



Datum van inontvangstneming : 11/01/2023

**Zaak C-696/22**

**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:**

8 november 2022

**Verwijzende rechter:**

Curtea de Apel Cluj (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

15 juli 2021

**Verzoekende partij:**

C SPRL

**Verwerende partijen:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Beroep dat bij de bestuursrechter door verzoekster C SPRL jegens verweerders AJFP Cluj en DGRFP Cluj-Napoca is ingesteld tot gedeeltelijke nietigverklaring van de door de AJFP Cluj afgegeven btw-aanslag en van de beslissing van de DGRFP Cluj-Napoca op het tegen die aanslag gemaakte bezwaar.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Krachtens artikel 267 VWEU verzoekt de Curtea de Apel Cluj (rechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië) om uitlegging van de artikelen 63, 64 en 66 van richtlijn 2006/112/EG en van het beginsel van eerbiediging van het recht op verdediging.

## Prejudiciële vragen

- 1) Staan de artikelen 63, 64 en 66 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de weg aan een administratieve praktijk van de belastingdienst als in het onderhavige geding aan de orde is, die bijkomende betalingsverplichtingen heeft opgelegd aan een belastingplichtige, een vennootschap van beroepsbeoefenaren met beperkte aansprakelijkheid (societate profesională cu răspundere limitată of SPRL) waarin insolventiedeskundigen hun beroep kunnen uitoefenen, een praktijk waarbij het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw worden vastgesteld op het tijdstip waarop de diensten in het kader van insolventieprocedures zijn verricht terwijl het honorarium van de insolventiedeskundige later door de insolventierechter of de vergadering van schuldeisers wordt vastgesteld, zodat de belastingplichtige uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op het belastbare feit de facturen moest uitreiken?
- 2) Staan de artikelen 63, 64 en 66 van [richtlijn 2006/112/EG] in de weg aan een administratieve praktijk van de belastingdienst om, zoals in het onderhavige geding, bijkomende betalingsverplichtingen op te leggen aan de belastingplichtige, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (societate profesională cu răspundere limitată of SPRL) waarin insolventiedeskundigen hun beroep kunnen uitoefenen, omdat deze vennootschap pas op de datum waarop haar diensten in het kader van de insolventieprocedures zijn betaald, facturen heeft uitgereikt en btw heeft geïnd, ook al heeft de algemene vergadering van schuldeisers bepaald dat het honorarium van de insolventiedeskundige slechts kan worden betaald indien de schuldenaren voldoende geld in kas hebben?
- 3) Is het in het geval van een co-brandingovereenkomst tussen een advocatenmaatschap en de belastingplichtige, om recht op aftrek te verkrijgen voor de belastingplichtige voldoende om voor het vaststellen van een rechtstreeks verband tussen zijn inkoop stroomopwaarts en zijn handelingen stroomafwaarts in de keten, na sluiting van die overeenkomst te bewijzen dat zijn omzet of de waarde van zijn belastbare handelingen is gestegen, zonder andere bewijsstukken? Zo ja, welke criteria moeten worden gehanteerd om de concrete omvang van het recht op aftrek te bepalen?
- 4) Moet het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging aldus worden uitgelegd dat wanneer in nationale administratieve procedures ter behandeling van een bezwaar tegen een naheffingsaanslag in de btw feitelijke en juridische argumenten zijn aanvaard die nieuw zijn ten opzichte van de argumenten in het belastingcontroleverslag dat als basis voor de vaststelling van de belastingaanslag heeft gediend, en wanneer de belastingplichtige bij wijze van voorlopige maatregel schorsing van de schuldvordering heeft verkregen tot aan de uitspraak van de rechter in eerste aanleg, de bodemrechter kan constateren dat dit beginsel niet is geschonden zonder te verifiëren of de procedure zonder die onregelmatigheid een andere uitkomst had kunnen hebben?

### **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en aangevoerde rechtspraak**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd (hierna: „btw-richtlijn”), artikelen 63, 64, 66, 168;

Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, punt 59);

Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsbrough Developments (C-419/02, punt 45);

Arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12);

Arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, punten 73, 78 en 79);

Arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, punt 35);

Arrest van 9 november 2017, Ispas (C-298/16, punt 37);

Arrest van 29 november 2018, Finanzamt Goslar (C-548/17, punt 28);

Arrest van 4 juni 2020, CF (Belastingcontrole) (C-430/19, punten 35 en 36);

Arrest van 25 november 2021, Amper Metal (C-334/20).

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

De titel inzake de btw van de *Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, bekendgemaakt in *Monitor Oficial al României* (Roemeens staatsblad) nr. 927 van 23 december 2003, zoals nadien gewijzigd en aangevuld, die ten tijde van de feiten van kracht was (hierna: „belastingwetboek 2003”):

Artikel 126, volgens hetwelk tegen betaling en binnen de werkingssfeer van deze belasting geleverde goederen of verrichte diensten of daarmee gelijkgestelde handelingen, transacties vormen die in Roemenië belastbaar zijn.

Artikel 134, volgens hetwelk het belastbare feit het feit is waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden voor het verschuldigd worden van de belasting (lid 1), en de belasting verschuldigd wordt op de datum waarop de belastingdienst betaling van de belasting kan eisen (lid 1). Volgens hetzelfde artikel gaat de verschuldigdheid van de betaling in op de datum waarop een persoon deze aan de

schatkist moet afdragen, welke datum tevens het tijdstip bepaalt met ingang waarvan verdragingsrente verschuldigd is wegens niet-betaling van de belasting. (lid 3).

