



Datum van inontvangstneming : 22/07/2019

**Zaak C-430/19****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

3 juni 2019

**Verwijzende rechter:**

Tribunalul Cluj (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

15 mei 2019

**Verzoekende partij:**

SC C. F. SRL

**Verwerende partijen:**

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Beroep in een administratief en fiscaal geding dat verzoekster, SC C. F. SRL, heeft ingeleid tegen verweersters, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (bestuur overheidsfinanciën, district M., Roemenië; hierna „A. J. F. P. M.”) en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën, C., Roemenië; hierna: „D. G. R. F. P. C.”), waarin wordt opgekomen tegen een fiscale bestuurshandeling.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

De Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (rechter in eerste aanleg – kamer voor bestuurlijke en fiscale geschillen, arbeidsconflicten en sociale zekerheid – Cluj, Roemenië) verzoekt krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging in verband met het recht op

toegang tot het administratieve dossier, en uitlegging van de theorie van de onschuldige partij.

### **Prejudiciële vragen**

1) Kan en moet een ten aanzien van een particulier vastgestelde fiscale bestuurshandeling, gelet op het beginsel van de rechten van de verdediging zoals omschreven in de rechtspraak van het Hof (de arresten Solvay, Sopropé en Ispas), nietig worden verklaard indien de particulier geen toegang heeft gehad tot de informatie op grond waarvan de hem betreffende fiscale bestuurshandeling is vastgesteld, ondanks dat in deze handeling wordt verwezen naar enkele gegevens in het administratieve dossier?

2. Staan de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en gelijkwaardigheid in de weg aan de uitoefening van het recht op aftrek van btw en vennootschapsbelasting indien het een vennootschap die steeds al haar belastingverplichtingen is nagekomen niet wordt toegestaan om het recht op aftrek van vennootschapsbelasting uit te oefenen wegens het gedrag van leveranciers dat op grond van gegevens als het ontbreken van personeel en het ontbreken van transportmiddelen als onrechtmatig wordt aangemerkt, terwijl de belastingautoriteit geen stappen heeft ondernomen om de fiscale/strafrechtelijke aansprakelijkheid van de respectievelijke leveranciers te onderzoeken?

3. Is een nationale praktijk volgens welke aan de uitoefening van het recht op aftrek van btw en vennootschapsbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat de belastingplichtige naast de factuur ook andere bewijsstukken in bezit heeft, zoals een prijsopgave of een voortgangsverslag, terwijl deze aanvullende bewijsstukken in de nationale belastingregeling niet duidelijk en specifiek zijn vastgesteld, verenigbaar met het Unierecht?

4. Kan er in het licht van het arrest WebMindLicenses worden geacht sprake te zijn van belastingfraude indien een belastingplichtige goederen en diensten verwerft van een belastingplichtige die gebruik maakt van een andere belastingregeling dan die van de eerstgenoemde belastingplichtige?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging, alsmede de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en gelijkwaardigheid

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (wet nr. 207/2015 houdende het wetboek fiscaal procesrecht)

Artikel 9, lid 1, en artikel 46, lid 2, onder j), waarin respectievelijk is bepaald dat de belastingdienst de belastingplichtige de mogelijkheid moet bieden diens standpunt bekend te maken en dit feit in de vastgestelde fiscale handeling dient te vermelden.

Artikel 278, lid 1, waarin is bepaald dat het indienen van bezwaar tegeneen fiscale bestuurshandeling geen schorsende werking heeft.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek), die op 1 januari 2016 in werking is getreden.

Artikel 11, lid 1:

„Bij de vaststelling van de hoogte van een belasting, een heffing of een verplichte sociale bijdrage kunnen de belastingautoriteiten handelingen zonder economisch doel buiten beschouwing laten, en daarbij de fiscale gevolgen van deze handelingen aanpassen, of een transactie of een activiteit formeel aldus herclassificeren dat zij de economische realiteit weerspiegelt.

