



Datum van inontvangstneming : 03/05/2023

Zaak C-171/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 maart 2023

Verwijzende rechter:

Upravni sud u Zagrebu (bestuursrechter Zagreb, Kroatië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 maart 2023

Verzoekende partij:

UP CAFFE d.o.o.

Verwerende partij:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[OMISSIS]

De Upravni sud u Zagrebu (bestuursrechter Zagreb, Kroatië) [omissis] verzoekt in de bestuursrechtelijke procedure die door verzoekster: UP CAFFE d.o.o., [OMISSIS] Čakovec [OMISSIS]

[...]

is ingeleid tegen verweerder: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië) [OMISSIS], Zagreb, [OMISSIS]

[OMISSIS]

om uitlegging van artikel 19, lid 1, en artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [...]

Voorwerp en feiten van het hoofdgeding

- 1 Verzoekster – UP CAFFE d.o.o. gevestigd te Čakovec [OMISSIS] heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld ter beoordeling van de rechtmatigheid van het besluit van de Republiek Hrvatska, Ministarstvo financija (Republiek Kroatië, ministerie van Financiën) [OMISSIS] van 24 augustus 2020 (hierna: „bestreden besluit”).
- 2 Bij het bestreden besluit is het bezwaar afgewezen dat verzoekster had ingediend tegen de belastingaanslag van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië, belastingdienst, regionale afdeling Čakovec [OMISSIS], van 17 oktober 2018 (hierna: „belastingaanslag”), waarbij ten aanzien van verzoekster is vastgesteld dat over het tijdvak van 1 januari 2018 tot en met 31 juli 2018 te weinig btw was berekend en de maatstaf van heffing is vastgesteld op 552 936,08 Kroatische kuna (HRK), waarover haar btw-schuld tegen het tarief van 25 % is vastgesteld op een bedrag van 138 234,02 HRK, en de rente op de achterstallige belasting tot de datum van opstelling van het proces-verbaal is vastgesteld op een bedrag van 2 425,12 HRK. In punt II van het dispositief van de belastingaanslag is uiteengezet hoe verzoekster het vastgestelde bedrag van de schuld en de rente moet betalen. Punt III van het dispositief van de belastingaanslag verplicht verzoekster om na betaling de desbetreffende boekingen in de boekhouding te verrichten om de maatstaf van heffing te corrigeren. Punt IV van het dispositief van de belastingaanslag stelt een termijn voor de uitvoering van deze aanslag en punt V vermeldt de gevolgen van de niet-naleving ervan.
- 3 De belastingaanslag is opgesteld op basis van de resultaten van een bijzondere controle door verweerder, waarbij is vastgesteld dat verzoekster, als rechtsopvolgster van de onderneming van de verbonden rechtsvoorganger, SS-UGO d.o.o., een met die vennootschap verbonden rechtspersoon was en dat agressieve fiscale planning de enige reden voor de oprichting van verzoekster was, met het doel te voorkomen dat zij aan de btw-regeling zou worden onderworpen. De nieuw opgerichte vennootschap (verzoekster) zou om die reden moeten worden onderworpen aan overheidsheffingen alsof er nooit een nieuwe vennootschap was opgericht, dat wil zeggen dat de continuïteit van de activiteiten van de oude vennootschap nooit is onderbroken. Op basis van deze omstandigheid is voor verzoekster de btw berekend, waarbij rekening is gehouden met de voorbelasting over handelingen die in het kader van deze activiteit in een eerder stadium waren verricht
- 4 Verzoekster verzet zich tegen dit standpunt van verweerder, dat ten grondslag ligt aan het bestreden besluit, en betoogt dat zij een „kleine onderneming” is, die er krachtens artikel 3 van de richtlijn voor heeft gekozen niet aan het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde te worden onderworpen. Voorts benadrukt zij dat pas na het verstrijken van het belastingtijdvak op grond van de wijzigingen van artikel 49, lid 1, punt 4, van de Opći porezni zakon (wet fiscaal procesrecht) is voorzien in de mogelijkheid om een ondernemer als verbonden persoon te beschouwen wegens de continuïteit van de activiteiten waarbij dezelfde uitrusting

wordt gebruikt in dezelfde ruimten. Aangezien de terugwerkende kracht van bepalingen in strijd is met het Ustav Republike Hrvatske (grondwet van de Republiek Kroatië) en de Republiek Kroatië artikel 19, artikel 59 en artikel 80 van de Zesde btw-richtlijn in dit opzicht pas op 1 januari 2020 heeft omgezet, acht verzoekster het bestreden besluit onwettig.