Artikel 134<sup>1</sup>, volgens hetwelk het belastbare feit bij dienstverrichtingen plaatsvindt op de datum van de dienstverrichting en voor diensten die continu worden verricht, zoals de levering van aardgas, water, telefonie, elektriciteit en dergelijke, op de in de overeenkomst gespecificeerde data voor de betaling van de verrichte diensten of op de datum waarop een factuur wordt uitgereikt.

Artikel 134<sup>2</sup>, volgens hetwelk de belasting over goederenleveringen en dienstverrichtingen verschuldigd wordt op de datum van het belastbare feit. Bij wijze van uitzondering wordt de belasting verschuldigd op de datum van uitreiking van een factuur indien die voorafgaat aan de datum van het belastbare feit, en op de datum van ontvangst van het voorschot indien dat wordt betaald vóór de datum van het belastbare feit.

Artikel 145, volgens hetwelk iedere belastingplichtige gerechtigd is de belasting op aankopen af te trekken, indien deze bestemd zijn om te worden gebruikt voor met name belaste transacties.

Artikel 155, betreffende de facturering, bepaalde tussen 2010 en 2012 in lid 1 en sinds 2013 in lid 15 dat de belastingplichtige die een andere dienst dan een dienst zonder recht op belastingaftrek verricht, uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit ontstaat, aan iedere dienstontvanger een factuur moet uitreiken, tenzij de factuur reeds is uitgereikt. De belastingplichtige moet bovendien aan elke dienstontvanger een factuur uitreiken voor het bedrag van de voorschotten die hij voor een dienstverrichting heeft ontvangen, uiterlijk op de vijftiende van de maand die volgt op de maand waarin de voorschotten zijn ontvangen, tenzij de factuur reeds is uitgereikt.

*Ordonanță a Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României* (regeringsverordening nr. 92 van 24 december 2003 houdende het Roemeense wetboek fiscaal procesrecht, bekendgemaakt in *Monitor Oficial* nr. 941 van 29 december 2003, zoals nadien gewijzigd, thans ingetrokken bij artikel 354 van wet nr. 207/2015 (hierna „wetboek fiscaal procesrecht 2003”).

„Artikel 213

Behandeling van het bezwaar

1) Bij de behandeling van het bezwaar verifieert het bevoegde orgaan de feitelijke en juridische gronden die aan de vaststelling van de fiscale bestuurshandeling ten grondslag liggen. Het bezwaar moet worden onderzocht in het licht van het betoog van de partijen, de door hen aangevoerde wettelijke bepalingen en de stukken in het dossier. Het onderzoek beperkt zich tot hetgeen in het bezwaar is aangevoerd.

[...]

3) De beslissing op bezwaar mag de situatie van de persoon die bezwaar heeft gemaakt, niet verslechteren.

*Lege nr. 554/2004 a contenciosului administrativ* (wet nr. 554/2004 inzake bestuursprocesrecht), bekendgemaakt in *Monitor Oficial* nr. 1154 van 7 december 2004, zoals die van kracht was op het ogenblik dat de belastingaanslag werd geschorst:

„Artikel 14

Schorsing van de tenuitvoerlegging

(1) In naar behoren gemotiveerde gevallen en om imminente schade te voorkomen kan de benadeelde, nadat overeenkomstig de voorwaarden van artikel 7 bezwaar is gemaakt bij de overheidsinstantie die de handeling heeft verricht of de hiërarchisch hogere autoriteit, de bevoegde rechter verzoeken om de tenuitvoerlegging van de eenzijdige bestuurshandeling te schorsen tot aan de uitspraak van de rechter ten gronde. Indien de benadeelde niet binnen 60 dagen beroep tot nietigverklaring van de handeling instelt, eindigt de schorsing van rechtswege zonder enige formaliteit.

[...]

(7) Indien de uitvoering van de administratieve handeling is geschorst, worden alle vormen van uitvoering beëindigd totdat de schorsingstermijn is verstreken.”

*Lege nr. 85/2006 privind procedura insolvenței* (wet nr. 85/2006 betreffende insolventieprocedures), bekendgemaakt in *Monitor Oficial* nr. 359 van 21 april 2006, thans ingetrokken bij artikel 344 van wet nr. 85/2014:

„Artikel 4

(1) Alle kosten van de bij deze wet ingestelde procedure, met inbegrip van de kosten in verband met de kennisgeving, de oproeping en de betekening van processtukken door de bewindvoerder en/of curator, komen ten laste van het vermogen van de schuldenaar.

[...]

(4) Wanneer de schuldenaar over onvoldoende middelen beschikt, wordt het liquidatiefonds gebruikt, waarbij de betalingen op basis van een geraamde [...] begroting worden verricht overeenkomstig artikel 37, lid 4, van *ordonanță de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activităților practicienilor în insolvență* (noodverordening nr. 86/2006 van de regering betreffende de organisatie van de werkzaamheden van insolventiedeskundigen), die met

wijzigingen en aanvullingen is goedgekeurd bij wet nr. 254/2007, zoals gewijzigd en aangevuld.

#### Artikel 11

(1) De voornaamste taken van de insolventierechter in het kader van deze wet zijn:

[...]

c) Het gemotiveerd aanwijzen van een voorlopige bewindvoerder of een curator, bij het vonnis waarmee de procedure wordt ingeleid, uit de geschikte insolventiedeskundigen die een offerte in het zaakdossier hebben gedeponereerd, die de procedure zal voeren totdat hij door de vergadering van schuldeisers of de schuldeiser die ten minste 50 % van de waarde van de schuldvorderingen bezit, wordt bevestigd of vervangen, het vaststellen van het honorarium volgens de criteria van de wet ter organisatie van de werkzaamheden van insolventiedeskundigen en het vaststellen van zijn taken voor de betreffende periode. [...]

d) Het bij beschikking bevestigen van de door de vergadering van schuldeisers of de schuldeiser die ten minste 50 % van de waarde van de schuldvorderingen bezit, aangewezen bewindvoerder of curator en diens overeengekomen honorarium. [...]"

*Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență* (noodverordening nr. 86/2006 van de regering betreffende de organisatie van de werkzaamheden van insolventiedeskundigen, bekendgemaakt in *Monitor Oficial* nr. 944 van 22 november 2006:

#### „Artikel 38

(1) Insolventiedeskundigen hebben recht op een honorarium voor de door hen verrichte werkzaamheden, in de vorm van vaste honoraria, succesvergoedingen of een combinatie daarvan.

[...]

(4) Het voorlopige honorarium voor de waarnemingsperiode wordt bij de opening van de insolventieprocedure vastgesteld door de insolventierechter aan de hand van de in lid 2 genoemde criteria. Het kan worden gewijzigd door de vergadering van schuldeisers, die rekening moet houden met de bepalingen van lid 2.

(5) De honoraria van de als bewindvoerder of curator optredende insolventiedeskundigen of de proceskosten worden betaald uit het fonds dat is opgericht overeenkomstig artikel 4 van wet nr. 85/2006, zoals nadien gewijzigd en aangevuld, en deze worden berekend aan de hand van de tarieven en de

kostennormen die zullen worden vastgesteld door de Vergadering van de permanente vertegenwoordigers van de [Nationale Unie van insolventiedeskundigen in Roemenië].”

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

- 1 Verzoekster, C, is een vennootschap van beroepsbeoefenaren met beperkte aansprakelijkheid (societate profesională cu răspundere limitată of SPRL) waarin insolventiedeskundigen werkzaam kunnen zijn, dat wil zeggen als bewindvoerder of curator deelnemen aan de insolventieprocedure, hetzij tijdens de waarnemingsperiode en de saneringsprocedure (bewindvoerder), hetzij in de algemene of vereenvoudigde faillissementsprocedure (curator).
- 2 Bij de door de AJFP Cluj uitgereikte naheffingsaanslag van 13 augustus 2015 is verzoekster over het belastingtijdvak 1 januari 2010 tot en met 31 juli 2014 aangeslagen voor de btw ten belope van 2 937 084 Roemeense leu (RON), en voor accessoire fiscale verplichtingen ten belope van 1 900 705 RON, in totaal 4 837 789 RON. In het belastingcontroleverslag dat ten grondslag lag aan de belastingaanslag, is in wezen vastgesteld dat verzoekster voor bepaalde diensten die waren verricht in het aan de belastingcontrole onderworpen tijdvak, de btw pas had geïnd op het moment waarop de tegenprestatie voor de diensten werd ontvangen en niet op de datum van de daadwerkelijke verrichting.
- 3 Verzoekster heeft administratief bezwaar ingesteld tegen de belastingaanslag van 13 augustus 2015. Bij de beslissing op bezwaar van 10 mei 2016 heeft de DGRFP Cluj-Napoca het bezwaar ten belope van 2 375 480 RON btw ongegrond verklaard, het bezwaar ten belope van 123 266 RON btw gedeeltelijk toegewezen en de aanslag voor dat bedrag nietig verklaard, de belastingaanslag gedeeltelijk ingetrokken, ten belope van 2 112 926 RON (zijnde 212 221 RON aan verschuldigde btw-hoofdsom, 1 457 894 RON aan verdragingsrente en 432 811 RON aan boete wegens te late afdracht van de btw), en ten slotte het bezwaar ten belope van 226 117 RON btw afgewezen wegens ontoereikende motivering.
- 4 Het deskundigenverslag dat in deze zaak is opgesteld, vermeldt dat de door insolventiedeskundigen verrichte diensten een continu karakter hebben, waarbij het tot een jaar kan duren voordat de vergoeding wordt betaald. In de beslissing op bezwaar is vastgesteld dat C pas op de datum waarop de tegenprestatie voorde door haar verrichte diensten werd geïnd facturen aan haar klanten heeft uitgereikt en btw heeft geïnd, omdat de vergoeding was goedgekeurd onder de opschortende voorwaarde dat de schuldenaar voldoende geld in kas had. De instantie die op het bezwaar uitspraak heeft gedaan, was van oordeel dat het volgens het belastingwetboek 2003 voor het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw niet uitmaakte of de incassering van het honorarium was verbonden aan een opschortende voorwaarde (dat de schuldenaar voldoende geld in kas heeft), met dien verstande dat de bewindvoerder of curator vanaf de datum van zijn benoeming tot die van zijn décharge door de insolventierechter de insolventie-



/reorganisatieprocedure of faillissementsprocedure begeleidt, ongeacht of daarbij geld in de kas van de schuldenaar vloeit.