Artikel 25, lid 1:

„Bij de vaststelling van het fiscaal resultaat worden als aftrekbare kosten aangemerkt de kosten die zijn gemaakt voor de verrichting van economische activiteiten, met inbegrip van die waarop geldende regelingen van toepassing zijn, alsmede inschrijfgelden, lidmaatschapsgelden en bijdragen die zijn betaald aan de kamer van koophandel, werkgeversorganisaties en vakbonden.”

Artikel 299, lid 1, onder a), betreffende de verplichting voor de btw-plichtige om in het bezit te zijn van een factuur en een bewijs dat de btw of de voorbelasting is betaald.

De eerder geldende belastingwet (wet nr. 571/2003) – artikel 11, lid 1, artikel 21, lid 1, artikel 146, lid 1, onder a), welke bepalingen overeenkomen met de vermelde artikelen van de nieuwe belastingwet.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 C. F. SRL is een privaatrechtelijke vennootschap naar Roemeens recht die zich bezighoudt met de exploitatie van bossen. In het tijdvak van 29 augustus 2016 tot en met 13 april 2017 werd bij deze vennootschap door de A. J. F. P. M. een belastingcontrole uitgevoerd. Deze controle betrof de vennootschapsbelasting voor de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016, en de belasting over de toegevoegde waarde (btw) van 1 maart 2014 en 31 december 2016.
- 2 Naar aanleiding van deze controle werd een naheffingsaanslag voor vennootschapsbelasting en btw vastgesteld. C. F. SRL heeft fiscaal bezwaar ingediend tegen de naheffingsaanslag en het verslag van de belastingcontrole van

de A. J. F. P. M., en daarbij aangevoerd dat de belastingcontrole op meerdere punten met zowel het formele als het materiële belastingrecht in strijd was.

- 3 Het bezwaar van C. F. SRL werd deels ongegrond verklaard en deels toegewezen, en de belastinginspectiedienst werd daarbij verplicht om de belastingcontrole opnieuw uit te voeren. Voor zover het bezwaar werd afgewezen heeft C. F. SRL in beroep bij de Tribunalul Cluj (rechter in eerste en tweede aanleg, Cluj, Roemenië) nietigverklaring van deze beslissing gevorderd. In de eerste plaats heeft C. F. SRL, onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van 25 oktober 2011, Solvay/Commissie (C-109/10 P, EU:C:2011:686), nietigverklaring van de bestuurshandelingen betreffende de belastingcontrole gevorderd, omdat haar in de administratieve fase het recht op toegang tot het volledige administratieve dossier was ontzegd.
- 4 Reeds in de schriftelijke fase van het voorlopige administratieve bezwaar had verzoekster de belastinginspectiedienst verzocht om recht op toegang tot het volledige administratieve dossier. Dit verzoek werd ingediend in een situatie waarin de belastingcontrole 6 maanden was opgeschort ten behoeve van een belastingcontrole door de Direcția Regională Antifraudă O. (regionale directie fraudebestrijding van O., Roemenië; hierna: „D. R. A. F. O.”), een andere dienst met controlefuncties op belastinggebied, die tevens bevoegd is de met strafvervolging belaste autoriteiten aan te zoeken. De met strafvervolging belaste autoriteiten besloten na controles te hebben uitgevoerd de zaak te seponeren. Daarnaast heeft C. F. SRL enkele procedurele onregelmatigheden aangevoerd.
- 5 C. F. SRL werd eveneens ervan beschuldigd te hebben deelgenomen aan fictieve handelingen op het gebied van vennootschapsbelasting en btw. Volgens de Roemeense belastingautoriteiten heeft C. F. SRL met twee handelspartners fictieve handelstransacties verricht, aangezien deze twee leveranciers niet de technische en logistieke capaciteiten hadden om de betrokken diensten te kunnen verlenen. De belastingautoriteiten zijn voornemens C. F. SRL aansprakelijk te stellen voor de gestelde oneerlijke belastingpraktijken van haar leveranciers.