- 5 Verweerder betwist bovengenoemde omstandigheden niet (dat het betrokken besluit is vastgesteld over een tijdvak waarin er geen rechtsgrondslag bestond voor de vaststelling ervan), maar wijst erop dat de Zesde btw-richtlijn krachtens artikel 2, eerste streepje, van de Zakon o porezu na dodanu vrijednost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (*Narodne novine*, nr. 77/13) is omgezet in de rechtsorde van de Republiek Kroatië, aangezien de Republiek Kroatië zich ertoe heeft verbonden het acquis van de Europese Unie over te nemen. Op basis van deze omstandigheid en dit acquis concludeert verweerder dat handelingen die uitsluitend zijn verricht om een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder enig ander economisch doel en waarbij de voorwaarden waaronder activiteiten worden verricht kunstmatig zijn geschapen, niet als geldig kunnen worden beschouwd. Hij verwijst naar het standpunt in de arresten van het Hof van Justitie van 21 februari 2006, *Halifax* e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), en 18 december 2014, *Schoenimport*, [REDACTED] e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455), volgens welke de Staat op grond van een niet-omgezette richtlijn het recht op teruggaaf van de voorbelasting kan weigeren aan een persoon die deelneemt aan, of weet dat hij betrokken is bij btw-fraude.

Toepasselijke bepalingen van Kroatisch recht

- 6 Artikel 5 van de Opći porezni zakon (wet fiscaal procesrecht) (*Narodne novine*, nr. 115/16 en 106/18) bepaalt dat de fiscale procedure wordt beheerst door de regels die van kracht waren op het tijdstip waarop de belastbare feiten zich hebben voorgedaan.
- 7 Artikel 49, lid 1, punt 4, van de Opći porezni zakon (wet fiscaal procesrecht) bepaalt dat verbonden personen in de zin van deze wet personen zijn die aan ten minste een van de volgende voorwaarden voldoen: twee of meer natuurlijke en/of rechtspersonen die voor de nakoming van de verplichtingen die ontstaan in het kader van de fiscale rechtsverhouding op zodanige wijze één enkel risico delen dat er sprake is van een continue activiteit in dezelfde ruimten en met gebruik van dezelfde uitrusting.
- 8 Artikel 90, lid 4, van de Ustav Republike Hrvatske (grondwet van de Republiek Kroatië) (*Narodne novine*, nr. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 en 5/14) bepaalt dat wetten en andere voorschriften van overheidsorganen en organen met openbare bevoegdheden geen terugwerkende kracht mogen hebben.
- 9 Op grond van artikel 1 van de Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (wet tot wijziging en aanvulling van de wet fiscaal procesrecht) (*Narodne*

novine, nr. 121/19) is aan de Opći porezni zakon (wet fiscaal procesrecht) een artikel 12 bis toegevoegd dat bepaalt dat een belastingplichtige die profiteert van belastingvoordelen door misbruik van de belastingregeling door gebruik te maken van organisatorische vormen die tegen lagere tarieven worden belast en die niet bestemd waren voor een bepaalde groep belastingplichtigen, in strijd met het doel van de wet belastingvoordelen geniet, in het bijzonder wanneer de ondernemer vaak de organisatievorm van zijn activiteiten wijzigt, dat wil zeggen een bepaalde organisatievorm gebruikt voor individuele transacties, om die vervolgens te vervangen door een andere vorm die tegen lagere tarieven wordt belast, of andere fiscale verplichtingen vermijdt.

Unierecht

- 10 Volgens artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn kan elke lidstaat, na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (hierna: „btw-comité”), personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.
- 11 In artikel 19, eerste alinea, van die richtlijn is bepaald dat „[d]e lidstaten [...], in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt [kunnen] stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager”.
- 12 Artikel 28 van de richtlijn bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.
- 13 Artikel 80, lid 1, van de richtlijn bepaalt: „Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is:
 - (a) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft;
 - (b) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft en de handeling uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 367 en 377, artikel 378, lid 2, of artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 quater, is vrijgesteld;