- 5 Wat betreft de in 2009 gesloten samenwerkingsovereenkomst tussen advocatenmaatschap DDKK en verzoekster, waarbij DDKK verzoekster financiering verleende alsook het recht om bij wijze van co-branding haar naam en logo op alle beroeps- en communicatie-uitingen te gebruiken (hierna: „samenwerkingsovereenkomst”), is het recht op aftrek overeenkomstig artikel 145, lid 2, onder a), van het belastingwetboek 2003 geweigerd, aangezien de facturen voor dienstverrichtingen niet waren gebaseerd op bewijsstukken waaruit bleek dat de diensten voor de belaste transacties van verzoekster bestemd waren. Verzoekster heeft aangevoerd dat de overeenkomst diende tot wederzijdse promotie en steun om klanten aan te trekken, haar huidige activiteit te ondersteunen en een filiaal in Boekarest te openen. De verwijzende rechter merkt overigens op dat de instantie die op het bezwaar beslist, zelf verklaart dat het gaat om een marketingstrategie om de klantenkring te diversifiëren en te vergroten door zich onder het DDKK-logo te scharen. Krachtens de samenwerkingsovereenkomst is verzoekster verplicht om advocatenmaatschap DDKK een bepaald percentage van de omzet uit haar beroepsactiviteiten te betalen. Volgens het financieel overzicht is de omzet in 2011 gestegen met 2 556 702 RON ten opzichte van 2010 (van 21 893 741 tot 24 450 443 RON).
- 6 Op 11 maart 2016 heeft verzoekster bij de verwijzende rechter een fiscaalrechtelijk beroep ingesteld tot gedeeltelijke nietigverklaring van de beslissing van 10 mei 2016 van de DGRFP Cluj-Napoca, wat de punten 1 en 3 van het dispositief ervan betreft, tot gedeeltelijke nietigverklaring van de belastingaanslag van 13 augustus 2015 van de AJFP Cluj met betrekking tot de naheffingsaanslag voor 4 488,406 RON aan btw en accessoire btw, tot schorsing van de tenuitvoerlegging van punt 3 in het dispositief van de beslissing van 10 mei 2016 van de DJFP Cluj en tot veroordeling van verweersters in de gerechtskosten.

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

- 7 Partijen hebben hun standpunt over het verzoek om een prejudiciële beslissing en de daarin opgenomen vragen niet kenbaar gemaakt.
- 8 Ten gronde zijn volgens **verzoekster** de overwegingen waarop de DGRFP Cluj-Napoca haar beslissing op het bezwaar tegen de door de AJFP Cluj afgegeven belastingaanslag heeft gebaseerd, onrechtmatig en ongegrond.
- 9 Wat betreft de vaststelling van het honorarium voert verzoekster aan dat, hoewel zij het proces-verbaal van de vergadering van schuldeisers tot vaststelling van de vergoeding van de bewindvoerder of curator heeft ingediend, verweerder van mening was dat voor bepaalde transacties het vonnis tot inleiding van de insolventie- of in voorkomend geval de faillissementsprocedure niet was ingediend, zodat niet was aangetoond dat het honorarium van de insolventiedeskundige niet bij die rechterlijke beslissing, maar pas daarna door de

beslissing van de vergadering van schuldeisers was bepaald. Uit dit proces-verbaal blijkt het tijdstip waarop de vergoeding van de bewindvoerder of curator duidelijk is bepaald en zeker en liquide wordt. Verweersters verzoek om aanvullende documenten is dus buitensporig, temeer daar een negatief feit moet worden bewezen.

- 10 Wat betreft het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw, betoogt verzoekster dat de verwerende autoriteit de belastingregels met betrekking tot zowel de honoraria met een maandelijkse betaaltermijn als de onder voorwaarde vastgestelde honoraria onjuist uitlegt en toepast.
- 11 Volgens verzoekster wordt, wat betreft de honoraria met een maandelijkse betaaltermijn, aanvaard dat het belastbare feit en daarmee de verschuldigdheid van de btw niet kunnen ontstaan bij de opening van de insolventieprocedure en de aanwijzing van de insolventiedeskundige, indien de insolventierechter op dat ogenblik niet ook de aan de bewindvoerder of curator verschuldigde honoraria vaststelt. Aangezien de schuldvordering niet vaststaat, kan zij ook niet worden gefactureerd. De DGRFP Cluj-Napoca is volgens verzoekster evenwel van mening dat, zodra het honorarium na goedkeuring ervan door de vergadering van schuldeisers bekend is geworden, verzoekster ertoe gehouden is onmiddellijk het honorarium te factureren dat voor de voorgaande maand of voor de lopende maand is vastgesteld. Verzoekster voert aan dat uitreiking van de factuur in de maand na de goedkeuring volgens de DGRFP Cluj-Napoca te laat is. Indien het honorarium zelfs vóór de goedkeuring ervan door de schuldeisersvergadering bekend is omdat het voorlopig door de insolventierechter is vastgesteld, bestaat de verplichting tot facturering bovendien reeds bij de inleiding van de procedure voor de vastgestelde voorlopige bedragen, waarbij in geval van latere wijziging het verschil wordt gefactureerd.
- 12 Deze gronden waarop het bezwaar is afgewezen, wijken volgens verzoekster echter af van de belastingregels met betrekking tot het belastbare feit, de verschuldigdheid van de btw en de facturering, aangezien de DGRFP Cluj-Napoca tot de slotsom komt dat verzoekster de factureringstermijn en die voor de betaling van de verschuldigde btw niet in acht heeft genomen, zonder eerst vast te stellen op welk moment het belastbare feit plaatsvindt dat de verschuldigdheid van de btw bepaalt.
- 13 Verzoekster stelt in de eerste plaats dat het belastbare feit voor de btw niet wordt bepaald aan de hand van de verplichting om binnen een bepaalde termijn te factureren, maar dat integendeel het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt, het tijdstip is op grond waarvan de dwingende termijn voor uitreiking van de factuur wordt berekend (zie in die zin artikel 155, lid 15, van het belastingwetboek 2003). In de tweede plaats worden de gevallen waarin het belastbare feit wordt geacht te hebben plaatsgevonden, door de wetgever uitdrukkelijk geregeld in artikel 134<sup>1</sup> van het belastingwetboek 2003, naargelang de specifieke aard van de verrichte dienst. Gelet op het continue karakter van de door verzoekster verrichte dienst is de regel dat het belastbare feit ontstaat op het tijdstip van de levering van

het goed of verrichting van de dienst niet van toepassing, aangezien een van de bijzondere gevallen van artikel 134, leden 7, 8 en 12, van het belastingwetboek 2003 van toepassing is. In haar geval vindt het belastbare feit plaats op de datum waarop de betaling van het honorarium wordt overeengekomen (zoals vastgesteld door de vergadering van schuldeisers) of in voorkomend geval op de datum waarop de factuur wordt uitgereikt.

