



Datum van inontvangstneming : 24/06/2016

Zaak C-286/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 mei 2016

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel Cluj (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 januari 2016

Verzoekende partij:

SC Exmitiani SRL

Verwerende partij:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

ROEMENIË

CURTEA DE APEL CLUJ

SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(hof van beroep te Cluj – Derde kamer voor bestuurs- en belastinggeschillen)

(omissis)

BESCHIKKING

Openbare terechtzitting van 22 januari 2016

(omissis)

Bij deze rechter is het beroep tot vernietiging aanhangig dat door SC EXMITIANI SRL REBRIȘOARA, appellante, is ingesteld tegen civiel vonnis nr. 395 van 3 maart 2015 van het Tribunalul Bistrița-Năsăud (rechtbank van Bistrița-Năsăud) in zaak 5550/112/2013 tegen de DIRECȚIA REGIONALĂ GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ PENTRU DIRECȚIA GENERALĂ A

FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂȘĂUD (regionaal hoofdbestuur openbare financiën van Cluj namens het hoofdbestuur openbare financiën van Bistrița-Năsăud), geïntimeerde, over het beroep tot nietigverklaring van een fiscale bestuurshandeling, beslissing nr. 5 van 26 januari 2012 op het bezwaar tegen belastingaanslag nr. 819 van 21 augustus 2006 en het verslag van de belastingcontrole van 18 augustus 2006.

Het verloop van de debatten, de argumenten en conclusies van partijen betreffende het verzoek tot adiëring van het Hof zijn opgenomen in het proces-verbaal van de zitting van 20 januari 2016, dat integraal deel uitmaakt van de onderhavige beslissing.

Na onderzoek van de processtukken neemt

DE CURTEA DE APEL CLUJ

met betrekking tot het verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) het volgende in aanmerking:

1. Omstandigheden van de zaak. Toepasselijke bepalingen. Feiten

Bij de Curtea de Apel Cluj is in laatste aanleg hoger beroep ingesteld tegen civiel vonnis nr. 395 van 3 maart 2015 van het Tribunalul Bistrița-Năsăud in zaak 5550/112/2013.

De rechter in eerste aanleg heeft opgemerkt dat aan de verzoekende partij bijkomende fiscale betalingsverplichtingen waren opgelegd, te weten: 78 459 RON winstbelasting; 46 423 RON met de winstbelasting verband houdende bijkomende lasten; 262 295 RON belasting over de toegevoegde waarde (btw) en 131 110 RON met de btw verband houdende bijkomende lasten.

De belastingcontrole had betrekking op de periode van 1 januari 2004 tot en met 30 juni 2006 wat de winstbelasting betreft en op de periode van 1 maart 2004 tot en met 31 augustus 2005 wat de btw betreft.

Uit het genoemde verslag blijkt dat appellantes activiteiten bestonden in nationaal en internationaal personenvervoer over de weg en activiteiten die specifiek zijn voor reisbureaus en dat uit het onderzoek van de documenten die in het bezit zijn van de gecontroleerde vennootschap en de documenten die door deze vennootschap zijn opgesteld ter rechtvaardiging van de aftrekbaarheid van bepaalde uitgaven bij de berekening van de belastbare winst of de btw-vrijstelling voor de uitgeoefende activiteiten, inbreuken op de wetgeving ter zake zijn gebleken, die rechtstreekse gevolgen hebben voor de begrotingsverplichtingen inzake de winstbelasting en de btw.

Aangaande de winstbelasting zijn huurovereenkomst nr. 125 van 1 december 2003 tussen SC Calcar IND SRL, als huurder, en SC Exmitiani SRL, als verhuurder, en

de aanvullende akten tot aanvulling en/of wijziging van die overeenkomst onderzocht. Daarbij is vastgesteld dat het voorwerp van de overeenkomst bestond in de huur door SC Calcar IND SRL van een Mercedes-bus met kenteken BN 35 ANY, die eigendom was van SC Exmitiani SRL, tegen een maandelijks huurbedrag van 400 RON (4 000 000 ROL). Voorts is overeengekomen dat SC Exmitiani SRL, appellante, de uitgaven voor diesel, autowegtol en andere [Or. 2] uitgaven voor een heen- en terugreis tussen Roemenië en Spanje (aanvullende akte van 15 december 2003) zou dragen, dat de prijs van een heen- en terugreis tussen Roemenië en Spanje 11 500 RON (115 000 000 ROL) bedroeg en dat het loon van de chauffeur voor rekening van SC Exmitiani SRL kwam (overeenkomstig de aanvullende akte van 5 januari 2004).

