en de fundamentele prejudiciële vragen over laatstgenoemd beginsel van de Hoge Raad.

2. Misbruik van recht

Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt een tweetal verschijningsvormen van misbruik. Allereerst de situatie dat bepalingen van Unierecht worden misbruikt om zich aan nationale wetsbepalingen te onttrekken. Hiernaast wordt onder misbruik verstaan de situatie dat het Unierecht wordt misbruikt om voordelen te verkrijgen op een manier die strijdig is met de doelstellingen van de betreffende bepalingen.^[34] Misbruik kan met andere woorden schuilen in het gebruik dan wel in het verwerven van een aan het Unierecht ontleend recht. Op btw-gebied is met name de laatstgenoemde variant aan de orde:

'Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat de Unieregeling niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen, en dat dit beginsel van het verbod van misbruik ook geldt op het gebied van de btw.'^[35]

Op btw-gebied kan een dergelijk door het Unierecht toegekend voordeel bestaan uit een recht op aftrek, zoals het HvJ in zijn arrest in de zaak *Halifax*^[36] overwoog. In het arrest in de zaak *Part Service*^[37] bestaat het voordeel uit het verkrijgen van een btw-vrijstelling. In *Weald Leasing*^[38] is sprake van een voordeel dat bestaat uit het uitstellen van het tijdstip waarop btw wordt verschuldigd.

Is eenmaal een voordeel vastgesteld, dan zijn de doelstellingen van de regeling waaraan het voordeel wordt ontleend van belang. In *Halifax* refereert het HvJ aan het doel van het gemeenschappelijke btw-stelsel: het ontlasten van de ondernemer van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen. Het zou in strijd met het neutraliteitsbeginsel zijn om een recht op aftrek te verlenen aan een belastingplichtige die in het kader van zijn normale handelsactiviteiten de btw niet in aftrek zou kunnen nemen. In *Weald Leasing* constateert het HvJ een strijd met het doel van de richtlijn bij een abnormaal lage leasevergoeding. In het arrest in de zaak *Part Service*^[39] staat de btw-regeling inzake de maatstaf van heffing centraal.^[40] Volgens het HvJ is het doel van deze regeling dat alles wat als tegenprestatie wordt of moet worden verkregen van de ontvanger in de belastingheffing wordt betrokken. Bij het toepassen van een vrijstelling wordt dit doel klaarblijkelijk niet vervuld, zo lees ik in het arrest van het HvJ.

Het aldus door het HvJ vastgestelde misbruikbeginsel valt nagenoeg samen met het reeds veel eerder in het Nederlandse (belasting)recht vastgestelde leerstuk *fraus legis* (misbruik van recht). Inmiddels heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het (Nederlandse) misbruik van recht ook geldt voor de btw. De reikwijdte van dit nationale beginsel wordt dan wel aangepast aan het corresponderende EU-beginsel:

'Het Nederlandse fiscale recht voorziet in het ontnemen van gevolg aan misbruik van recht. Dit dient in voorkomende gevallen in overeenstemming met het recht van de Unie plaats te vinden.'^[41]

Nationale wetgeving moet richtlijnconform worden geïnterpreteerd, voor ongeschreven (nationale) rechtsbeginselen geldt een EU-beginselconforme interpretatie. In geval van misbruik levert een en ander geen probleem op, aangezien het nationale en het EU-beginsel nagenoeg overeenstemmen. Een 'verzoenende interpretatie' van het nationale beginsel is dan eenvoudig.

3. Het antifraudebeginsel op btw-gebied

De afgelopen jaren heeft het HvJ een keur van arresten^[42] gewezen over het al dan niet weigeren van een recht op aftrek of vrijstelling in btw-fraudesituaties.^[43] Het eerste arrest waarin het HvJ in dit verband een antifraudebeginsel formuleerde, was het arrest in de zaken *Kittel en Recolta Recycling*.^[44] In dit arrest concludeerde het HvJ tot het ontbreken van het recht op aftrek bij een marktdeelnemer die wist of had

moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam 'aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude'. Een nationale rechter die met een dergelijke situatie werd geconfronteerd, moest het recht op aftrek weigeren. In het dictum van dit arrest overwoog het HvJ ter zake:

'Daarentegen staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel is van BTW-fraude.'