### **Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding**

- 6 Wat de toegang tot de stukken betreffende de controle betreft, betoogt verzoekster dat zij na de hervatting van de procedure van de belastingcontrole volstrekt geen informatie heeft ontvangen over de wijze waarop de door de D. R. A. F. O. uitgevoerde controle deze belastingcontrole heeft beïnvloed. Daarnaast heeft verzoekster niet naar behoren beroep kunnen doen op de geconstateerde procedurefouten, omdat haar recht op toegang tot het administratieve dossier van de belastinginspectiedienst zelfs niet formeel in overweging is genomen.
- 7 In haar verweerschrift verwijst de A. J. F. P. M. naar het feit dat de originele boekhouding in de loop van 2013 door de D.R.A.F.O. in beslag is genomen en daarna is doorgestuurd naar de Parchet de pe lângă Tribunalul Cluj (parket bij de rechter in eerste en tweede aanleg, Cluj, Roemenië), die een onderzoek deed naar

mogelijke door C. F. SRL gepleegde strafbare feiten op bosbouwgebied. Daarnaast wijst zij erop dat de belastinginspectiedienst de boekhouding van C. F. SRL ten kantore van de Parchet de pe lângă Tribunalul Cluj heeft onderzocht. De A. J. F. P. M. betoogt daarnaast dat het recht van de verdediging van C. F. SRL is geëerbiedigd voor zover de wettelijk vertegenwoordiger van de vennootschap naar het kantoor van de belastingautoriteit is uitgenodigd om een exemplaar van de bestuurshandeling betreffende de controle op te halen.

- 8 Ten aanzien van de toerekening van de belastingpraktijken van de leveranciers aan C. F. SRL, voert zij aan dat zij op grond van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de theorie van de onschuldige partij niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de gestelde oneerlijke belastingpraktijken van haar leveranciers. Volgens C. F. SRL kan de stelling van de belastinginspectiediensten dat het fictieve karakter van de betrokken handelingen blijkt uit het feit dat zij naast de factuur geen andere bewijsstukken kan overleggen niet worden aanvaard, aangezien de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) heeft geoordeeld dat de factuur het enige bewijsstuk is dat volgens de Roemeense belastingregeling vereist is om het recht op aftrek van btw en vennootschapsbelasting uit te oefenen.
- 9 C. F. SRL betwist eveneens een andere stelling van de belastinginspectiedienst, volgens welke het fictieve karakter van de onderzochte handelingen in de onderhavige zaak blijkt uit het feit dat de betrokken leveranciers onderworpen waren aan inkomstenbelasting voor micro-ondernemingen, die 3 % van de omzet bedraagt, terwijl C. F. SRL onderworpen was aan de vennootschapsbelasting ten belope van 16 % van de behaalde winst. Volgens C. F. SRL kan er gezien de rechtspraak van het Hof in het arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832) geen sprake zijn van enig nadeel voor de staatskas, aangezien haar leveranciers gebruik hebben gemaakt van de wettelijke mogelijkheid om een andere belastingregeling te kiezen dan die welke C. F. SRL had gekozen.
- 10 In haar verweer heeft de A. J. F. P. M. een getrouwe reproductie van de belastingcontrolehandeling opgenomen, maar verwijst zij niet naar rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing**

- 11 In verband met de rechtsvraag over de toegang tot het administratieve dossier verwijst de verwijzende rechter naar de rechtspraak van het Hof over het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging, en inzonderheid de arresten van 18 december 2008, ██████████ (C-349/07, EU:C:2008:746, punt 36), 3 juli 2014, Kamino International Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, punt 73), en 9 november 2017, ██████████ (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 39).
- 12 De verwijzende rechter merkt op dat de Roemeense wetgever naar aanleiding van het arrest in de zaak Ispas geen maatregelen heeft genomen om het begrip „recht

op toegang tot het administratieve dossier” te regelen, en inzonderheid in welke omstandigheden dit recht ontstaat, en vooral welke sanctie de nationale rechter moet opleggen indien hij vaststelt dat dit recht is geschonden. Daarnaast wijst de verwijzende rechter erop dat de indiening van een voorlopig administratief bezwaar in de Roemeense belastingprocedure geen schorsende werking heeft, zoals duidelijk blijkt uit de bewoordingen van artikel 278, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht.