In die context hebben de controleautoriteiten vastgesteld dat appellante, met inachtneming van de bovengenoemde contractuele bedingen, de uitgaven in verband met de dagvergoeding van de chauffeur, brandstof, autowegtol, reserveonderdelen en andere uitgaven in verband met de gehuurde bus, voor een totaalbedrag van 313 838 RON [3 138 376 668 ROL (bijlage 6 bij het verslag van de belastingcontrole)], in de boekhouding en het belastingregister voor 2004 heeft opgenomen, ook al had zij niet het recht om die uitgaven af te trekken, aangezien zij volgens de rechtsvoorschriften door de huurder konden worden afgetrokken [artikel 21, lid 1, van de Codul fiscal juncto artikel 6 van Ordinul Ministerului Lucrărilor Publice, Transporturilor și Locuinței nr. 1843/2001 (besluit van het ministerie van Openbare Werken, Vervoer en Huisvesting nr. 1843/2001)]. Op deze manier is de belastbare grondslag voor de winstbelasting met die uitgaven verlaagd en heeft appellante aan de staatskas schade berokkend ten belope van 78 459 RON ($313\,838 \times 25\%$) aan winstbelasting.

De belastingautoriteit heeft zich bij het opleggen van bijkomende fiscale verplichtingen ook gebaseerd op de aspecten die in aanmerking zijn genomen in de beslissing van de hoofdofficier van justitie van de afdeling strafvervolgung van het parket van het Tribunalul Bistrița-Năsăud van 3 januari 2011 (omissis), die is bevestigd bij strafvonnis nr. 46/F/2011 van het Tribunalul Bistrița-Năsăud in zaak 1119/112/2011 (omissis).

Aangaande de verweermiddelen die zijn aangevoerd met betrekking tot de in strafzaak 403/P/2004 genomen beslissing heeft diezelfde belastingautoriteit betoogd dat op fiscaal vlak het deskundigenonderzoek in de fase van de strafvervolgung slechts een bewijsmiddel als alle andere is, op basis waarvan de materiële schade in de strafzaak is vastgesteld, te meer daar dat onderzoek niet door een belastingdeskundige maar door een accountant is verricht. Voorts heeft de belastingautoriteit zich op het standpunt gesteld dat de accountant de verhouding tussen SC Calcar Ind. SRL en SC Exmitiani SRL op kunstmatige wijze had voorgesteld door een onjuiste uitlegging te geven aan de contractuele bedingen en die verhouding als een deelgenootschap te behandelen.

De verweermiddelen van de verzoekende partij die gebaseerd zijn op de conclusies van het deskundigenonderzoek in zaak 403/P/2004, zijn door de rechter in eerste aanleg afgewezen met de volgende argumenten:

„Ook al wou de verzoekende partij zich beroepen op artikel 214, lid 4, van de Codul de procedură fiscală (wetboek fiscaal procesrecht), deze rechter is van oordeel dat ‚met betrekking tot de bedragen waarvoor de Staat zich civiele partij heeft gesteld, alleen de definitieve beslissing van de strafrechter op de civiele vordering kan worden tegengeworpen aan de belastingautoriteiten die bevoegd zijn voor de behandeling van het bezwaar’, aangezien volgens punt 10.8 van de instructies voor de toepassing van artikel 183 (thans artikel 214) ‚de bevoegde instanties bij de behandeling van bezwaren ook uitspraak doen over de motivering van beslissingen om niet te vervolgen, geen strafvervolging in te stellen of de strafvervolging te beëindigen en over de motivering van de in casu verrichte deskundigenonderzoeken, voor zover die in het dossier zijn opgenomen’. In strafvonnis nr. 46/F/20.04.2011 van het Tribunalul Bistrița-Năsăud (omissis) is echter geen uitspraak gedaan over de civiele aspecten van de zaak, aangezien het beroep van een van de twee verdachten tegen de beslissing van 3 januari 2011 van de officier van justitie in zaak 403/P/2004 van het parket van het Tribunalul Bistrița-Năsăud is verworpen, zodat de in dat dossier in aanmerking genomen schade in casu niet relevant is”.