In de Franstalige versie van de uitspraak luidt dit:

'En revanche, lorsqu'il est établi, au vu des éléments objectifs, que la livraison est effectuée à un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, il appartient à la juridiction nationale de refuser audit assujetti le bénéfice du droit à déduction.'

Het komt mij voor dat de nationale rechter hier een duidelijke instructie meekrijgt om in voorkomend geval zelfstandig – en onafhankelijk van nationale regelingen – het recht op aftrek te weigeren. Uit het later gewezen arrest in de zaak *Mahagében*[45] maak ik op dat het hierbij moet gaan om btw-fraude door de leverancier of een eerdere partij in de handelsketen.

Inmiddels heeft het HvJ zich ook uitgesproken over het gebruik van het nultarief, of beter gezegd: de vrijstelling-met-recht-op-aftrek, voor intracommunautaire leveringen. Deze vrijstelling blijkt ook een 'recht' dat in geval van fraude moet worden geweigerd. Zo overwoog het HvJ in *Mecsek-Gabona*:

'Indien deze (de verwijzende rechter, RAW) tot de conclusie komt dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hij hem het recht op btw-vrijstelling weigeren.'[46]

Ook hier geeft het HvJ een duidelijke instructie aan de nationale rechters, zo lijkt mij.[47]

Het Nederlandse (belasting)recht kent geen beginsel op grond waarvan de wetenschap van belastingfraude in de handelsketen moet leiden tot het verlies van aftrek of vrijstelling. *Kittel* en *Mecsek-Gabona* kennen geen Nederlandse equivalent.

Het moest er een keer van komen; een (fraude)situatie waarin aan alle nationale voorwaarden voor aftrek/vrijstelling was voldaan, maar waarin op grond van de HvJ-arresten de aftrek/vrijstelling juist moest worden geweigerd. Momenteel liggen in ieder geval drie zaken bij de Hoge Raad waar sprake is van deze intrinsiek tegenstrijdige instructies. De Hoge Raad heeft inmiddels in al deze drie procedures prejudiciële vragen voorgelegd aan het HvJ.[48] In paragraaf 4 beperk ik mij tot de overwegingen bij de prejudiciële vragen die de Hoge Raad op 18 maart 2013 heeft ingediend. Deze procedure is bij het HvJ inmiddels bekend als zaak C-131/13 (*Italmoda*).

4. *Italmoda* en het antifraudebeginsel

In de zaak *Italmoda* was sprake van een belastingplichtige waarvan de fiscus meende dat deze betrokken was ('wist of had moeten weten') bij door haar afnemers in een andere lidstaat gepleegde btw-fraude. Het was de vraag of deze constatering voor sommige transacties van belastingplichtige het verval inhield van respectievelijk het recht op aftrek en de toepassing van het nultarief. In zijn arrest van 22 februari 2013[49] in deze procedure besluit de Hoge Raad een drietal prejudiciële vragen aan het HvJ voor te leggen. Hierbij overweegt de Hoge Raad:

'De vraag rijst of de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties de toepassing van de vrijstelling of het recht op aftrek dienen te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat sprake is van fraude of misbruik en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, ook indien de nationale wet niet erin voorziet de vrijstelling of de aftrek te weigeren. Met andere woorden, heeft het in de bedoelde arresten van het Hof van Justitie neergelegde beginsel van Europees recht dat een belastingplichtige die betrokken is bij btw-fraude of misbruik geen recht kan doen gelden op de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen en het recht op aftrek, rechtstreekse werking?'[50]

Mocht geen sprake zijn van rechtstreekse werking, dan kan een dergelijk antifraudebeginsel enkel worden toegepast indien hiervoor een grondslag aanwezig is in nationale bepalingen. De Hoge Raad geeft vervolgens een inventarisatie van de argumenten voor beide standpunten.