- 13 Gelet op een en ander is het de verwijzende rechter volstrekt niet duidelijk welke sanctie hij in het nationale geding voor de door de A. J. F. P. M. vastgestelde bestuurshandeling betreffende de controle moet opleggen wegens de schending van het recht op toegang tot het administratieve dossier. Daarnaast merkt de verwijzende rechter op dat ook in de nationale rechtspraak uiteenlopende uitspraken zijn gedaan over de sanctie voor het niet eerbiedigen van de rechten van de verdediging.
- 14 In de zaak Ispas is het Hof niet verzocht om te verduidelijken welke processuele sanctie de nationale rechter moet opleggen indien het recht van toegang tot het administratieve dossier van een belastingplichtige niet wordt geëerbiedigd. Derhalve wenst de verwijzende rechter te vernemen welke sanctie volgens het Hof gelet op het Europese recht van eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden opgelegd wanneer de rechten van de verdediging van een vennootschap, zoals verzoekster, niet worden geëerbiedigd, indien haar het recht van toegang tot het administratieve dossier wordt ontzegd.
- 15 De tweede rechtsvraag betreft de wijze waarop een vennootschap als verzoekster volgens het Unierecht aansprakelijk kan worden gesteld voor de gestelde oneerlijke praktijken van haar leveranciers. De verwijzende rechter merkt op dat de A. J. F. P. M. in de bestuurshandeling betreffende de belastingcontrole niet aanvoert dat de twee vennootschappen die diensten aan C. F. SRL verlenen hun aangifteverplichtingen, boekhoudkundige en betalingsverplichtingen jegens de staat niet zijn nagekomen, maar wel dat deze twee leveranciers gebruik maken van een belastingregeling die volgens de A. J. F. P. M. voordeliger is dan de regeling die op C. F. SRL van toepassing is. De verwijzende rechter is van oordeel dat het verschil tussen de belastingregeling voor een dienstverlener en die voor de afnemer van de diensten – welk verschil louter inhoudt dat een wettelijk voorziene keuze is gemaakt – niet kan worden aangemerkt als belastingfraude. Daarom is volgens deze rechter de uitlegging die het Hof aan de zogeheten „theorie van de onschuldige partij” geeft, in het licht van de specifieke situatie van de onderhavige zaak en zijn eerdere rechtspraak, uiterst nuttig voor de beslechting van het onderhavige geding.
- 16 Op het gebied van rechtspraak verwijst de verwijzende rechter naar de arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (de arresten van 18 juni 2010, Business Support Center tegen Bulgarije, zaak nr. 6689/03, punt 24, en 22 januari 2009, Bulves AD tegen Bulgarije, zaak nr. 3991/03), en de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie (de arresten van 21 februari 2006, Halifax,

C-255/02, EU:C:2006:121; 21 december 2011, ██████, C-482/10, EU:C:2011:868, punten 17-19; 6 september 2012, ██████ ██████, C-324/11, EU:C:2012:549; 13 februari 2014, ██████ ██████ ██████, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 31, en 22 januari 2015, ████████████████████, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 52).

- 17 Daarnaast heeft de verwijzende rechter twijfels over de bewijsstukken die de belastinginspectiedienst, A. J. F. P. M., eist om het recht op aftrek van vennootschapsbelasting en btw te rechtvaardigen. Volgens artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde stelt de Unieregeling als enige vormvereiste dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur. De hoogste nationale rechter heeft evenwel in concrete gevallen geoordeeld dat aan het recht op aftrek van vennootschapsbelasting de voorwaarde wordt gesteld dat naast de factuur ook andere bewijsstukken worden geleverd. Daarom is de verwijzende rechter van oordeel dat ook in dit opzicht een uitlegging van het beginsel dat de inhoud boven vorm gaat, in het licht van de bijzonderheden van de specifieke situatie, noodzakelijk is voor de beslechting van het geding.