Voorts heeft de rechter in eerste aanleg in dezelfde context het volgende geoordeeld:

„Voorts moet worden benadrukt dat de accountant die het deskundigenonderzoek in zaak 403/P/2004 van het parket van het Tribunalul Bistrița-Năsăud heeft uitgevoerd, de schade alleen uit het oogpunt van de handelsrelatie tussen SC Exmitiani SRL en SC Calcar IND SRL heeft onderzocht (omissis), en niet op de wijze die onjuist is vermeld door de voor het fiscale onderzoek in de onderhavige zaak aangestelde deskundige, die vreemd genoeg om redenen die geen verband houden met de door de rechter duidelijk vastgestelde doelstellingen, met name die van punt 2 (omissis), tot dezelfde conclusie als de accountant is gekomen, hoewel het onderzoek dat hij moest verrichten betrekking had op alle contractuele betrekkingen van de verzoekende partij die gevolgen hebben voor zowel de winstbelasting als de btw en de daarmee verband houdende bijkomende lasten (omissis).”

[Or. 3]

De Curtea de Apel Cluj merkt op dat appellante betoogt dat zowel de belastingautoriteit als de rechter in eerste aanleg ten onrechte haar verweermiddelen heeft afgewezen die waren gebaseerd op de in strafzaak 403/P/2004 gegeven beschikking van 3 januari 2011, waarin met betrekking tot de schade het volgende is geoordeeld: „De btw over de inkomsten uit de vervoersactiviteit en de diensten die verband houden met het internationale

personenvervoer, is niet verschuldigd, aangezien die activiteit is vrijgesteld van btw. De veroorzaakte schade bedraagt in totaal 19 541 RON.”

Appellante is van mening dat de in de strafprocedure aangevoerde verweermiddelen inzake het ontbreken van schade wegens de btw-vrijstelling voor de betrokken transacties, ook voor de belastingautoriteiten bindend zijn en dat die autoriteiten tot dezelfde conclusie moeten komen.

2. In rechte

De Curtea de Apel Cluj merkt op dat de aan de bestuursrechter voorgelegde rechtsvraag betrekking heeft op de wettigheid van de fiscale bestuurshandelingen waarbij de bijkomende betalingsverplichtingen zijn opgelegd, aangezien de strafrechter in de strafprocedure heeft geoordeeld dat er geen sprake was van schade en op grond daarvan de beslissing heeft gegeven die is gebaseerd op artikel 10 van Legea nr. 241/2005 (wet nr. 241/2005) juncto artikel 10, onder i), van de Codul de procedură penală (wetboek van strafvordering), aangezien de uiteindelijke schade – die was geraamd op een veel kleiner bedrag dan aanvankelijk – volledig was vergoed.

Juridisch gezien is de beslissing van de rechter in eerste aanleg in dit verband gebaseerd op artikel 214, lid 4, van de Codul de procedură fiscală en punt 10.8 van de instructies voor de toepassing van artikel 183 (thans artikel 214 van de Codul de procedură fiscală), aangezien in strafvonnis nr. 46/F/20.04.2011 geen uitspraak is gedaan over de civiele aspecten van de strafzaak.

Aangezien schending is gesteld van de Unierechtelijke beginselen, namelijk van het beginsel van loyale samenwerking en het rechtszekerheidsbeginsel, moeten voorts voor een juiste beslechting van de zaak ook de aspecten worden toegelicht die verband houden met de mogelijkheid om de schending van een specifiek beginsel van Unierecht in aanmerking te nemen wanneer de bijkomende betalingsverplichtingen betrekking hebben op een periode voorafgaand aan de toetreding van Roemenië tot de Europese Unie, alsook het aspect in verband met de onmogelijkheid om nieuwe excepties van onwettigheid van de bestreden fiscale handelingen rechtstreeks voor de rechter op te werpen, welke onmogelijkheid – indien zij wordt bevestigd – zou gelijkstaan met schending van het beginsel van loyale samenwerking.

3. Prejudiciële vragen

Na beraadslaging over het door een partij ingediende verzoek tot adiëring van het Hof krachtens artikel 267[, tweede en derde alinea,] VWEU merkt de Curtea de Apel Cluj op dat het voor een juiste beslechting van de zaak noodzakelijk is om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de onderstaande vragen.

Aangezien in casu niet alleen inhoudelijke aspecten ter discussie zijn gesteld, maar ook procedurele aspecten van de uitlegging waarvan het bestaan zelf van de

betalingverplichting afhangt, is de Curtea de Apel Cluj derhalve van oordeel dat aan het Hof de volgende vragen moeten worden gesteld:

- 1) Vereist het beginsel van loyale samenwerking in een situatie als in het hoofdgeding – waarin de bestreden administratieve handeling vóór de toetreding is vastgesteld, maar het bezwaar tegen die handeling na de toetreding is behandeld bij besluit van een belastingautoriteit – dat de nationale wet wordt uitgelegd in het licht van de Unierichtlijn inzake de btw?
- 2) Moet het rechtszekerheidsbeginsel, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de praktijk van de belastingautoriteiten waarbij op grond van dezelfde feiten tot andere conclusies wordt gekomen dan de autoriteiten die met betrekking tot de btw-vrijstelling voor diensten die rechtstreeks verband houden met internationaal personenvervoer, belast zijn met de strafvervolgning?
- 3) Moet het beginsel van loyale samenwerking aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen nationale regels volgens welke aan het Unierecht ontleende middelen, indien zij niet zijn aangevoerd in een administratief bezwaar, niet meer voor de rechter kunnen worden aangevoerd?