Vóór rechtstreekse werking pleit volgens de Hoge Raad

'dat uit de arresten van het Hof van Justitie kan worden afgeleid dat het gaat om een beginsel van Europees recht dat zich zou kunnen lenen voor rechtstreekse werking en daarmee voor toepassing door de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties'.

Tegen het aannemen van rechtstreekse werking van het antifraudebeginsel pleit volgens de Hoge Raad allereerst het beginsel van legaliteit. Hiernaast overweegt de Hoge Raad dat in de richtlijn uitdrukkelijk is bepaald dat lidstaten wettelijke maatregelen moeten treffen ter voorkoming van fraude en misbruik. De Hoge Raad beschouwt kennelijk het in de nationale wetgeving opnemen van het antifraudebeginsel als een dergelijke maatregel. Als laatste argument noemt de Hoge Raad:

'Belanghebbende heeft met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling en het recht op aftrek geen beroep gedaan op het recht van de Europese Unie, maar uitsluitend op het nationale recht.'

In paragraaf 5 ga ik nader in op deze door de Hoge Raad aangevoerde argumenten tegen een rechtstreekse werking van het antifraudebeginsel.

5. De argumenten tegen rechtstreekse werking

In de overwegingen van de Hoge Raad ligt de opvatting besloten dat voor de btw sprake is van gescheiden rechtsordes: de EU-rechtsorde en de nationale rechtsorde. Blijkbaar moeten de door het HvJ in de EU-rechtsorde vastgestelde beginselen in de nationale rechtsorde worden geïmplementeerd voordat zij aan een belastingplichtige kunnen worden tegengeworpen. In deze visie kunnen arresten van het HvJ niet in strijd zijn met de nationale rechtsorde. Het aldus vermijden van een *doctrinal conflict* is in de literatuur niet onomstreden. Zo merkt *Davies* hierover op:

'It assumes that when the Court of Justice answers preliminary references it is not providing an instruction to national courts which it expects to be followed, but instead making abstract assertions about the nature of the EU legal order, without any concern about their effect or role in national courts. First, this is manifestly incorrect: the Court does not conceive itself in such a philosophical role. Second it would be irresponsible if it did. The Treaties are goal-oriented, not theory-oriented. The Court's clear attributed function is not to wash its hands of the relationship between EU law and national law but to provide judgments which can and will be accepted by national courts, in order that EU law is effective in practice. [51]

Dat het door het HvJ vastgestelde antifraudebeginsel rechtstreeks door nationale rechters moet worden toegepast, lees ik ook in de duidelijke bewoordingen van het HvJ in *Kittel en Recolta* en latere arresten. In deze arresten geeft het HvJ aan nationale rechters de weinig vrijblijvende instructie om in voorkomend geval het recht op aftrek of vrijstelling te weigeren. In de arresten lees ik geen aanwijzing dat een rechter dit pas kan doen wanneer het nationale recht dit toelaat.

Dan de vaststelling van de Hoge Raad dat het invoeren van een recht op aftrek of nultarief enkel een beroep op het nationale recht impliceert. Het komt mij voor dat deze vaststelling op gespannen voet staat met de constante jurisprudentie van het HvJ in bijvoorbeeld de hiervoor besproken arresten inzake misbruik van recht. Het enkele feit dat het HvJ zich in deze procedures bevoegd acht, geeft al aan dat sprake is van toepassing van Unierecht.