- 14 Concluderend stelt verzoekster dat, indien het belastbare feit voor de btw plaatsvindt op het moment van uitreiking van de factuur, de belasting pas op dat moment verschuldigd wordt, zodat zij de termijn voor betaling van de btw in acht heeft genomen. Ook al zou het belastbare feit betrekking hebben op het moment waarop de schuldeisersvergadering het honorarium vaststelt, dan nog moet de factuur uiterlijk op de vijftiende dag van de daaropvolgende maand worden opgesteld en is ook die termijn in acht genomen.
- 15 In haar verweerschrift voert **verweerster DGRFP Cluj-Napoca** aan dat het belastbare feit naar nationaal recht plaatsvindt op de datum waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht, en dat de belasting verschuldigd wordt op de datum waarop het belastbare feit plaatsvindt. Bij wijze van uitzondering wordt de belasting verschuldigd vóór het belastbare feit, op de datum waarop vóór dat feit een factuur wordt uitgereikt of een voorschot wordt ontvangen. De belastingplichtige moet uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit zich voordoet een factuur uitreiken voor goederenleveringen of dienstverrichtingen.
- 16 Wat de onder voorwaarde (geld in de kas van de schuldenaar aan het einde van de procedure) vastgestelde honoraria betreft, betoogt **verzoekster** dat verweerster dezelfde btw-regeling heeft toegepast als op de honoraria met een vaste betaaltermijn, door te stellen dat verzoekster, zolang zij feitelijk een dienst verricht, verplicht is een factuur uit te reiken aan de afnemers, omdat het bestaan van een voorwaarde volgens het belastingwetboek 2003 niets uitmaakt voor het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw.
- 17 Volgens verzoekster heeft de instantie die op het bezwaar heeft beslist, echter geen rekening gehouden met het feit dat de btw verschuldigd is op basis van een economische transactie (en dus op basis van een rechtsbetrekking). Het bestaan zelf van de rechtsbetrekking die als grondslag voor de belasting dient, hangt evenwel af van de vervulling van de voorwaarde. Afhankelijk van de vervulling van de voorwaarde kunnen zich derhalve twee situaties voordoen: i) indien de voorwaarde niet is vervuld (de schuldenaar heeft geen geld in kas aan het einde van de procedure), wordt de rechtsbetrekking geacht nooit te hebben bestaan en is er dus geen rechtsgrond voor de heffing van btw. Verzoekster verwijst in dit verband naar punt 35 van het arrest van het Hof van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542). Aangezien het honorarium niet meer verschuldigd is als gevolg van het niet vervullen van de voorwaarde, zelfs indien de dienst daadwerkelijk is verricht, is er dus geen sprake meer van een tegenprestatie en is de dienst niet aan de btw onderworpen; ii) indien

de voorwaarde is vervuld (de schuldenaar heeft wel geld in kas aan het einde van de procedure), wordt de rechtsbetrekking zeker, maar pas op dat moment komt vast te staan dat het honorarium verschuldigd is, zodat de betaling van het honorarium wordt uitgesteld tot het referentiemoment aan de hand waarvan de vervulling van de voorwaarde wordt beoordeeld (einde van de procedure). In dit geval is artikel 134<sup>1</sup>, lid 8, van het belastingwetboek 2003 van toepassing, volgens hetwelk het belastbare feit plaatsvindt op de in de betalingsovereenkomst vermelde data voor de betaling of op de datum van uitreiking van een factuur.

- 18 Wat betreft de bijzondere situaties waarin de vergadering van schuldeisers de annulering van het gefactureerde honorarium en het afzien van het toekomstige honorarium heeft goedgekeurd, heeft de rechtsbetrekking net als wanneer de voorwaarde niet wordt vervuld geen tegenprestatie, zodat de dienst buiten de werkingssfeer van de btw valt omdat deze geen economisch karakter meer heeft.
- 19 Wat betreft de door de belastingdienst als niet-afrekbaar beschouwde btw, betoogt verzoekster dat de instantie die op het bezwaar heeft beslist, een veel ruimere feitelijke analyse heeft verricht dan het belastingcontroleteam en bijna geheel voorbijgaat aan de in het belastingcontroleverslag uiteengezette feitelijke gronden, die als grondslag voor de vaststelling van de belastingaanslag hebben gediend. Deze instantie heeft zich dus werkelijk in de plaats gesteld van het belastingcontroleteam door geheel nieuwe redenen aan te voeren ter ondersteuning van de beslissing om het recht op aftrek van btw te weigeren.
- 20 Voorts betoogt verzoekster dat deze benadering van de instantie die op het bezwaar heeft beslist, in strijd is met de wet en dat de bezwaarprocedure tegen fiscaalrechtelijke bestuurshandelingen een voorafgaande administratieve procedure is waarvoor het beginsel van hoor en wederhoor niet geldt en waarin de belastingplichtige zich niet meer kan uitspreken over een eventuele herinterpretatie van de feitelijke en juridische situatie die door het belastingcontroleteam is vastgesteld. Met een beroep op artikel 213, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht 2003 betoogt verzoekster dat het de taak is van de instantie die op het bezwaar beslist, om na te gaan of de door het belastingcontroleteam vastgestelde feitelijke en juridische motieven wel gegrond zijn en de afgegeven belastingaanslag kunnen onderbouwen. Deze instantie kan dus geen aanvullende argumenten aanvoeren om de rechtmatigheid van de administratieve handeling te rechtvaardigen, aangezien de betrokken belastingplichtige zich op geen enkele wijze tegen deze argumenten kan verdedigen.
- 21 In casu heeft de instantie die op het bezwaar heeft beslist, wat de aftrekbare btw betreft, de conclusies van het belastingcontroleteam overgenomen maar deze grotendeels op geheel andere argumenten gebaseerd, waarbij het de gehele feitelijke fiscale situatie heeft gereconstrueerd. Met betrekking tot deze argumenten is verzoekster niet in de gelegenheid gesteld, haar standpunt kenbaar te maken en is haar derhalve het recht van verweer ontnomen, hetgeen noodzakelijkerwijze leidt tot nietigverklaring van de beslissing op bezwaar.