4. Toepasselijke wettelijke bepalingen

A. In casu toepasselijke bepalingen van nationaal recht

[Or. 4]

– **artikel 214, lid 4, van de Codul de procedură fiscală:** „Het definitieve vonnis waarbij de strafrechter uitspraak doet over de civiele vordering kan, wat de bedragen betreft waarvoor de Staat zich civiele partij heeft gesteld, worden tegengeworpen aan de belastingautoriteiten die bevoegd zijn voor de behandeling van het bezwaar.”

– **artikel 218, lid 2, van de Codul de procedură fiscală:** „Tegen beslissingen op bezwaar kan beroep worden ingesteld bij de bevoegde bestuursrechter.”

– **artikel 206, lid 1, van de Codul de procedură fiscală:** „Het bezwaar wordt schriftelijk gemaakt en bevat:

- a) de identificatiegegevens van de bezwaarmaker;
- b) het voorwerp van het bezwaar;
- c) de middelen, feitelijk en rechtens;
- d) de bewijzen waarop het is gebaseerd;

- e) de handtekening van de bezwaarmaker of zijn gemachtigde en de stempel in het geval van rechtspersonen. Het bewijs van de hoedanigheid van gemachtigde van de bezwaarmaker, die een natuurlijke of rechtspersoon kan zijn, wordt geleverd overeenkomstig de wet.”
- **artikel 211, lid 3, van de Codul de procedură fiscală:** „De motivering bevat de middelen, feitelijk en rechtens, waarop de overtuiging van het voor de vaststelling van de beslissing bevoegde orgaan is gebaseerd.”
- **artikel 213, lid 1, van de Codul de procedură fiscală:** „Bij de behandeling van het bezwaar onderzoekt het bevoegde orgaan de middelen, feitelijk en rechtens, die ten grondslag lagen aan de vaststelling van de fiscale bestuurshandeling. Het bezwaar wordt onderzocht in het licht van de argumenten van partijen, de door partijen aangevoerde wettelijke bepalingen en de documenten uit het dossier van de zaak. Het bezwaar wordt behandeld binnen de grenzen van het aangevoerde.”

B. Recht van de Europese Unie

- artikel 4 VWEU

Derhalve wordt, gelet op het voorgaande, krachtens artikel 267 VWEU het verzoek van SC EXMITIANI SRL REBRIȘOARA, appellante, toegewezen en de zaak naar het Hof verwezen.

(omissis) [D]e behandeling van het onderhavige hoger beroep wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof over het verzoek om een prejudiciële beslissing.

OM DEZE REDENEN

BESLIST DE CURTEA DE APEL CLUJ IN NAAM DER WET

Het verzoek van SC EXMITIANI SRL REBRIȘOARA, appellante, wordt toegewezen.

Derhalve wordt het Hof krachtens artikel [267] VWEU de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Vereist het beginsel van loyale samenwerking in een situatie als in het hoofdgeding – waarin de bestreden administratieve handeling vóór de toetreding is vastgesteld, maar het bezwaar tegen die handeling na de toetreding is behandeld bij besluit van een belastingautoriteit – dat de nationale wet wordt uitgelegd in het licht van de Unierichtlijn inzake de btw?
2. Moet het rechtszekerheidsbeginsel, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de praktijk

van de belastingautoriteiten waarbij op grond van dezelfde feiten tot andere conclusies wordt gekomen dan de autoriteiten die met betrekking tot de btw-vrijstelling voor diensten die rechtstreeks verband houden met internationaal personenvervoer, belast zijn met de strafvervolging?

3. Moet het beginsel van loyale samenwerking aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen nationale regels volgens welke aan het Unierecht ontleende middelen, indien zij niet zijn aangevoerd in een administratief bezwaar, niet meer voor de rechter kunnen worden aangevoerd?

De behandeling van het onderhavige hoger beroep wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof over het verzoek om een prejudiciële beslissing.

Uitgesproken ter openbare terechtzitting van 22 januari 2016.

(omissis)