



Datum van
inontvangstneming

:

07/10/2021

Zaak C-461/21 P

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:

27 juli 2021

Verwijzende rechter:

Tribunalul Prahova (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 juni 2021

Verzoekende partij:

SC Cartrans Preda SRL

Verwerende partij:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bestuursrechtelijk beroep tegen een aan verzoekster opgelegde naheffingsaanslag waarbij aan verzoekster de verplichting wordt opgelegd 1 529 Roemeense leu (RON) aan extra btw en 79 478 RON aan belasting over inkomsten van niet-ingezetenen te betalen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van de artikelen 56 en 57 VWEU, alsook van artikel 86, lid 1, onder b), artikel 86, lid 2, en artikel 144 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 86, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met het oog op de btw-vrijstelling voor vervoersactiviteiten en -diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen in de zin van die richtlijn aldus worden uitgelegd dat de registratie van een invoeractiviteit (bijvoorbeeld het opstellen van een summier invoeraangifte door de douaneautoriteiten door middel van toewijzing van een MRN/Master Reference Number) altijd ook inhoudt dat het vrachttarief tot de eerste plaats van bestemming van de goederen binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer wordt opgenomen in de berekeningsgrondslag van de douanewaarde? Bewijst het bestaan van een MRN waarvoor geen enkele gegronde aanwijzing van fraude is gevonden impliciet dat alle in artikel 86, lid 1, onder a) en b), genoemde kosten in de douanewaarde zijn opgenomen?
- 2) Staan artikel 144, artikel 86, lid 1, onder b), en lid 2, van richtlijn [2006/112] in de weg aan een belastingpraktijk van een lidstaat waarbij btw-vrijstelling voor vervoerdiensten die betrekking hebben op invoer [in de Unie] wordt geweigerd omdat er geen strikt formeel bewijs is overgelegd dat de vervoertarieven zijn opgenomen in de douanewaarde, ook al zijn er, ten eerste, andere relevante begeleidende invoerdocumenten overgelegd, te weten de summier aangifte en de CMR-vrachtbrief met vermelding van de levering bij de ontvanger, en is er, ten tweede, geen enkele aanwijzing die twijfel doet rijzen over de echtheid of betrouwbaarheid van de summier aangifte en de CMR-vrachtbrief?
- 3) Is de terugvordering van btw en accijnzen bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, gelet op artikel 57 VWEU, een intracommunautaire dienstverrichting of een activiteit van een algemeen commissionair die als tussenpersoon optreedt bij een handelstransactie?
- 4) Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat er sprake is van een beperking van het vrije verkeer van diensten als de ontvanger van een dienst die wordt verricht door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter gehouden is op grond van de wetgeving van de lidstaat waar die dienstontvanger is gevestigd over de voor deze dienst verschuldigde vergoeding belasting in te houden, terwijl deze inhoudingsplicht niet geldt wanneer de dienstontvanger dezelfde dienst laat verrichten door een dienstverrichter die in dezelfde lidstaat als de dienstontvanger is gevestigd?
- 5) Is de fiscale behandeling van de woonstaat van de persoon die de inkomsten betaalt, een factor die het vrij verrichten van diensten minder aantrekkelijk maakt en belemmert, aangezien de ingezetene voor de terugvordering van btw en accijnzen alleen met in zijn lidstaat gevestigde entiteiten en niet met

in andere lidstaten gevestigde entiteiten kan samenwerken indien hij de betaling van 4 % bronheffing wil vermijden?

- 6) Kan het feit dat over het brutobedrag van de door de niet-ingezetene verworven inkomsten 4 % (of, naargelang het geval, 16 %) belasting wordt geheven, terwijl de vennootschapsbelasting die de dienstverrichter in dezelfde lidstaat moet betalen (voor zover hij winst maakt) 16 % van het nettobedrag bedraagt, ook worden beschouwd als een inbreuk op artikel 56 VWEU, omdat dit nog een factor is die het vrij verrichten van deze diensten door niet-ingezetenen minder aantrekkelijk maakt en belemmert?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 56 en 57 VWEU

Artikel 86, lid 1, onder b), artikel 86, lid 2, en artikel 144 van richtlijn 2006/112

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 294, lid 1, onder d), artikel 294, lid 2, en artikel 296 van Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek van 2015; hierna: „belastingwetboek van 2015”), gelezen in samenhang met Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 103/2016 (besluit van de minister van Financiën nr. 103/2016), die in wezen bepalen dat btw-vrijstelling voor dienstverrichtingen op het gebied van internationaal vervoer enkel wordt verleend indien er documenten bestaan waaruit blijkt dat deze diensten rechtstreeks betrekking hebben op de invoer van goederen

