



Datum van inontvangstneming : 06/02/2017

Zaak C-664/16

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:

21 december 2016

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel Alba Iulia (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 november 2016

Verzoekende partij:

████████████████████

Verwerende partijen:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

Voorwerp van het hoofdgeding

Nieuwe beslissing over de gegrondheid na cassatie door de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste Hof van Cassatie) van een administratief beroep waarmee werd beoogd de belastingdienst te verplichten om te erkennen dat verzoeker recht heeft op aftrek van BTW nadat hij met terugwerkende kracht en onherroepelijk belastingplichtig is verklaard.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Overeenkomstig artikel 267 VWEU wordt de uitlegging gevraagd van richtlijn 2006/112/EG, met name van de artikelen 167, 168, 178, 179 en 273, alsmede van de beginselen van evenredigheid en van de neutraliteit van de BTW.

Prejudiciële vragen

1) Kunnen richtlijn 2006/112 in het algemeen en de artikelen 167, 168, 178, 179 en 273 in het bijzonder alsmede de beginselen van evenredigheid en van neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij een belastingplichtige die voldoet aan de materiële voorwaarden voor de aftrek van BTW toestaan om gebruik te maken van zijn recht op aftrek, in het geval waarin, in een bijzondere context zoals in het hoofdgeding, door middel van de overlegging van facturen niet het bewijs kan worden geleverd van de bedragen die eerder over de overdracht van goederen en de levering van diensten zijn betaald?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen richtlijn 2006/112 en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit dan aldus worden uitgelegd, dat een indirecte begrotingswijze (door middel van een gerechtelijke expertise), door een onafhankelijk deskundige op basis van de hoeveelheid werk/arbeidskrachten bij de bouw die uit dat onderzoek volgt, een mogelijke en geschikte maatregel vormt om de omvang van het recht op aftrek te bepalen, indien de overdracht van goederen (bouwmaterialen) en de levering van diensten (werkkrachten voor de bouw van gebouwen) afkomstig zijn van BTW-plichtigen?

Aangevoerde bepalingen van het Unierecht en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikelen 167, 168, onder a), 178, 179 en 273

Arrest van het Hof van Justitie van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), punten 56-64

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003 (wet nr. 571/23 tot vaststelling van het belastingwetboek, bekendgemaakt in het Publicatieblad van Roemenië, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals nadien gewijzigd en aangevuld, in de vanaf 1 januari 2007 geldende versie, artikel 145, leden 1, onder a), en 2, en artikel 146, lid 1, onder a).

Volgens die bepalingen heeft elke belastingplichtige recht op aftrek van BTW over aankopen die bedoeld zijn voor transacties die aan belasting zijn onderworpen. Dit recht ontstaat op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt. Voor de uitoefening van het recht op aftrek van verschuldigde of betaalde belasting moet de belastingplichtige beschikken over een factuur in de zin van de wet.

■■■■■

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004 (regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek, bekendgemaakt in het Publicatieblad van Roemenië, deel I, nr. 112 van 6 februari 2004), zoals gewijzigd en aangevuld, in de vanaf 1 januari 2007 geldende versie.

Titel VI, punt 46, lid 1

„De belastingaftrek wordt alleen toegestaan op basis van het originele exemplaar van de documenten bedoeld in artikel 146, lid 1, van het belastingwetboek of andere documenten die minstens de informatie bevatten in de zin van artikel 155, lid 5, van het belastingwetboek, met uitzondering van vereenvoudigde facturen in de zin van punt 78. In geval van verlies, diefstal of vernietiging van het originele exemplaar van het bewijsdocument vraagt de begunstigde de leverancier/dienstverrichter om een kopie van de factuur waarop is aangegeven dat deze de oorspronkelijke factuur vervangt.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoeker, de heer ■■■■■ heeft als natuurlijk persoon tussen 6 juni 2006 en 8 september 2008 een woningcomplex gebouwd met daarin 90 appartementen. Hij bezat tevens andere terreinen waarvoor reeds plannen waren uitgewerkt met het oog op de bouw van eengezinswoningen.
- 2 In 2006 heeft hij 29 transacties met betrekking tot terreinen en gebouwen verricht, waarvan 17 transacties vóór 1 augustus 2006 plaatsvonden. In de periode tussen 1 januari 2007 en 31 december 2009 heeft hij 70 belangrijke transacties verricht bestaande in de verkoop van nieuwe gebouwen en in de periode 2008-2009 heeft hij bouwterreinen verkocht. De totale waarde van de transacties bedroeg 19 234 596 BGN.
- 3 Omdat zijn omzet in juni 2006 de vrijstellingsdrempel van 200 000 BGN overschreed, heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat verzoeker zich diende te registreren voor BTW en vanaf 1 augustus 2006 is hij BTW-plichtige geworden. Op 26 januari 2011 is hij ambtshalve ingeschreven door de Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (directoraat-generaal overheidsfinanciën van Alba).
- 4 Na deze inschrijving heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba op 28 januari 2011 een aanslag opgelegd waarbij de BTW werd vastgesteld op (3 071 069 BGN), vermeerderd met vertragingsrente en een boete (2 476 864 BGN respectievelijk 460 660 BGN) over de periode van 1 augustus 2006 tot en met 31 december 2009.