Mocht al onduidelijkheid bestaan over de vraag tot welke rechtsorde de btw behoort, deze onduidelijkheid heeft het HvJ mijns inziens met zijn recente arrest in de zaak *Åklagaren*[52] weggenomen. Dit arrest wees het HvJ op 26 februari 2013, dus enige dagen nadat de Hoge Raad in de zaak *Italmoda* had besloten tot het stellen van prejudiciële vragen. In deze procedure ging het onder meer om de vraag of het (Europees) Handvest[53] van toepassing was bij het opleggen van een boete wegens het niet aangeven en betalen van btw. Het HvJ overwoog dat het Handvest van toepassing is voor zover het recht van de EU ten uitvoer wordt gebracht. Het HvJ laat er geen onduidelijkheid over bestaan dat lidstaten zowel bij de heffing als bij de invordering van btw Unierecht ten uitvoer brengen.

'De eigen middelen van de Unie omvatten volgens artikel 2, lid 1, van besluit 2007/436/EG, Euratom (...) met name de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht

en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt (...). [54]

Het arrest van het HvJ in de zaak *Åklagaren* bevat verder een niet mis te verstane instructie aan nationale rechters om op basis van het beginsel van Unietrouw (loyale samenwerking) de volle werking van het Unierecht te bewerkstelligen. Deze verplichting impliceert dat:

'de nationale rechter die in het kader van zijn bevoegdheid belast is met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, zorg dient te dragen voor de volle werking van deze normen, en daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de – zelfs latere – nationale wetgeving buiten toepassing moet laten, zonder dat hij hoeft te vragen of af te wachten dat deze eerst door de wetgever of door enige andere constitutionele procedure wordt ingetrokken. [55]

Een rechter moet nationale wetgeving opzij zetten als het EU-recht daartoe noopt.

Maar kan aldus ook het legaliteitsbeginsel opzij worden gezet? 'No taxation without representation' of om met art. 104 van de Grondwet te spreken: 'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.' Het door het HvJ vastgestelde antifraudebeginsel ontbeert een wettelijke basis en komt hierdoor klaarblijkelijk in strijd met de Grondwet. Toch is het dezelfde Grondwet die het in art. 120 een rechter verbiedt om de grondwettigheid van wetten en verdragen te toetsen. Men kan zich bovendien afvragen in hoeverre het al dan niet weigeren van een recht op aftrek kan worden gelijkgesteld aan belastingheffing. Want is het recht op aftrek niet feitelijk een negatieve belasting? Aftrekgerechtigden krijgen immers geld terug. Zo op het oog is dat niet direct een vermogensverschuiving die onder art. 104 van de Grondwet valt. Hetzelfde geldt naar mijn mening voor het al dan niet toepassen van een vrijstelling. Ook hier heeft een eventueel resterende heffing een wettelijke basis.

6. Prejudiciële vragen en te verwachten beantwoording

Uit het voorgaande moge blijken dat ik de argumenten voor een afwijzen van rechtstreekse werking niet vind overtuigen. De Hoge Raad denkt hier klaarblijkelijk anders over en heeft inmiddels in de *Italmoda* de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. *Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering, van een recht op aftrek van btw ter zake van de aankoop van goederen die na de aankoop naar een andere lidstaat zijn verzonden, dan wel de uit de toepassing van artikel 28ter, A, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (thans art. 41 van de Btw richtlijn, RAW) voortvloeiende teruggaaf van btw, 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, de aftrek of de teruggaaf te weigeren?*
2. *Dient, indien de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord, de hiervoor bedoelde vrijstelling, aftrek of teruggaaf ook geweigerd te worden indien de ontduiking van de btw zich in een andere lidstaat (dan de lidstaat van verzending van de goederen) heeft voorgedaan en de belastingplichtige zich van die btw-fraude bewust was, of had moeten zijn, terwijl die belastingplichtige in de lidstaat van verzending aan alle (formele) voorwaarden heeft voldaan die de nationale wettelijke bepalingen verbinden aan de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf en hij de belastingdienst in die lidstaat steeds van alle benodigde gegevens heeft voorzien met betrekking tot de goederen, de verzending en de afnemers in de lidstaat van aankomst van de goederen?*
3. (...)'