Artikel 115, lid 1, onder f), van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek van 2003”) en artikel 223, lid 1, onder f), van het belastingwetboek van 2015, die bepalen dat commissies van een ingezetene worden beschouwd als belastbare inkomsten die uit Roemenië zijn verkregen, ongeacht of zij in Roemenië of in het buitenland zijn verworven

Artikel 7, punt 9, van het belastingwetboek van 2003 en artikel 7, punt 9, van het belastingwetboek van 2015, die bepalen dat alle betalingen in geld of in natura aan een tussenpersoon, een algemeen commissionair of een met een tussenpersoon of algemeen commissionair gelijkgestelde persoon voor bemiddelingsdiensten in verband met een economische transactie commissies zijn

Artikel 12 van de Convenția dintre România și Regatul Danemarcei privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere (verdrag tussen Roemenië en het Koninkrijk Denemarken ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van inkomsten en vermogen), ondertekend te Kopenhagen op 13 december 1976 (hierna: „dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en

Denemarken”), op grond waarvan commissies uit een verdragsluitende staat aan een ingezetene van de andere verdragsluitende staat kunnen worden belast in die andere lidstaat, maar de aldus geheven belasting niet meer mag bedragen dan 4 % van het bedrag van de commissies. Overeenkomstig ditzelfde artikel zijn commissies betalingen aan een tussenpersoon (broker), een algemeen commissionair of een met een dergelijke tussenpersoon gelijkgestelde persoon of vertegenwoordiger op grond van de belastingwetgeving van de verdragsluitende staat van waaruit de betrokken betaling wordt verricht

Artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken, op grond waarvan de winst van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar is, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een in laatstgenoemde staat gelegen vaste inrichting

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Naar aanleiding van een controle door de Roemeense belastingautoriteiten in de periode van 18.11.2019 tot en met 7.2.2020 bij verzoekster, de vennootschap SC Cartrans Preda SRL, een in Roemenië gevestigde onderneming die goederenvervoer over de weg verricht, is een naheffingsaanslag opgelegd waarbij aan verzoekster de verplichting is opgelegd 1 529 RON aan extra btw en 79 478 RON aan belasting over de inkomsten van niet-ingezetenen te betalen.
- 2 In de naheffingsaanslag staat dat verzoekster voor de goederenvervoerdiensten over de weg tussen de haven van Rotterdam (Nederland), de plaats waar de goederen de Unie zijn binnengekomen, en Cluj-Napoca (Roemenië), de plaats van bestemming van de goederen, geen documenten heeft overgelegd waaruit blijkt dat deze vervoerdiensten rechtstreeks betrekking hadden op de invoer van goederen, zoals de nationale belastingwetgeving voorschrijft.
- 3 Uit dezelfde aanslag blijkt ook dat verzoekster met FDE Holding A/S, een Deense vennootschap, een overeenkomst heeft gesloten waarbij zij aan laatstgenoemde het recht heeft overgedragen om namens haar te verzoeken om teruggaaf van de btw met betrekking tot de intracommunautaire verwervingen van goederen. Krachtens deze overeenkomst heeft FDE Holding, als wettelijk vertegenwoordiger van verzoekster, alle nodige formaliteiten verricht voor de teruggaaf van de btw en waren de voor deze diensten ontvangen tarieven gebaseerd op een percentage van de in elk land teruggegeven btw.
- 4 Volgens de Roemeense belastingautoriteiten zijn deze door FDE Holding ontvangen tarieven commissies waarop verzoekster geen belasting over inkomsten van niet-ingezetenen heeft berekend, door op de bruto-inkomsten het tarief van 4 % toe te passen waarin het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken voorziet, en heeft zij deze belasting evenmin ingehouden, aangegeven of betaald.