- 22 Wat de door advocatenmaatschap DDKK uitgereikte facturen betreft, heeft de belastingdienst het recht op aftrek van de btw met betrekking tot deze transacties geweigerd, aangezien ten eerste niet was aangetoond dat de samenwerkingsovereenkomst met addendum en niet de op de facturen vermelde overeenkomst nr. 335204/03.12.2010 de grondslag vormde voor de aan verzoekster gefactureerde diensten, en ten tweede op grond van de beschikbaar gestelde bewijsstukken niet kon worden opgemaakt welke dienst was afgenomen of kon worden aangetoond dat die dienst nodig was voor de uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van belastbare transacties.
- 23 Verzoekster stelt dat alle door DDKK uitgereikte en in haar boekhouding opgenomen facturen zijn uitgereikt in het kader van de samenwerkingsovereenkomst en het addendum daarbij. De facturen verwijzen per abuis naar overeenkomst nr. 335204/03.12.2010, hetgeen door vertegenwoordigers van DDKK is bevestigd.
- 24 Bovendien heeft de belastinginspectie volgens verzoekster verklaard dat het belastingcontroleteam voor geen van de ingekomen facturen van DDKK activiteitenverslagen, werkoverzichten of andere bijbehorende documenten heeft ontvangen, waaruit zou blijken dat de aan verzoekster gefactureerde diensten zijn verricht op basis van de samenwerkingsovereenkomst of het addendum daarbij, in plaats van overeenkomst nr. 335204/03.12.2010, die op de uitgereikte facturen was vermeld, zonder dat deze stelling van beide ondernemingen met bewijsstukken kon worden gestaafd.
- 25 In het verslag met voorstellen voor de beslissing op bezwaar stelt het belastingcontroleteam echter dat de reden voor de weigering van het recht op aftrek in werkelijkheid niet de onjuiste vermelding van de grondslag voor de uitreiking van de factuur is, maar het feit dat geen verband kon worden gelegd tussen de bedragen op de uitgereikte facturen en de met de DDKK gesloten samenwerkingsovereenkomst. De instantie die op het bezwaar heeft beslist, heeft de in het belastinginspectieverslag in aanmerking genomen argumenten aangevuld en geoordeeld dat verzoekster geen documenten heeft overgelegd waaruit de verrichte diensten daadwerkelijk blijken, terwijl het volgens de samenwerkingsovereenkomst verzoekster is die alle berekeningen betreffende het maandelijks te betalen bedrag moet uitvoeren.
- 26 Zoals blijkt uit artikel 5.1 van de samenwerkingsovereenkomst, verleent DDKK, wat de in artikel 1 ervan bedoelde afspraken betreft, „aan C het recht om haar naam en logo op alle beroeps- en communicatie-uitingen te gebruiken bij wijze van co-branding”, maar ook voor de terugbetaling van de toegekende financiering. C, met inbegrip van haar filialen, moest aan DDKK 10 % (vermeerderd met btw) betalen van alle inkomsten uit haar bedrijfsactiviteiten, vanaf de datum van inwerkingtreding van de samenwerkingsovereenkomst en gedurende de gehele looptijd daarvan. Vervolgens is bij het sluiten van het addendum overeengekomen dat de basis voor de berekening van het aan DDKK verschuldigde bedrag uitsluitend zou bestaan in de variabele inkomsten en dat het in de

samenwerkingsovereenkomst vastgestelde percentage van 10 % werd verlaagd naar 7 % indien de jaarlijkse variabele inkomsten minder dan 3 miljoen EUR bedroegen, en naar 9 % indien dit plafond werd overschreden.