Over deze vragen nog het volgende. Wat de hier aangehaalde teruggaaf betreft, doelt de Hoge Raad op de teruggave van art. 30, lid 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het gaat hierbij om de situatie waarbij een belastingplichtige afnemer in lidstaat C goederen heeft verworven die vanuit lidstaat A naar lidstaat B zijn gezonden. Onder de normale btw-regels moet deze belastingplichtige dan een intracommunautaire verwerving in lidstaat B aangeven en zich aldaar aanmelden als btw-ondernemer. De afnemer gebruikt echter het btw-nummer van zijn 'eigen' lidstaat (lidstaat C) en verricht aldaar een zogeheten

‘nummervervaring’ (art. 41 Btw-richtlijn). Er geldt een vermindering van de maatstaf van heffing voor deze nummervervaring voor zover (alsnog) belasting is geheven in de lidstaat waar de goederen aankomen (lidstaat B).[56] In zijn derde vraag aan het HvJ informeert de Hoge Raad naar de uitleg van het begrip ‘geheven’ in dit verband. Ik verwijs verder naar het commentaar op het arrest van de Hoge Raad in *NFTR* 2013/561.

Ik verwacht dat het HvJ niet alleen de eerste, maar ook de tweede vraag bevestigend zal beantwoorden. Ook btw-fraude in een andere lidstaat impliceert een verlies aan btw-inkomsten en daarmee een verlies aan eigen middelen van de Unie. Naar mijn mening is het niet meer dan logisch dat het antifraudebeginsel zich ook hierop richt. Kortom, ik verwacht dat het antwoord van het HvJ weinig verrassingen zal opleveren. Vraag is vervolgens wat dit betekent voor het vervolg van de zaak *Italmoda* bij de Hoge Raad.

7. Hoe verder met *Italmoda*?

Mocht het HvJ vaststellen dat het antifraudebeginsel moet worden toegepast, ook zonder implementatie in nationale wetgeving, dan is daarmee nog niet de afloop van de *Italmoda*-procedure bij de Hoge Raad gegeven. De Hoge Raad zal immers zelfstandig de antwoorden van het HvJ in aanmerking nemen om te komen tot een einduitspraak. Hierbij kan het eerder door de Hoge Raad geformuleerde rechtzekerheidsbeginsel een rol spelen. In een drietal in december 2012 gewezen arresten heeft de Hoge Raad aangegeven dat rechten van belastingplichtige ontleend aan eerdere – naar naderhand bleek niet richtlijnconforme – jurisprudentie van de Hoge Raad niet met terugwerkende kracht kunnen worden ontnomen.[57]

In de 2012-arresten van de Hoge Raad was sprake van ‘oude’ arresten van de Hoge Raad die op grond van de voortschrijdende rechtsvorming door het HvJ inmiddels achterhaald bleken. Het betrof enerzijds de EU-toelaatbaarheid van de btw-aftrekbeperking voor loon in natura en anderzijds de btw-positie van de directeur-groootaandeelhouder. In beide gevallen ging de Hoge Raad in reactie op inmiddels gewezen arresten van het HvJ ‘om’, maar bepaalde hierbij uitdrukkelijk dat belastingplichtigen zich tot dat moment op de oude arresten van de Hoge Raad mochten beroepen, ook al waren deze arresten van de Hoge Raad door jurisprudentie van het HvJ inmiddels evident achterhaald.[58] De Hoge Raad overwoog ter zake:

‘Dan rijst evenwel de vraag of uitoefening van de bevoegdheid tot naheffing wordt beperkt door het algemene beginsel van rechtszekerheid. Die vraag moet bevestigend worden beantwoord. De rechten van belastingplichtigen die zijn verworven door te handelen overeenkomstig de door de nationale rechter in hoogste instantie gewezen jurisprudentie kunnen niet met terugwerkende kracht worden ontnomen indien nadien blijkt – zoals in het onderhavige geval – dat die jurisprudentie in strijd is met een Europese richtlijn. Uit het Unierecht volgt niet iets anders, aangezien een dergelijke richtlijn niet rechtstreeks ten nadele van de justitiabele kan werken.’[59]

Ten aanzien van het recht op aftrek in evidente fraudesituaties heeft de Hoge Raad toepassing van *fraus legis* expliciet van de hand gewezen, omdat geen sprake zou zijn van een belastingvoordeel.[60] Inmiddels blijkt uit jurisprudentie van het HvJ dat het recht op aftrek in fraudesituaties wel degelijk als een belastingvoordeel kwalificeert dat in voorkomend geval moet worden geweigerd. Tot op heden heeft de Hoge Raad zijn eerdere oordeel echter niet herroepen. Ook heeft de Hoge Raad tot op heden nog geen arrest gewezen waarin de aftrekbeperking en het weigeren van het nultarief die voortvloeien uit het antifraudebeginsel expliciet worden onderschreven. In de procedure *Italmoda* is het aldus geenszins uit te sluiten dat de Hoge Raad met een beroep op rechtszekerheid de werking van zijn eigen arrest beperkt tot de toekomst. Al met al sluit ik niet uit dat de belanghebbende in de zaak *Italmoda* uiteindelijk door het oog van de naald kruipt.

8. Conclusies

De gang van zaken rondom btw-fraude werpt fundamentele vragen op ten aanzien van door het HvJ vastgestelde algemene beginselen en de doorwerking van deze beginselen in de nationale rechtsorde. Althans, zo oordeelt de Hoge Raad. Zelf meen ik dat de arresten van het HvJ voor zich spreken en dat de Hoge Raad vanuit Luxemburg de instructie zal ontvangen het eerder door het HvJ geconcipeerde antifraudebeginsel ook daadwerkelijk toe te passen. Mocht een en ander leiden tot een ‘omgaan’ van de Hoge Raad en het van toepassing verklaren van het antifraudebeginsel, dan zal dit vermoedelijk enkel voor nieuwe gevallen gelden. Eerdere arresten van de Hoge Raad, waar deze laatste zich beroept op de rechtzekerheid, wijzen althans in deze richting. Rechtszekerheid gaat dan boven EU-beginselen.

Overigens, de Nederlandse wetgever had zich al deze problemen kunnen besparen met het opnemen van het antifraudebeginsel in de Nederlandse wettekst. In andere lidstaten van de EU is dat wel gebeurd.[61] Aan de andere kant biedt de procedure *Italmoda* in Nederland zicht op een verdere verduidelijking van de verhouding tussen algemene beginselen van EU-recht en de nationale rechtsorde. Al met al een procedure die het volgen meer dan waard is.

[1] Prof.dr. R.A. Wolf is Senior Counsel bij Baker & McKenzie Amsterdam en bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de faculteit der rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit Amsterdam. Dit artikel is mede gebaseerd op zijn op 15 oktober 2013 uitgesproken oratie: *NL-omzetbelasting of EU-btw? Over een almachtig hof en een parlement dat naar huis kan*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.

[2] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

[3] Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *PbEG* L 145 van 13/06/1977 p. 0001-0040.

[4] Eerste richtlijn betreffende harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, R1 67/227, Tweede richtlijn, R1 67/228, 11 april 1967, *PbEG* 71.

[5] R. Barents en L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Kluwer, Deventer 2012.

[6] Zie hierover onder meer: Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding in het kader van de Europese Unie*, Fiscaal Actueel, Kluwer, Deventer 1999; A. van Dongen, 'De Algemene beginselen bestaan niet', *NTFR* 2007/164.

