



Datum van inontvangstneming : 22/03/2016

**Zaak C-101/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

19 februari 2016

**Verwijzende rechter:**

Curtea de Apel Cluj (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

21 januari 2016

**Verzoekende partij:**

S.C. Paper Consult S.R.L.

**Verwerende partijen:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

---

(omissis)

CURTEA DE APEL CLUJ

SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(omissis)

BESLISSING

Openbare terechtzitting van 21 januari 2016

(omissis)

Ter rolle is ingeschreven de hogere voorziening tegen civiel vonnis nr. 711 van de Tribunalul Bistrița-Năsăud (rechter van eerste aanleg Bistrița-Năsăud) van 8 juli 2015 in zaak nr. 153/112/2015, aangebracht door S.C. PAPER CONSULT S.R.L.,

verzoekster, tegen de DIRECȚIA REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (directoraat-generaal openbare financiën van de regio Cluj-Napoca) en de ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD (dienst openbare financiën van het district Bistrița-Năsăud), verweersters, betreffende de betwisting van een fiscale bestuurshandeling, namelijk besluit nr. 487 van 17 juli 2014 betreffende het bezwaar tegen aanslag nr. 298 van 11 mei 2012.

(omissis) [aspecten van nationaal procesrecht]

Na onderzoek van de stukken van het dossier overweegt de Curtea de Apel Cluj met het oog op de prejudiciële verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Unie als volgt:

1. Omstandigheden van de zaak. Context van de procedure. Feiten

De Curtea de Appel Cluj is in laatste aanleg aangezocht in verband met de hogere voorziening tegen civiel vonnis nr. 711 van de Tribunalul Bistrița-Năsăud van 8 juli 2015, waarbij het beroep ingesteld door S.C. Paper Consult S.R.L., verzoekster, in de zaak tegen de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca en de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, verweersters, ongegrond is verklaard.

In de motivering van het bestreden vonnis wordt overwogen dat de verzoekende vennootschap is onderworpen aan een belastingcontrole met het oog op de vaststelling van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en de vennootschapsbelasting voor het belastingtijdvak van 17 januari 2011 tot en met 31 maart 2012 door de Activitatea de Inspecție Fiscală (dienst belastingcontrole) van de Direcția Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud. Naar aanleiding van deze controle heeft de dienst belastingcontroleverslag nr. F-BN 298 van 11 mei 2012 opgesteld, op basis waarvan aanslag nr. F-BN 298 van 11 mei 2012 is afgegeven. Bij deze aanslag zijn de vennootschap aanvullende fiscale betalingsverplichtingen opgelegd, te weten: 53 085 RON uit hoofde van de btw; 4 159 RON uit hoofde van rente/vertragsrente over de btw, met dien verstande dat de controleorganen voor een bedrag van 45 680 RON, in geding in de onderhavige zaak, geen recht op aftrek van de btw hebben toegekend omdat de handelingen [**Or. 2**] van de verzoekende vennootschap met S.C. Rom Packaging S.R.L., gevestigd te Boekarest, die „contribuabil inactiv” (inactieve belastingplichtige) is verklaard, worden beheerst door artikel 11, lid 2<sup>2</sup>, van de Cod fiscal (belastingwetboek).

Bij de belastingcontrole, die in de periode tussen 25 april 2012 en 11 mei 2012 heeft plaatsgevonden, is vastgesteld dat verzoekster krachtens een dienstverleningsovereenkomst van 3 januari 2011 voor een bedrag van 190 340 RON (exclusief btw) diensten heeft afgenomen van S.C. Rom Packaging S.R.L., gevestigd te Boekarest.

Volgens de database van de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală (ministerie van Openbare Financiën, nationaal agentschap van de belastingdienst) was S.C. Rom Packaging S.R.L. met ingang van 7 oktober 2010 inactief verklaard. Daarnaast is vastgesteld dat deze vennootschap met ingang van 1 november 2010 is geschrapt van de lijst van btw-belastingplichtigen.