- 27 Volgens verzoekster voldeden de bedragen op de door DDKK opgestelde facturen aan alle contractuele bepalingen betreffende de berekeningswijze van de verschuldigde bedragen, zoals blijkt uit de daarbij gevoegde overzichten.
- 28 Bovendien heeft verzoekster van 2009 tot en met 2011 betalingen aan DDKK verricht ter nakoming van haar contractuele verplichting tot terugbetaling van de toegekende financiering, en zijn deze transacties niet betwist door de belastingdienst die dit tijdvak hebben gecontroleerd.
- 29 Zij betoogt verder dat de samenwerkingsovereenkomst bedoeld was voor de realisatie van een co-brandingformule, een begrip dat slaat op een samenwerking tussen merken om winst te maken, hetgeen de voorkeur heeft boven de traditionele concurrentie. Met deze marketingstrategie beoogde verzoekster de insolventiemarkt van Boekarest te betreden en gemakkelijker bedrijven in de hoofdstad voor zich te winnen, hetgeen in overweldigende mate is gebeurd dankzij de verbondenheid van haar naam met die van de bekende advocatenmaatschap DDKK. In dit verband voert verzoekster aan dat is voldaan aan alle wettelijke voorwaarden voor aftrek van de btw over de bedragen die aan DDKK zijn betaald op grond van de samenwerkingsovereenkomst en het addendum daarbij. Het lijkt geen twijfel dat er daadwerkelijk co-brandingdiensten zijn verricht, aangezien de naam en het logo zijn gebruikt in alle bedrijfscommunicatie van verzoekster in overeenstemming met de contractuele bepalingen en het verband tussen die diensten en verzoeksters belastbare transacties duidelijk blijkt uit het nagestreefde doel, te weten het opbouwen van haar eigen klantenkring en het aantrekken van de partners van DDKK om bij verzoekster klant te worden.
- 30 Onder verwijzing naar punt 31 van het arrest van het Hof van 18 juli 2013 in zaak AES-3C, Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), stelt verzoekster dat tussen dergelijke kosten en het geheel van al haar economische activiteiten als belastingplichtige een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat.
- 31 De betrokken co-brandingovereenkomst is uitsluitend gesloten met het oog op de uitbreiding en ontwikkeling van verzoeksters bedrijf, zodat het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk economisch verband onbetwistbaar is. Volgens het financiële overzicht is haar omzet in 2011 ten opzichte van 2010 overigens gestegen met 2 556 702 RON (van 21 893 741 RON tot 24 450 443 RON). Verzoekster voert ook aan dat de gevolgtrekking van de instantie die op haar bezwaar heeft beslist, namelijk dat zij geen documenten heeft overgelegd waaruit de verrichte diensten daadwerkelijk blijken, in strijd is met het beginsel van voorrang van de inhoud boven de vorm, aangezien het vereiste om de inhoud van de diensten schriftelijk te bewijzen buitensporig is, aangezien deze niet in een materieel document kunnen worden gekwantificeerd.

- 32 Volgens verzoekster, die in dit verband de rechtspraak van het Hof aanhaalt, is het beginsel dat aan de btw-aftrekregeling ten grondslag ligt het beginsel van fiscale neutraliteit, zodat de uitoefening van het recht op aftrek door de belastingplichtigen niet wegens het aantal en de aard van de technische eisen waaraan moet worden voldaan, praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk mag worden gemaakt.
- 33 In het licht van het arrest *Schmeink & Cofreth en Strobel* is de weigering om het recht op btw-aftrek over de op basis van de co-brandingovereenkomst uitgereikte facturen te erkennen op grond van onder meer het ontbreken van documenten ter staving van de dienstverrichting, volgens verzoekster ongegrond en in strijd met het beginsel van btw-neutraliteit.
- 34 **Verweerster DGRFP Cluj-Napoca** voert aan dat verzoekster met haar betoog niet heeft aangetoond dat de gefactureerde diensten daadwerkelijk door haar partner zijn verricht en niet opkomt tegen de constatering van het belastingcontroleteam dat 646 673 RON aan btw is afgetrokken op basis van facturen voor verrichte diensten waarvoor niet uit documenten blijkt dat deze zijn verricht voor haar eigen belastbare transacties.

#### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 35 Wat de **eerste vraag** betreft, wijst de verwijzende rechter erop dat het begrip „goederenleveringen of diensten die worden verricht gedurende een bepaalde periode” als bedoeld in artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112, verduidelijking behoeft, evenals de vraag of deze definitie van toepassing is op de specifieke activiteit van bewindvoerders of curatoren in het kader van de insolventieprocedure.
- 36 De maandelijkse honoraria van de bewindvoerder of de curator zijn vastgesteld door hetzij de insolventierechter, hetzij de vergadering van schuldeisers. Het honorarium van verzoekster is dus vanuit dat oogpunt zeker.
- 37 Verzoekster betoogt dat haar situatie valt onder de regel van artikel 134<sup>1</sup>, lid 8, van het belastingwetboek 2003, omdat er sprake is van diensten die continu worden verricht en die binnen een jaar kunnen worden verrekend. De tekst van het nationale recht bevat geen limitatieve opsomming, maar geeft als voorbeeld leveringen van gas, water, elektriciteit, verrichtingen van telefoniediensten en „dergelijke”. Aangezien artikel 64 van richtlijn 2006/112 een uitzondering lijkt te vormen op de regel van artikel 63 ervan en als zodanig strikt moet worden uitgelegd (zie arrest van 21 februari 2006, *BUPA Hospitals en Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, punt 45), rijst de vraag of de door de bewindvoerders of curatoren in het kader van de insolventieprocedure verrichte diensten „dergelijke” verrichtingen zijn zoals bedoeld in artikel 134<sup>1</sup>, lid 8, van het belastingwetboek 2003 en of dan voldaan is aan de voorwaarde die in artikel 64, lid 2, door de Unie wordt gesteld aan wat het nationale recht moet voorschrijven: „De lidstaten kunnen bepalen dat in bepaalde gevallen [...]”.