(c) wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 Gelet op het voorgaande merkt de verwijzende rechter om te beginnen op dat er op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvond geen bepalingen van nationaal recht bestonden die verboden dat belastingvoordelen ontstonden door een wijziging van de organisatievorm, zodat dergelijke regels in casu niet konden worden toegepast. Bovendien bevatte de nationale wetgeving ten tijde van het belastbare feit geen algemene bepaling die elke gedraging verbood die misbruik van belastingrecht zou opleveren. De verwijzende rechter zet ter verduidelijking van dit punt van het verzoek uiteen dat het belastbare feit (meer bepaald belastingontwijking door de oprichting van een nieuwe organisatievorm) heeft plaatsgevonden in 2018 (tussen 1 januari en 31 juli 2018), terwijl de Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (wet tot wijziging en aanvulling van het wetboek fiscale procedure), waarbij in de nationale wetgeving een bepaling is opgenomen op grond waarvan de wijziging van de organisatievorm die verricht is teneinde belasting te ontwijken belast kan worden, op 1 januari 2020 in werking is getreden.
- 15 Anderzijds bevatte het recht van de Unie op het tijdstip waarop verzoekster haar economische activiteit uitoefende, algemene bepalingen die elk gedrag van de belastingplichtige dat belastingmisbruik vormde verboden, en die door de lidstaten in hun nationale rechtsorde moesten worden omgezet, wat de Republiek Kroatië pas na het belastbare feit in casu heeft gedaan.
- 16 Vervolgens wijst de verwijzende rechter erop dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een richtlijn uit zichzelf aan particulieren geen verplichtingen kan opleggen, en dat een richtlijn als zodanig niet door een lidstaat tegenover een particulier kan worden ingeroepen (zie arresten ██████████ e.a., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 108, en ██████████ C-555/07, EU:C:2010:21, punt 46).
- 17 De verwijzende rechter merkt ook op dat het Hof van Justitie in zijn arrest van 18 december 2014, Schoenimport , ██████████ ██████████ e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 69 en dictum 2), reeds heeft geoordeeld dat „[de] Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, [aldus moet] worden uitgelegd dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een belastingplichtige in het kader van een intracommunautaire levering de toepassing te weigeren van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde, ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking, indien aan de hand van objectieve gegevens vast komt te staan dat deze belastingplichtige

wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het betrokken recht wordt gemaakt, deelnam aan fraude ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen”.

- 18 Bij zijn onderzoek van dit standpunt merkt de verwijzende rechter op dat de situatie in casu evenwel anders is. Het standpunt geeft immers een duidelijk antwoord op de vraag betreffende de situatie waarin de belastingplichtige „het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt ontzegd”. Dit standpunt is gebaseerd op het oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat „de belastingplichtige geen aanspraak kan maken op een recht dat is neergelegd in de Zesde richtlijn en waarvoor niet is voldaan aan de objectieve criteria [...] vanwege fraude [...]”. Het recht waarin de Zesde richtlijn in dit geval voorziet, is het recht op teruggaaf van voorbelasting.
- 19 De rechter stelt vast dat de teruggaaf van belasting een door de richtlijn vastgesteld recht van de Unie is, maar merkt op dat het in deze zaak niet gaat om een teruggaaf van belasting, maar om de vaststelling van een belastingschuld, waardoor de onderhavige zaak verschilt van de zaak waarover eerder is geoordeeld.

Prejudiciële vraag

- 20 De Upravni sud u Zagrebu heeft dan ook de volgende twijfels over de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot de mogelijkheid voor de overheid om de belastingschuld vast te stellen (en niet om het recht op teruggaaf te weigeren, waarover reeds is geoordeeld in het arrest van het Hof van Justitie van 18 december 2014, Schoenimport, ██████████ ██████████ e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455) op basis van een algemene bepaling van een richtlijn die niet in nationaal recht is omgezet en in het geval het nationale recht dienaangaande geen enkele bepaling bevat.
- 21 Om de rechtmatigheid van de door de overheid beschreven procedure te kunnen onderzoeken, heeft de Upravni sud op grond van artikel 45, lid 1, van de Zakon o upravnim sporovima (wet inzake het bestuursprocesrecht) (*Narodne novine*, nr. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 en 110/21) bij beslissing USL – 3014/2020–15 van 9 maart 2023 de bestuursrechtelijke procedure geschorst en het Hof verzocht om uitlegging van het Unierecht:

Verplicht het Unierecht de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om de belasting over de toegevoegde waarde vast te stellen (en niet om het verzoek om teruggaaf te weigeren) wanneer uit objectieve gegevens van de zaak blijkt dat btw-fraude is gepleegd door de oprichting van een nieuwe vennootschap, dat wil zeggen door het onderbreken van de continuïteit van de belastbare activiteit van de vorige vennootschap, wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij aan een dergelijke handeling deelnam en het nationale recht op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvond niet in een dergelijke vaststelling voorzag?

[OMISSIS]