- 5 Verzoekster is bij de verwijzende rechter opgekomen tegen deze naheffingsaanslag en heeft daarbij ten eerste aangevoerd dat zij moest worden vrijgesteld van betaling van btw op grond dat de vervoerskosten verplicht in de douanewaarde worden opgenomen bij binnenkomst van de goederen in het land van bestemming. Verzoekster wijst erop dat, overeenkomstig artikel 144, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, in de maatstaf van heffing voor de btw van de ingevoerde goederen ook de waarde van het vervoer tot de eerste plaats van bestemming van de invoer in de Unie wordt opgenomen, en dat deze plaats, overeenkomstig artikel 86, lid 2, van deze richtlijn, de plaats is die wordt genoemd in het document waaronder de goederen in de lidstaat van invoer binnenkomen. In casu wordt de eerste plaats van bestemming in de Unie, Cluj-Napoca, genoemd in zowel de vrachtbrief als de aangifte voor douanevervoer die verzoekster tijdens de belastingcontrole heeft overgelegd.
- 6 Ten tweede betoogt verzoekster met betrekking tot de vaststelling van de belasting over de inkomsten die de niet-ingezeten vennootschap FDE Holding in Roemenië heeft verworven, dat deze inkomsten geen commissies zijn, maar de tegenprestatie voor diensten die overeenkomstig het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken alleen in Denemarken belastbaar zijn.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 7 Wat betreft de eerste twee prejudiciële vragen voert verzoekster aan dat de lidstaten overeenkomstig artikel 144 van richtlijn 2006/112 vrijstelling van btw verlenen voor de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen wanneer de waarde van de betrokken diensten overeenkomstig artikel 86, lid 1, onder b), van deze richtlijn in de maatstaf van heffing is opgenomen. Laatstgenoemd artikel bepaalt dat de maatstaf van heffing de bijkomende kosten omvat, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer. Artikel 86, lid 2, van deze richtlijn preciseert dat onder „eerste plaats van bestemming” wordt verstaan de plaats die genoemd is in de vrachtbrief of een ander document waaronder de goederen in de lidstaat van invoer binnenkomen.
- 8 Volgens verzoekster wordt zowel in de summier aangifte voor douanevervoer als in de CMR-vrachtbrief de identiteit van de ontvanger van de invoer, een handelsvennootschap in Cluj-Napoca, duidelijk genoemd. Bijgevolg hebben de bevoegde douaneautoriteiten bij binnenkomst van de goederen op het grondgebied van de Unie overeenkomstig artikel 86, lid 1, onder b), van deze richtlijn terecht ook de vervoerkosten tot deze bestemming in het douanetarief opgenomen.
- 9 Aangezien richtlijn 2006/112 boven het nationale recht gaat, is verzoekster bijgevolg van mening dat is voldaan aan de voorwaarde om voor deze vervoerdiensten van btw te worden vrijgesteld.

- 10 Wat betreft de derde tot en met zesde prejudiciële vraag voert verzoekster aan dat de belastinginspectie de door de niet-ingezetene rechtspersoon FDE Holding in Roemenië verworven inkomsten ten onrechte heeft aangemerkt als commissies [geïnd door] een ingezetene (in casu verzoekster) die overeenkomstig de bepalingen van het belastingwetboek in Roemenië verworven belastbare inkomsten vormen.
- 11 Volgens verzoekster is de vergoeding die zij aan FDE Holding heeft betaald, de tegenprestatie voor een dienst en geen commissie, zodat in casu artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken van toepassing is, waarin staat dat de winst van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar is. FDE Holding heeft fiscale verklaringen overgelegd waaruit bleek dat zij voor de door verzoekster in Roemenië ontvangen bedragen de in Denemarken wettelijk verschuldigde belasting heeft betaald.
- 12 Voorts zet verzoekster uiteen dat zij ook met AS 24 Tankservice SRL, een in Roemenië gevestigde rechtspersoon, een overeenkomst inzake btw-terugvordering heeft gesloten. Volgens haar wordt de tegenprestatie voor deze diensten weliswaar eveneens berekend door toepassing van een vooraf bepaald percentage op de teruggevorderde bedragen, maar hoeft voor deze diensten geen bronheffing te worden betaald over de door AS 24 Tankservice SRL verworven inkomsten, omdat zij een Roemeense rechtspersoon is.
- 13 Derhalve betoogt verzoekster dat een Roemeense ingezetene slechts verplicht is bronheffing te betalen over diensten inzake btw-terugvordering in het buitenland wanneer de dienst wordt verricht door een ingezetene van een andere lidstaat, waardoor een verschil in behandeling ontstaat dat het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie beperkt en dus in strijd is met de artikelen 56 en 57 VWEU.
- 14 Wat betreft de eerste twee prejudiciële vragen is verweerster van haar kant van mening dat de nationale belastingvoorschriften inzake btw in overeenstemming zijn met de bepalingen van richtlijn 2006/112, aangezien diensten, met inbegrip van vervoer en daarmee samenhangende diensten, van btw zijn vrijgesteld indien deze diensten rechtstreeks betrekking hebben op de invoer van goederen en de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing van de ingevoerde goederen.
- 15 Volgens verweerster heeft verzoekster geen documenten overgelegd waaruit blijkt dat de vervoerde goederen in de Unie zijn ingevoerd en dat de waarde van de diensten is opgenomen in de maatstaf van heffing van de ingevoerde goederen.
- 16 Wat betreft de derde tot en met zesde prejudiciële vraag betoogt verweerster dat verzoekster door ondertekening van de overeenkomst met FDE Holding aan deze vennootschap het recht heeft overgedragen om te verzoeken om teruggaaf van de btw over intracommunautaire verwervingen van goederen en dat de voor deze diensten ontvangen tarieven onder de categorie commissies vallen, aangezien zij