- 38 Aangezien de in het nationale recht genoemde diensten en goederenleveringen een vrij specifiek karakter hebben, namelijk leveringen van aardgas, water, enzovoort, dus openbare nutsvoorzieningen, moet het Hof om een antwoord worden verzocht in het licht van artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112.
- 39 Naargelang de kwalificatie van deze diensten wordt in casu zowel het belastbare feit als de btw-verschuldigdheid bepaald, namelijk in de maand volgend op de vaststelling van het honorarium overeenkomstig artikel 155 van het belastingwetboek 2003, gelezen in samenhang met artikel 66, onder c), van de btw-richtlijn, of binnen een jaar indien de dienst wordt geacht continu te zijn verricht.
- 40 Met betrekking tot de **tweede vraag** is de verwijzende rechter van oordeel dat het in casu gaat om de bepaling van het belastbare feit en het moment waarop de belasting verschuldigd wordt in geval van de specifieke activiteiten van insolventiedeskundigen, wanneer de btw pas wordt geïnd op het tijdstip van betaling van de in het kader van de insolventieprocedures verrichte diensten en de algemene vergadering van schuldeisers heeft vastgesteld dat de betaling van het honorarium van de insolventiedeskundige ervan afhangt of de schuldenaars voldoende geld in kas hebben.
- 41 Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542) stelt verzoekster dienaangaande dat er bij gebreke van een belastbare transactie geen btw-schuldvordering kan ontstaan. De verwijzende rechter merkt evenwel op dat er volgens artikel 4, lid 4, van wet nr. 85/2006 altijd sprake is van een bepaalde betaling. In casu rijst dan de vraag of het correctiemechanisme niet geschikter was indien de debiteuren geen geld in kas hadden, met als gevolg dat de btw onmiddellijk werd geïnd.
- 42 Voorts vraagt de verwijzende rechter, gelet op het arrest van het Hof van 29 november 2018, Finanzamt Goslar (C-548/17, EU:C:2018:970, punt 28), zich subsidiair af of de in casu door de insolventiedeskundigen verrichte diensten aanleiding geven tot opeenvolgende verrekeningen of betalingen.
- 43 Met de **derde vraag** wordt beoogd vast te stellen of het voor het aantonen van het recht op btw-aftrek in het geval van een co-brandingsovereenkomst volstaat dat de belastingplichtige, bij de vaststelling van de materiële voorwaarde inzake het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de door de belastingplichtige stroomopwaarts in de keten verrichte aankopen en de stroomafwaarts verrichte transacties, na sluiting van de overeenkomst enkel de verhoging van de omzet of van de waarde van de belastbare transacties hoeft te bewijzen, zonder andere bewijsstukken.
- 44 Indien het antwoord bevestigend is, vraagt de verwijzende rechter zich bij gebreke van bewijsstukken, met uitzondering van de facturen waarop de btw is vermeld en uiteraard de co-brandingsovereenkomst zelf, af welke criteria moeten worden



gehanteerd om de concrete omvang van het recht op aftrek te bepalen. Hij vraagt met andere woorden dat wordt vastgesteld of, bij gebreke van andere bewijsstukken, het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de aankopen van de belastingplichtige stroomopwaarts en de transacties stroomafwaarts volstaat voor de erkenning van het recht op volledige aftrek van de op de facturen vermelde btw.

- 45 Volgens de verwijzende rechter is de derde vraag niet zonder voorwerp geraakt na het arrest van het Hof van 25 november 2021, *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961), aangezien ten eerste, anders dan in die zaak, de omzet in de onderhavige zaak is gestegen en ten tweede de vraag betrekking heeft op de bewijslast, namelijk welke documenten vereist zijn om aan te tonen dat is voldaan aan de materiële voorwaarde van een rechtstreeks en onmiddellijk verband en uiteindelijk het recht op btw-aftrek.
- 46 De **vierde vraag** is gesteld in de context waarin de instantie die op het bezwaar heeft beslist, met betrekking tot de btw die het belastingcontroleteam als niet-aftrekbaar beschouwde, de belastingaanslag heeft gehandhaafd maar de feitelijke fiscale situatie heeft aangevuld met nieuwe feitelijke en juridische argumenten ten opzichte van het belastingcontroleverslag dat als grondslag voor de vaststelling van de belastingaanslag heeft gediend.
- 47 De verwijzende rechter wijst erop dat verzoekster tot aan de uitspraak van de rechter ten gronde gerechtelijke maatregelen van voorlopige bescherming heeft genoten door de schorsing van de schuldvordering, en merkt op dat verzoekster in haar beroep tegen de beslissing op bezwaar is opgekomen tegen de in die beslissing aangevoerde nieuwe motieven.
- 48 Bij de analyse van de rechtspraak van het Hof vestigt de verwijzende rechter allereerst de aandacht op de punten 78 en 79 van het arrest van 3 juli 2014, *Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13, EU:C:2014:2041), waarin wordt verklaard dat het doeltreffendheidsbeginsel niet vereist dat een bestreden beslissing die is vastgesteld in strijd met de rechten van de verdediging, in alle gevallen nietig wordt verklaard. Een schending van de rechten van de verdediging leidt dus slechts tot nietigverklaring van de na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen beslissing, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.
- 49 Vervolgens wordt herinnerd aan punt 37 van het arrest van het Hof van 9 november 2017, *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843), volgens hetwelk, om vast te stellen of in casu is voldaan aan die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeiende vereisten, niet alleen de bewoordingen maar ook de concrete toepassing van de relevante nationale procedureregels moeten worden beoordeeld. Het staat aan de verwijzende rechter om die beoordeling te maken.

- 50 De verwijzende rechter stelt ten slotte vast dat de punten 35 en 36 van het arrest van het Hof van 4 juni 2020, CF (C-430/19, EU:C:2020:429), bevestigen dat moet zijn voldaan aan de voorwaarde dat er sprake is van schade, aangezien dit arrest geen nieuwe gegevens bevat over de rechten van de verdediging.
- 51 In het licht van het bovenstaande vraagt de verwijzende rechter of in casu het aanvoeren van schade de plano is uitgesloten, aangezien aan verzoeker voorlopige beschermende maatregelen zijn toegekend op grond van artikel 14 van wet nr. 554/2004 inzake bestuursprocesrecht. Meer bepaald vraagt de verwijzende rechter, op basis van een uitlegging per a contrario van punt 73 van het reeds aangehaalde arrest van het Hof in de zaken Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, of kan worden geconcludeerd dat, voor zover de nationale regeling in casu schorsing van de schuldvordering (belastingaanslag) in afwachting van een eventuele herziening door de rechter heeft toegestaan, het beginsel van de rechten van de verdediging niet is geschonden.