

Zaak C-358/20

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:

30 juli 2020

Verwijzende rechter:

Judecătoria Oradea (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 juli 2020

Verzoekende partij:

Promexor Trade SRL

Verwerende partij:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep waarbij verzoekster, Promexor Trade SRL, de verwijzende rechter, de judecătoria Oradea (rechter in eerste aanleg Oradea, Roemenië), verzoekt om nietigverklaring van het betalingsbevel en de executoriale titel van 19 april 2019 die door verweerster, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (belastingdienst, regionale directie Cluj, provinciale dienst Bihor) in een tegen haar geopend dossier van gedwongen tenuitvoerlegging zijn uitgevaardigd, alsmede om nietigverklaring van de schuldvordering en de gedwongen tenuitvoerlegging

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van artikel 5, lid 4, VEU, van artikel 1, de artikelen 167 tot en met 169, de artikelen 176 tot en met 180, artikel 214, lid 1, artikel 250 en de artikelen 272 en 273 van richtlijn

2006/112/EG, alsmede van de beginselen van neutraliteit, doeltreffendheid, loyale samenwerking, rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen.

Prejudiciële vragen

1. Staan richtlijn 2006/112/EG en het beginsel van fiscale neutraliteit in de weg aan een nationale regeling waarbij een lidstaat een onderdaan verplicht om voor onbepaalde tijd btw te innen en aan de staat af te dragen zonder hem tegelijkertijd recht op aftrek van btw te verlenen, op grond dat zijn btw-nummer ambtshalve is ingetrokken omdat hij in zijn btw-aangiften over zes opeenvolgende maanden/twee opeenvolgende kalendertrimesters geen aan btw onderworpen transacties heeft vermeld?

2. Verzetten het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het evenredigheidsbeginsel en [het beginsel van] loyale samenwerking, zoals deze voortvloeien uit richtlijn 2006/112/EG, zich in het licht van de omstandigheden van het hoofdgeding tegen een nationale regeling of een praktijk van de belastingdienst op grond waarvan de lidstaat een rechtspersoon waarvan het btw-nummer ambtshalve is ingetrokken weliswaar in de regel op diens verzoek toestaat om zich opnieuw voor de btw te laten registreren, maar een belastingplichtige in bepaalde concrete omstandigheden op zuiver formele gronden geen nieuwe registratie voor de btw kan aanvragen, en verplicht is om voor onbepaalde tijd btw te innen en aan de staat af te dragen zonder dat hem het bijbehorende recht op btw-aftrek wordt verleend?

3. Moeten het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het evenredigheidsbeginsel en [het beginsel van] loyale samenwerking, zoals deze voortvloeien uit richtlijn 2006/112/EG, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding aldus worden uitgelegd dat ze eraan in de weg staan dat een belastingplichtige de verplichting wordt opgelegd om voor onbepaalde tijd btw te innen en af te dragen zonder dat hij evenwel btw mag aftrekken, en zonder dat de belastingdienst in dat geval de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek onderzoekt of dat er sprake is van fraude door de belastingplichtige?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

VEU, artikel 5, lid 4, en artikel 4, lid 3

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU, artikel 1, lid 1, de artikelen 167 tot en met 169 en 176 tot en met 180, artikel 214, lid 1, en de artikelen 250, 272 en 273

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek), van kracht tot en met 31 december 2015

Artikel 153, lid 9, onder e), dat in wezen bepaalt dat de bevoegde belastingautoriteiten de registratie van een belastingplichtige voor de btw intrekken indien in diens btw-aangiften over zes opeenvolgende maanden geen in de loop van die aangifteperioden verrichte verwervingen of leveringen van goederen/diensten voorkomen.

Artikel 153, lid 9¹, onder d), volgens hetwelk de bevoegde belastingautoriteiten, na de btw-registratie te hebben ingetrokken, de belastingplichtigen in het in lid 9, onder e), bedoelde geval op hun verzoek voor de btw registreren op basis van een verklaring op erewoord dat zij economische activiteiten zullen uitoefenen. Voorts kunnen belastingplichtigen die zich in een dergelijke situatie bevinden, de bepalingen inzake de vrijstellingsdrempel voor kleine ondernemingen niet toepassen.