[7] K.P.E. Lasok, 'General Principles of EU Law', in: *Law of the European Union*, 2003, issue 4 (editors: D. Vaughan, A. Robertson), Richmond, Richmond Law & Tax Ltd.

[8] K. Borchardt, *The ABC of European Union Law*, Luxembourg: Publication Office of the European Union, 2010, p. 85.

[9] HvJ 12 november 1969, zaak 26/69 (Stauder).

[10] K.P.E. Lasok, 'General Principles of EU Law', in: *Law of the European Union*, 2003, issue 4 (editors: D. Vaughan, A. Robertson), Richmond, Richmond Law & Tax Ltd.

[11] Zie bijvoorbeeld: HvJ 20 maart 1997, zaak C-24/95 (Alcan). Zie hierover: N.H.A. Gorissen, *Gewekt vertrouwen in Europees perspectief* (diss. Maastricht), Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2008, p. 220.

[12] Een voorbeeld hiervan is het verbod van misbruik van recht op basis waarvan een justitiabele geen toegang heeft tot het (verdere) EU-recht.

[13] HvJ 15 oktober 2009, zaak C-101/08 (Audiolux).

[14] Zie bijvoorbeeld HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04 (Mangold), punt 75.

[15] Geppaart spreekt van 'vage maatstaven als het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel', Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding in het kader van de Europese Unie*, Fiscaal Actueel, Kluwer, Deventer 1999, p. 45.

[16] Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, *PbEU* 2010/C, 83/2.

[17] In het arrest Stauder (HvJ 12 november 1969, zaak 29/69, (Stauder)) overwoog het HvJ dat de fundamentele rechten van de mens besloten liggen in de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht en heeft het HvJ de verdediging van deze rechten tot zijn competentie gerekend.

[18] Art. 51 van het Handvest bepaalt: 'De bepalingen van dit handvest zijn gericht tot de instellingen en organen van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel en tot de lidstaten, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. (...)'

[19] HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Åkerberg Fransson).

[20] Opgenomen in art. 41 van het Handvest.

[21] HvJ 18 december 2008, C-349/07 (Sopropé-Oranizações de Calçado Lda (Sopropé) vs. Fazenda Pública).

[22] Zie bijvoorbeeld: B.J.B. Boersma, 'De balans na 3,5 jaar arrest Sopropé (recht op verdediging)', *TFB* 2012/5 en mijn commentaar op de uitspraak van Rechtbank Den Haag 25 januari 2011, nr. 08/06449, *NTFR* 2011/1834 ('Het verdedigingsbeginsel: Sopropé').

[23] HR 22 februari 2013, nr. 10/02774 en 10/02777, *NTFR* 2013/537.

[24] Zie hierover ook: A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en btw*, Kluwer, Deventer 2013.

[25] Het HvJ haalde dit beginsel onlangs aan in: HvJ 12 juli 2012, zaak C 326/11 (J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV), *NTFR* 2012/1838.

[26] HvJ 7 oktober 2010, gevoegde zaken C-53/09 en C-55/09 (Loyalty Management UK Ltd en Baxi Group Ltd),

punt 39. Het HvJ overweegt hier 'dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw vormt'.

[27] Onder meer te vinden in HvJ 19 juli 2012, zaak C-44/11 (Deutsche Bank), punt 19.

[28] Getuige ook het feit dat er een Uitvoeringsverordening (Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011) nodig is om de uniforme uitleg van Richtlijn 2006/112/EG te verzekeren.

[29] Ik verwijs daarvoor naar een interview met de Nederlandse rechter bij het HvJ (Sacha Prechal) in *Ars Aequi* 2012/20, 'Over mensen die elkaar verstaan'.

[30] Door het HvJ geconstateerd in HvJ 3 december 1974, C-33/74 (Van Binsbergen), zie voor een overzicht van de jurisprudentie de conclusie van A-G Poiras Maduro van 7 april 2005, zaak C-255/02 (Halifax), punt 62.