- 5 Na een door verzoeker ingediende administratieve klacht, is de oorspronkelijke aanslag gedeeltelijk vernietigd bij een besluit van 19 augustus 2011, waarbij zijn globale belastingverplichtingen zijn vastgesteld op 5 735 741 BGN.
- 6 Het door verzoeker bij de verwijzende rechter ingestelde beroep tegen die twee besluiten is verworpen bij vonnis van 2013.
- 7 In die procedure heeft verzoeker gevraagd om, voor het geval hij belastingplichtig zou worden verklaard, hem recht te geven op aftrek van BTW, waarbij hij tegelijkertijd aangaf dat hij niet meer over de nodige oorspronkelijke facturen beschikte.
- 8 In de loop van de procedure heeft de rechter ook twee rechtstreekse expertises laten uitvoeren met het oog op de vaststelling van de belastinggrondslag en de omvang van het recht op aftrek, doch hij heeft deze niet in aanmerking genomen en zich in zijn vonnis niet daarover uitgesproken.
- 9 Het door verzoeker tegen deze beslissing ingestelde hoger beroep is toegewezen door de Înalta Curte de Casație și Justiție, die de zaak na cassatie heeft terugverwezen voor een nieuw onderzoek.
- 10 In zijn beslissing heeft de Înalta Curte de Casație și Justiție definitief geoordeeld dat verzoeker op 1 augustus 2006 de hoedanigheid van belastingplichtige had gekregen en dat de door hem gedane verkopen een economische activiteit vormden.
- 11 Met betrekking tot het recht op aftrek heeft de Înalta Curte de Casație și Justiție geoordeeld dat de rechter in eerste aanleg een onwettige beslissing heeft gegeven, aangezien hij „ofschoon hij in zijn overwegingen uitdrukkelijk stelt dat ‚verzoeker, met de ambtshalve inschrijving als BTW-plichtige, ontegenzeggelijk recht op die aftrek heeft’, toch heeft besloten om zich niet op de conclusies van die twee expertises te baseren, alleen op grond dat hij ‚niet de originele exemplaren had overgelegd van de documenten betreffende de aankoop van goederen en diensten in verband met de verkochte gebouwen’ en dit ondanks het feit dat de rechter in eerste aanleg vanaf het moment waarop het beroep bij hem aanhangig werd gemaakt wist dat de originele documenten ontbraken”.
- 12 Volgens de Înalte Curți de Casație și Justiție heeft de rechter van eerste aanleg het beroep verworpen zonder in te gaan op verzoekers stellingen dat hij, aangezien hij op het moment waarop de gebouwen werden gebouwd, niet onderworpen was aan BTW, niet verplicht was om de BTW-betalingen aan de leveranciers van diensten en werkkrachten bij te houden met het oog op een eventuele uitoefening van het recht op aftrek van die belasting, en evenmin op de stelling dat het bedrag aan BTW dat hij aan die leveranciers had betaald hoger was dan het bedrag dat de belastingdienst had vastgesteld als zijnde verschuldigd voor de onroerend goed transacties.

-
- 13 De Înalta Curte de Casație și Justiție heeft eveneens geoordeeld dat de rechter van eerste aanleg in het kader van zijn actieve rol de mogelijkheid had gehad om verzoeker te vragen om aanvullend bewijs te leveren teneinde correct te beoordelen of er in zijn geval een verplichting bestond om het recht op aftrek van BTW alleen met de originele bewijsstukken of ook middels andere documenten te leveren, teneinde aldus uitvoering te geven aan het beginsel van de echtheid van de economische transacties en buitensporig formalisme te vermijden.
 - 14 Bovendien heeft de rechter in hoger beroep geoordeeld dat het voor de afbakening van de zaak nuttig zou zijn dat de Curtea de Apel, naast de verkoopovereenkomsten die verzoeker heeft gesloten en die in het dossier van de verwijzende rechter zijn opgenomen en de documenten betreffende de geleverde diensten en werkzaamheden die respectievelijk door de bouwer(s) zijn uitgevoerd, vervolgens de noodzaak beoordeelt om opnieuw het oordeel van deskundigen in te winnen op basis van eventueel nieuw overgelegd bewijs.
 - 15 In het kader van het inhoudelijk onderzoek na cassatie heeft de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal (Hof van appel van Alba Iulia, afdeling administratieve en belastingzaken) beslist om het Hof van Justitie twee prejudiciële vragen voor te leggen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding


- 16 Verzoeker stelt dat op het moment van de betrokken transacties, de passiviteit van de belastingdienst en het ontbreken van een duidelijke praktijk een situatie hebben doen ontstaan waarin hij niet verplicht was om de documenten betreffende de gedane investeringen te bewaren. Bovendien was in de betrokken periode geen enkele andere natuurlijke persoon die zich in zijn situatie bevond onderworpen verklaard aan de BTW.
- 17 Voorts stelt hij dat hij als begunstigde BTW heeft betaald over alle verkopen door de leveranciers van producten en diensten die voor de bouw van de gebouwen nodig waren. De belastingdienst kan de betaling van die bedragen niet buiten beschouwing laten en dient hiermee rekening te houden bij de vaststelling van zijn belastingverplichtingen door deze, nu de originele facturen ontbreken, vast te stellen door middel van een expertise.
- 18 Met betrekking tot de regeling van de bewijsstukken stelt verzoeker dat op het moment van de bouw van de gebouwen voor de meerderheid van bij natuurlijke personen aangekochte producten bonnen zijn afgegeven, daar het niet verplicht was om facturen af te geven. Wegens het lange tijdsverloop, ongeveer tien jaar nadat die door verzoeker bewaarde bonnen zijn afgegeven, is de inkt waarmee zij zijn geprint vervaagd en zijn zij niet meer leesbaar.
- 19 De Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën van Brasov – gedaagde –, territoriaal

vertegenwoordigd door de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (provinciaal bestuur overheidsfinanciën te Alba) is van mening dat de door verzoeker aangevoerde redenen in casu volkomen irrelevant zijn, aangezien hij van degene die de factuur heeft opgesteld een duplicaat daarvan kan krijgen, wanneer de BTW is berekend en door de leveranciers van goederen en diensten aan de staat is afgedragen; is dat niet het geval, dan heeft verzoeker geen recht op aftrek van BTW, daar deze belasting niet aan de staatskas is overgemaakt.

- 20 De redenen die verzoeker aanvoert voor de bepaling van de belastinggrondslag via een gerechtelijke expertise zijn evenmin irrelevant, aangezien die alleen kan worden voorgeschreven voor de bepaling van de grondslag voor de berekening van de inkomsten- of de winstbelasting. De BTW is geen belasting over de inkomsten, maar een belasting over de verkooptransacties van goederen en diensten en in casu is niet het eindbedrag van de gebouwen van belang, maar de reële waarde van elke aankoop van goederen en diensten die nodig zijn voor de bouw van die gebouwen door de leverancier die de BTW daarover aan de staat heeft betaald.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 21 In de onderhavige zaak dient de verwijzende rechter zich uit te spreken over het recht op aftrek, in het licht van de aanwijzingen die de Înalta Curte de Casație și Justiție heeft verstrekt.
- 22 De Curtea de Apel dient te bepalen of een ontwikkelaar van onroerend goed zoals verzoeker, die geen voorbereidende activiteit heeft verricht in de zin van punt 49 van het arrest Salomie en Oltean en die zich niet heeft laten registreren als belastingplichtige (ofschoon hij daartoe verplicht was op grond van de vanaf 1 augustus 2006 geldende wet) en evenmin een speciaal register heeft bijgehouden van belastbare personen, recht heeft op aftrek van de BTW over het geld dat in de bouw van gebouwen is geïnvesteerd, in een geval waarin, hoewel die gebouwen bestaan en zijn verkocht, de bewijsstukken waarover verzoeker beschikt (dat wil zeggen bonnen, daar het op dat moment voor natuurlijke personen niet verplicht was om facturen op te stellen), die geen facturen zijn, onleesbaar zijn en ontoereikend om de omvang van het recht op aftrek te bepalen.
- 23 In dergelijke omstandigheden is het van belang om te verduidelijken of het beginsel van neutraliteit van de BTW, dat ook wordt beschreven in de punten 56 tot en met 58 van het arrest Salomie en Oltean, voldoende ruim is om de uitoefening van het recht op aftrek toe te staan in een geval als het onderhavige waarin, gelet op alle objectieve en subjectieve factoren, verzoeker niet kan aantonen te hebben voldaan aan de voorwaarden van artikel 178 van richtlijn 112/2006/EG, welke in nationaal recht is omgezet bij artikel 146, lid 1, onder a), van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek, daar hij niet in het bezit is van de facturen.

- 
- 24 Ook moet worden verduidelijkt of het evenredigheidsbeginsel, zoals omschreven in de punten 62 en 63 van het arrest Salomie en Oltean, zich verzet tegen een maatregel die tot gevolg heeft dat het recht op aftrek van BTW wordt beperkt wanneer er geen facturen aanwezig zijn, dat wil zeggen of de niet-erkenning van het recht op aftrek van een belastingplichtige die geen facturen heeft een geschikte en noodzakelijke maatregel vormt om de juiste belastingheffing te verzekeren en belastingontduiking te vermijden.
- 25 Indien de uitoefening van het recht op aftrek is toegestaan, dient te worden gepreciseerd of het bij de bepaling van de omvang van het recht op aftrek toelaatbaar en juist is om gebruik te maken van een indirecte schatting (gerechtelijke expertise), door een onafhankelijk deskundige op basis van de hoeveelheid werk/werkkrachten, wanneer de levering van goederen (bouwmaterialen) en diensten (mankrachten voor de bouw van gebouwen) afkomstig zijn van belastingplichtigen.