Artikel 11, lid 1³, volgens hetwelk de belastingplichtigen van wie de btw-registratie is ingetrokken, in het betrokken tijdvak geen recht hebben op aftrek van btw over de verrichte verwervingen, maar wel verplicht zijn de btw af te dragen die zij over de in dat tijdvak verrichte belaste handelingen hebben ontvangen. Ten aanzien van de verwerving van goederen en/of diensten in het tijdvak waarin de belastingplichtige geen geldig btw-nummer heeft, die bestemd zijn voor transacties die plaatsvinden na btw-registratie en die recht geven op aftrek, wordt de belasting ten gunste van de belastingplichtige gerectificeerd voor a) op het moment van registratie in voorraad gehouden goederen en ongebruikte diensten, die worden vastgesteld aan de hand van de inventaris, en b) vaste kapitaalgoederen, waaronder kapitaalgoederen waarvoor het tijdvak van aftrekaanpassing nog niet is verstreken, en vaste kapitaalgoederen in realisatie, die worden vastgesteld aan de hand van de inventaris en die de belastingplichtige op het moment van registratie in eigendom bezit. De belastingplichtige neemt deze goederen en diensten op in de eerste btw-aangifte na registratie voor de btw, of in voorkomend geval, in een latere aangifte.

Artikel 145, dat bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt [lid 1], dat iedere belastingplichtige recht heeft op aftrek van de belasting op verwervingen indien deze bestemd zijn voor bepaalde uitdrukkelijk genoemde handelingen [lid 2], en dat onder bepaalde voorwaarden recht op aftrek van de belasting wordt verleend voor verwervingen die een belastingplichtige vóór zijn registratie voor btw-doeleinden heeft verricht [lid 4].

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 tot vaststelling van het belastingwetboek), van kracht sinds 1 januari 2016

Artikel 11, lid 8, dat in wezen bepaalt dat belastingplichtigen van wie de btw-registratie is ingetrokken, gedurende het betreffende tijdvak geen recht hebben op

aftrek van btw over de verrichte verwervingen, maar wel verplicht zijn om de btw af te dragen die zij over de in dat tijdvak verrichte belaste handelingen hebben ontvangen. Wanneer de belastingplichtige overeenkomstig artikel 316, lid 12, voor de btw wordt geregistreerd, oefent hij zijn recht op aftrek uit voor de verwervingen van goederen en/of diensten die zijn verricht in het tijdvak waarin zijn btw-nummer was ingetrokken, door deze in de eerste btw-aangifte na registratie of, in voorkomend geval, in een latere aangifte op te nemen, ook al bevat de factuur niet het btw-nummer van de belastingplichtige. Na overeenkomstig artikel 316, lid 12, voor btw-doeleinden te zijn geregistreerd, schrijven de belastingplichtigen voor goederenleveringen of dienstverrichtingen die zij hebben verricht in het tijdvak waarin hun btw-nummer was ingetrokken, facturen uit waarop de in dat tijdvak geheven btw apart wordt vermeld.

Artikel 316, lid 12, onder d), dat in wezen overeenkomt met artikel 153, lid 9¹, onder d), van wet nr. 571/2003.