Gelet op het bovenstaande en in het licht van de artikelen 11, lid 1<sup>2</sup>, en 146, lid 1, onder a), van de Cod fiscal, zijn de controleorganen tot de slotsom gekomen dat de vennootschap voor een bedrag ten belope van 45 680 RON geen recht had op aftrek van de btw, daar de facturen waren uitgereikt door een inactieve belastingplichtige.

Bij besluit nr. 487 van 17 juli 2014 van de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca is het bezwaar van verzoekster omtrent het litigieuze bedrag verworpen. Het beroep in de belastingzaak dat verzoekster heeft ingesteld tegen dit besluit is eveneens verworpen bij civiel vonnis nr. 711 van 8 juli 2015 van de Tribunalul Bistrița-Năsăud.

Niet in geding zijn de vaststellingen van de belastingorganen en de rechter met betrekking tot het feit dat de vennootschap S.C. Rom Packaging S.R.L. (waarmee de dienstverleningsovereenkomst van 3 januari 2011 is gesloten op basis waarvan verzoekster voor een bedrag van 190 340 RON, exclusief btw, diensten heeft afgenomen) al sinds 7 oktober 2010 in de database van de Agenția Națională de Administrare Fiscală (hierna ook: „ANAF”) als inactief is geregistreerd en dat deze vennootschap met ingang van 1 november 2010 was geschrapt van de lijst van btw-belastingplichtigen.

Het argument van verzoekster is ontleend aan de omstandigheid dat besluit nr. 22 499 van de directeur van de ANAF van 21 september 2010, waarbij S.C. Rom Packaging S.R.L. inactief is verklaard, haar niet is meegedeeld, maar enkel bekendgemaakt bij de zetel van de ANAF en op de website van dit agentschap, zodat dit besluit niet aan haar kon worden tegengeworpen en niet kon worden beschouwd als grondslag voor weigering van het recht op aftrek van de btw, uitgeoefend overeenkomstig de wettelijke bepalingen.

Tot slot stelt verzoekster dat een dergelijke gedraging van de autoriteiten – weigering van het recht op aftrek van de btw op basis van de omstandigheid dat de vennootschap waarmee zij de dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten op basis waarvan zij gefactureerde diensten heeft afgenomen, inactief is verklaard bij een bestuurlijke handeling die haar niet is meegedeeld maar enkel is bekendgemaakt op de website van de ANAF en ten zetel daarvan – een schending vormt van de Europese voorschriften.

## 2. In rechte

De Curtea de Apel Cluj is van mening dat de rechtsvraag die ten grondslag ligt aan het bestuurlijke geschil, de rechtmatigheid betreft van de bestuurlijk-fiscale

handelingen over de uitoefening van het recht op aftrek van de btw met betrekking tot een handeling verricht met een inactief verklaarde belastingplichtige.

In die context is het noodzakelijk duidelijk te maken op een dergelijke manier om de uitoefening van het recht van aftrek van de btw te weigeren, met als motivering dat de aftrek kan worden herleid tot een handeling verricht met een inactief verklaarde belastingplichtige, een juiste toepassing is van het recht van de Europese Unie in het licht van het bepaalde in richtlijn 2006/112.

3. Na behandeling van de verwijzingsverzoeken heeft de Curtea de Apel Cluj geconcludeerd dat de principiële vragen die rijzen in het kader van prejudiciële vragen voor een juiste oplossing van het beroep aan het Hof **[Or. 3]** van Justitie van de Europese Unie moeten worden voorgelegd. Deze vragen zullen opnieuw worden geformuleerd met inachtneming van de bijzonderheden van het geding zodat de onderhavige zaak passend en dienstig kan worden beslecht.