niet in vaste bedragen zijn uitgedrukt, maar worden berekend als percentage van het teruggegeven bedrag.

- 17 Volgens verweerster zijn de nationale voorschriften inzake belasting over inkomsten uit commissies die niet-ingezetenen in Roemenië hebben ontvangen en waarop de naheffingsaanslag is gebaseerd, niet in strijd met het Unierecht, aangezien het op die commissies toegepaste belastingtarief het gunstigste tarief is dat is vastgesteld in de nationale wetgeving, het Unierecht en de door Roemenië gesloten dubbelbelastingverdragen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 18 De verwijzende rechter wijst erop dat hij de rechtmatigheid dient na te gaan van een door verweerster opgelegde naheffingsaanslag, waarbij aan verzoekster aanvullende fiscale lasten zijn opgelegd in de vorm van btw en belasting over inkomsten uit commissies die in Roemenië door niet-ingezetenen zijn verworven.
- 19 Met betrekking tot de belasting over inkomsten uit commissies die door niet-ingezetenen in Roemenië zijn verworven, heeft verweerster aangevoerd dat de bedragen die verzoekster aan de Deense niet-ingezeten rechtspersoon FDE Holding A/S heeft betaald op basis van een op 3 november 2005 gesloten overeenkomst inzake de terugvordering door FDE Holding van de btw op door verzoekster in de lidstaten van de Europese Unie aangekochte brandstof, commissies waren waarvoor verzoekster geen belasting over inkomsten van niet-ingezetenen heeft berekend door op de bruto-inkomsten het tarief van 4 % toe te passen waarin is voorzien in het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken, en deze belasting evenmin heeft ingehouden, aangegeven of betaald, zodat de nationale belastingvoorschriften zijn geschonden.
- 20 De extra btw is opgelegd omdat geen documenten zijn overgelegd waaruit bleek dat de vervoerde goederen in de Unie waren ingevoerd, en omdat verzoekster niet heeft bewezen dat de waarde van de vervoerdiensten in de maatstaf van heffing van de ingevoerde goederen was opgenomen.
- 21 In deze context is de verwijzende rechter van oordeel dat het in casu strikt genomen niet gaat om de uitlegging van het nationale recht, maar dat het bepalingen van Unierecht zijn die uitlegging behoeven. In het bijzonder moet worden vastgesteld of de wijze waarop de belastingautoriteiten de btw en de belasting over de inkomsten van niet-ingezetenen vaststellen, een juiste toepassing vormt van artikel 86, lid 1, onder b), artikel 86, lid 2, en artikel 144 van richtlijn 2006/112 en de artikelen 56 en 57 VWEU. De uitlegging van deze Unierechtelijke bepalingen is voor de verwijzende rechter nuttig om uitspraak te kunnen doen over de verenigbaarheid ervan met de nationale bepalingen die ten grondslag liggen aan de vaststelling van de naheffingsaanslag waarvan om nietigverklaring wordt verzocht.

- 22 Indien wordt vastgesteld dat de wijze van kwalificatie van de door de niet-ingezeten rechtspersoon FDE Holding verrichte diensten alsook de manier waarop de belasting over de door haar verworven inkomsten is toegepast en de analyse van de bewijskracht van de documenten die aantonen dat de vervoerde goederen in de Unie zijn ingevoerd, in strijd zijn met het Unierecht, zou de nietigverklaring van die naheffingsaanslag aan de orde kunnen zijn.
- 23 Ten slotte merkt de verwijzende rechter op dat de prejudiciële verwijzing in casu ook nuttig is omdat een nieuwe uitleggingsvraag wordt opgeworpen die van algemeen belang is voor de uniforme toepassing van het Unierecht, aangezien in de bestaande rechtspraak de nodige verduidelijkingen ontbreken om over deze rechtssituatie te oordelen.