[31] Wat bedrog en fraude precies inhouden, is door het HvJ tot op heden niet aangegeven. In het arrest Bonik weigert het HvJ een definitie van 'fraude' te geven, hoewel de verwijzende rechter hier expliciet om heeft gevraagd. HvJ 6 december 2012, zaak C-285/11 (Bonik EOOD), punt 23.

[32] HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), *NTFR* 2006/360.

[33] HvJ 6 juli 2006, zaak C-439/04 (Kittel en Recolta Recycling), *NTFR* 2006/979.

[34] Conclusie van A-G Poiras Maduro van 7 april 2005, C-255/02 (Halifax), punt 64.

[35] HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing), punt 26.

[36] HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02 (Halifax), *NTFR* 2006/360.

[37] HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part Service), punt 59.

[38] HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09 (Weald Leasing), punt 31.

[39] HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part Service), punt 60.

[40] Het betrof art. 11, A, lid 1 van de Zesde richtlijn, thans art. 73 Btw-richtlijn.

[41] HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *NTFR* 2012/639.

[42] Onder meer: HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében), HvJ 6 december 2012, zaak C-285/11 (Bonik), HvJ 31 januari 2013, zaak C-642/11 (EOOD), HvJ 31 januari 2013, zaak C-643/11 (LVK).

[43] Zie over carrouselfraude: R.A. Wolf, *Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie* (diss. Groningen), Sdu Uitgevers, Den Haag 2010.

[44] HvJ 6 juli 2006, zaak C-439/04 (Kittel en Recolta Recycling), *NTFR* 2006/979.

[45] HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében).

[46] HvJ 6 september 2012, zaak C-273/11 (Mecsek-Gabona), *NTFR* 2012/2248.

[47] Zie hierover ook: R.A. Wolf, 'Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions', *VAT Monitor* (2013), Volume 24, Number 5.

[48] Verzoeken om een prejudiciële beslissing door de Hoge Raad ingediend op respectievelijk 18 maart 2013 (*Staatssecretaris van Financiën v. Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti*, zaak C-131/13), *NTFR* 2013/531, 2 april 2013 (*Turbu.com BV v. Staatssecretaris van Financiën*, zaak C-163/13), *NTFR* 2013/860 en 2 april 2013 (*Turbu.com Mobile Phone's BV v. Staatssecretaris van Financiën*, zaak C-164/13), *NTFR* 2013/861.

[49] HR 22 februari 2013, nr. 11/02825, *NTFR* 2013/531.

[50] HR 22 februari 2013, nr 11/02825, *NTFR* 2013/531, punt 3.5.3.

[51] G. Davies, *Constitutional Disagreement in Europe and the Search for Pluralism*, Eric Stein Working Paper No 1/2010.

[52] HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Åklagaren).

[53] Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, *PbEU* 2010/C, 83/2.

[54] Åklagaren, punt 26.

[55] Åklagaren, punt 45.

[56] Op grond van art. 41, slotzin, van de Btw-richtlijn, de Nederlandse wetgever heeft een en ander als een teruggave vormgegeven in art. 30 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

[57] HR 14 december 2012, nr. 10/04489, *NTFR* 2013/134 (dga), HR 14 december 2012, nr. 10/02318, *NTFR* 2013/135 (dga) en HR 21 december 2012, nr. 10/04656, ECLI:NLHR:2012:BU3773, *BNB* 2013/58 (BUA).

[58] Zie hierover: R.A. Wolf, 'Btw; een rijke oogst in karige tijden?', *Civiel en Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2013-2.

[59] HR 14 december 2012, nr. 10/04489, *NTFR* 2013/134.

[60] HR 29 oktober 1997, nr. 32.728, *BNB* 1998/35.

[61] Bijvoorbeeld België en Frankrijk. Zie hierover: R.A. Wolf, *Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie* (diss. Groningen), Sdu Uitgevers, Den Haag 2010.