(omissis) [prejudiciële vragen in het dictum]

5. Relevante wettelijke bepalingen en rechtspraak

### **I. Toepasselijke bepalingen van nationaal recht**

– artikel 78, lid 5, van de Codul de procedură fiscală (wetboek belastingprocesrecht): „Belastingplichtigen die rechtspersoonlijkheid hebben of andere eenheden zonder rechtspersoonlijkheid worden inactief verklaard en onderworpen aan de bepalingen van artikel 11, leden 1<sup>1</sup> en 1<sup>2</sup>, van wet nr. 571/2003 betreffende het belastingwetboek, zoals gewijzigd en aangevuld, indien zij aan een van de volgende voorwaarden voldoen:

a) zij hebben gedurende een semester geen enkele van de wettelijk voorgeschreven verklaringen neergelegd;

b) zij onttrekken zich aan de belastingcontrole door gegevens over de identificatie van de statutaire zetel op te geven op basis waarvan de belastingdienst hen niet kan identificeren;

c) de belastingorganen hebben vastgesteld dat zij niet actief zijn op de plaats van de statutaire zetel of van de opgegeven fiscale woonplaats.”

– artikel 11, lid 1<sup>1</sup>, van de Cod fiscal: „Belastingplichtigen die in Roemenië gevestigd zijn en overeenkomstig artikel 78 van Ordonanța Guvernului (regeringsdecreet; hierna: „OG”) nr. 92/2003 betreffende het wetboek belastingprocesrecht, geconsolideerde versie, zoals gewijzigd en aangevuld, inactief zijn verklaard en gedurende het tijdvak van inactiviteit een economische activiteit uitoefenen, zijn verplicht de belastingen en heffingen te betalen die bij

deze wet zijn vastgesteld, maar genieten tijdens dit tijdvak niet het recht op aftrek van kosten en btw in verband met de verwervingen.”

– artikel 11, lid 1<sup>2</sup>, van de Cod fiscal: „Begunstigden die goederen en/of diensten hebben verworven van belastingplichtigen die in Roemenië zijn gevestigd nadat deze zijn ingeschreven als inactief in het register van inactieve/weer geactiveerde belastingplichtigen overeenkomstig artikel 78 van OG nr. 92/2003, geconsolideerde versie, zoals gewijzigd en aangevuld, genieten niet het recht op aftrek van kosten en van belasting over de toegevoegde waarde in verband met hun verwervingen, met uitzondering van de verwervingen van goederen in het kader van een tenuitvoerleggingsprocedure en/of de verwervingen van goederen/diensten door de belastingplichtige jegens wie een insolventieprocedure loopt in de zin van Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare [wet nr. 85/2006 betreffende insolventieprocedures, zoals gewijzigd en aangevuld].”

– artikel 21, lid 4, onder r), van de Cod fiscal: „De volgende kosten kunnen niet worden afgetrokken:

r) de kosten die zijn geboekt op basis van een document uitgereikt door een inactieve belastingplichtige wiens certificaat van fiscale registratie is geschorst overeenkomstig het bepaalde in het besluit van de directeur van de Agenția Națională de Administrare Fiscală”.

– artikel 3 van besluit nr. 819/2008 van de directeur van de ANAF:

#### **[Or. 4]**

„1) De verklaring van inactiviteit van de belastingplichtigen gaat in op de dag van inwerkingtreding van het besluit van de directeur van de Agenția Națională de Administrare Fiscală waarbij de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen wordt goedgekeurd.

2) De lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen wordt aangeplakt bij de zetel van de Agenția Națională de Administrare Fiscală en bekendgemaakt op de website van dit agentschap, in het onderdeel Openbare informatie - Informatie over marktdeelnemers.

3) Het besluit van de directeur van de Agenția Națională de Administrare Fiscală waarbij de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen is goedgekeurd, treedt in werking 15 dagen na de datum van aanplakken, zoals bepaald in artikel 44, lid 3, van OG nr. 92/2003, betreffende het wetboek belastingprocesrecht, geconsolideerde versie, zoals gewijzigd en aangevuld.”

## II. Recht van de Europese Unie

- Richtlijn 2006/112/EG:
- artikel 62: „Voor de toepassing van deze richtlijn:
  - 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
  - 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”
- artikel 63: „Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”
- artikel 167: „Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”
- artikel 168: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:
  - (a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”,
- artikel 178, onder a): „Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:
  - a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur”.
- artikel 220, lid 1, onder 1): „Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:
  - 1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon”.
- artikel 226: „Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

- 1) de datum van uitreiking van de factuur;
- 2) een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;

**[Or. 5]**

3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;

4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;

(omissis)

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

7 bis) wanneer de btw verschuldigd wordt op het moment waarop de betaling wordt ontvangen overeenkomstig artikel 66, onder b), en het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, de vermelding ‚kaststelsel‘;

(omissis)

11) in geval van een vrijstelling, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld;

11 bis) wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding ‚Btw verlegd‘;

(omissis)

– artikel 242: „Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.”