Artikel 297, leden 1, 4 en 6, dat de bepalingen van artikel 145, leden 1, 2 en 4, van wet nr. 571/2013 overneemt.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Op 30 april 2014 heeft verweerster bij besluit de ambtshalve intrekking van verzoeksters btw-registratie gelast, op grond dat uit haar btw-aangiften over zes opeenvolgende maanden geen aan btw onderworpen handelingen waren gebleken. Aangezien verzoekster niet langer over een geldig btw-nummer beschikte, heeft zij vanaf mei 2014 facturen zonder btw uitgeschreven.
- 2 In april 2019 heeft verweerster aan verzoekster meegedeeld dat er spoedig een belastingcontrole over de periode van 1 april 2014 tot en met 31 december 2017 zou worden uitgevoerd. Om een boete wegens het niet tijdig indienen van aangiften te voorkomen, heeft verzoekster besloten om de aangifte van geïnde btw, die belastingplichtigen van wie het btw-nummer is ingetrokken moeten opstellen, met terugwerkende kracht in te dienen.
- 3 Op basis van hetgeen in die aangiften was opgenomen en zonder nader onderzoek te verrichten, heeft verweerster op 19 april 2019 een executoriale titel afgegeven, en met de uitvaardiging van het bevel van 19 april 2019 tegen verzoekster een gedwongen tenuitvoerlegging ingeleid.
- 4 De belastingcontrole vond plaats op 11 juni 2019. Daarbij constateerde het controleorgaan dat verzoekster voor het gecontroleerde tijdvak de btw-aangiften correct had ingediend.
- 5 Na beëindiging van de inspectie, maar binnen de verjaringstermijn, heeft verzoekster op 31 juli 2019 nulaangiften ter rectificatie ingediend.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 6 Verzoekster voert aan dat er weliswaar fiscale herstelmiddelen zijn voor het geval dat het btw-nummer van de belastingplichtige wordt ingetrokken, in die zin dat de vennootschap na de hernieuwde registratie als btw-plichtige met terugwerkende kracht aanspraak kan maken op btw-af trek over het tijdvak waarin zij geen btw-nummer heeft gehad, maar dat zij in de praktijk geen gebruik kan maken van die oplossing.
- 7 Volgens haar heeft de belastingplichtige van wie het btw-nummer is ingetrokken, maar die om uiteenlopende redenen niet opnieuw is geregistreerd, geen enkel herstelmiddel. Bijgevolg is het in strijd met de beginselen die ter zake in de rechtspraak van het Hof zijn ontwikkeld, wanneer de verplichting tot betaling van de btw voor onbepaalde tijd op een dergelijke belastingplichtige blijft drukken, terwijl hij niet meer de voordelen van de hoedanigheid van btw-plichtige geniet.
- 8 Verweerster betoogt dat verzoekster de btw-aangiften die moeten worden ingevuld door belastingplichtigen wier btw-nummer is ingetrokken, naar behoren en op verklaring van erewoord heeft ingediend. Overeenkomstig de geldende wetgeving is herziening van de belastingaangifte na afloop van de belastingcontrole niet meer mogelijk.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 9 De verwijzende rechter vraagt zich af of de in casu toepasselijke nationale wetgeving verenigbaar is met de beginselen die voortvloeien uit richtlijn 2006/112 en de rechtspraak van het Hof, in het geval dat de belastingplichtige na intrekking van zijn btw-nummer geen recht meer heeft op aftrek van btw over verwervingen, maar verplicht blijft om de ontvangen btw af te dragen, zonder dat de inningsverplichting in de tijd wordt beperkt.
- 10 Het recht op aftrek zou weliswaar met terugwerkende kracht kunnen worden uitgeoefend na een nieuwe registratie voor de btw, maar verzoekster beschikt concreet niet over deze mogelijkheid aangezien zij niet voldoet aan een formele voorwaarde, omdat haar bestuurder vennoot is van een andere vennootschap die zich in een insolventieprocedure bevindt.
- 11 Aangezien verzoekster evenmin in aanmerking komt voor de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, blijft zij voor onbepaalde tijd van het recht op btw-aftrek uitgesloten, zonder dat het btw-stelsel haar enig voordeel oplevert.
- 12 Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, verwijst de verwijzende rechter naar de arresten Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) en Astone (C-332/15), waarbij hij echter opmerkt dat de omstandigheden die aan deze arresten ten grondslag liggen, verschillen van die in de onderhavige zaak.

- 13 De onmogelijkheid voor verzoekster om zich opnieuw voor btw-doeleinden in te schrijven en aldus aanspraak te maken op het recht op aftrek, kan volgens de verwijzende rechter worden gelijkgesteld met niet-naleving van een formeel vereiste. Bovendien is het voor de belastingautoriteiten niet onmogelijk om na te gaan of aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan.
- 14 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, merkt de verwijzende rechter onder verwijzing naar de arresten Collée (C-146/05) en Salomie en Oltean (C-183/14) op dat een absolute weigering van het recht op aftrek in het geval van verzoekster onevenredig kan lijken, aangezien er geen sprake is van fraude en de belastingdienst de materiële voorwaarden niet heeft geverifieerd.
- 15 Aangezien verweerster in casu niet heeft geverifieerd of aan de materiële voorwaarden was voldaan en verzoekster daardoor verplicht is om *sine die* btw te innen, bevindt deze laatste zich in een situatie van voortdurende onzekerheid, omdat zij de omvang van haar verplichtingen niet kent en evenmin over een wettelijk middel beschikt om voordeel te genieten van het btw-stelsel. De verwijzende rechter vraagt zich daarom af of er, mede gelet op het arrest Ierland/Commissie (C-325/85), sprake is van schending van het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, alsook, gelet op de verplichtingen die richtlijn 2006/112 aan de lidstaten oplegt, van het beginsel van loyale samenwerking.