– artikel 273: „De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de



lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

**[Or. 6]**

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

6. Redenen waarom de verwijzende rechter de prejudiciële vragen stelt

De Curtea de Apel Cluj is tot de slotsom gekomen dat prejudiciële vragen moeten worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (omissis) over de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG betreffende de uitoefening van het recht op aftrek van de btw.

In casu is de rechter een juridisch probleem voorgelegd waarin een persoon de omstandigheid aanvoert dat de dienst is gehouden zijn recht op aftrek van de btw te erkennen, hoewel deze omstandigheid voortvloeit uit een handeling met een inactief verklaarde belastingplichtige.

In dat verband herinnert de rechter eraan dat het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn vaste rechtspraak heeft erkend dat het voorkomen van fraude, ontwijking en misbruik een doel is dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd en dat het recht van de Europese Unie niet kan worden ingeroepen in geval van misbruik of fraude. In die context heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie verklaard dat de nationale rechterlijke autoriteiten bevoegd zijn het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vast is komen te staan dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (arrest Bonik, C-285/11).

Daarnaast heeft het Hof in het arrest Profaktor, C-188/09, verklaard dat de maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen niet verder mogen gaan dan wat nodig is ter bereiking van het doel de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van belastingontwijking te waarborgen. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

In het geschil dat bij de rechter is aangebracht, voert verzoekster aan dat voldoen aan de voorwaarden in artikel 178 van richtlijn 2006/112/EG zou volstaan om recht te hebben op aftrek van de btw. De nationale regeling die haar verplicht op de website van de ANAF na te gaan of de andere partij bij de overeenkomst inactief is verklaard als belastingplichtige en of haar op basis daarvan het recht op aftrek zou kunnen worden geweigerd, is volgens haar onverenigbaar met de voorschriften van gemeenschapsrecht in deze richtlijn.

De Curtea de Apel Cluj meent dat de bepalingen van de richtlijn waarop verzoekster zich beroept, inzonderheid artikel 273, een nationale regeling van dit type mogelijk maken, juist met het oog op de doelstellingen van juiste heffing van de belasting en voorkoming van belastingontwijking, en dat een minimale controle van de personen met wie zij voornemens zijn een overeenkomst te sluiten, die erin bestaat op de website van de ANAF na te gaan of deze inactief zijn verklaard, voor belastingplichtigen geen buitensporige last is.

Aangezien het Hof van Justitie van de Europese Unie nooit uitspraak heeft gedaan over deze kwestie, acht de rechter, die het geding in laatste aanleg moet beslechten, het krachtens artikel 267 VWEU noodzakelijk zich tot het Hof te wenden (omissis).

(omissis)

#### DICTUM

**[Or. 7]** Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 2[67] VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Verzet richtlijn 2006/112/EG zich tegen een nationale regeling krachtens welke een belastingplichtige het recht op aftrek van de btw wordt geweigerd met de motivering dat de persoon die aan hem voorafgaat in de keten en de factuur heeft uitgereikt waarin de kosten en de btw zijn aangegeven, door de belastingdienst inactief is verklaard?

2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: verzet richtlijn 2006/112/EG zich, in de omstandigheden als omschreven in de eerste vraag, tegen een nationale regeling krachtens welke het volstaat de lijst van inactief verklaarde belastingplichtigen bij de zetel van de Agenția Națională de Administrare Fiscală aan te plakken en deze lijst bekend te maken op de website van de Agenția Națională de Administrare Fiscală, in het onderdeel Openbare informatie - Informatie over marktdeelnemers, om het recht op aftrek van de btw te kunnen weigeren?

(omissis)