

Zaak C-80/20

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:

12 februari 2020

Verwijzende rechter:

Tribunal București (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 december 2019

Verzoekende partij:

Wilo Salmson France SAS

Verwerende partijen:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Administratief beroep waarbij Wilo Salmson France SAS de Tribunal București (rechter in eerste aanleg, Boekarest) verzoekt om nietigverklaring van de besluiten van de verwerende partijen houdende afwijzing van het verzoek om teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over in 2012 verrichte aankopen, waarvoor de leverancier in 2015 facturen heeft uitgereikt.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van de artikelen 167 en 178 van richtlijn 2006/112/EG en van artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2008/9/EG.



Prejudiciële vragen

1. Wat de uitlegging van **artikel 167 juncto artikel 178 van richtlijn 2006/112/EG** betreft: is er ten aanzien van de werking van het btw-stelsel sprake van een onderscheid tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek ontstaat en het tijdstip waarop dit recht wordt uitgeoefend?

Daartoe moet worden nagegaan of het recht op btw-aftrek kan worden uitgeoefend wanneer er voor de verrichte verwervingen van goederen geen (geldige) factuur met btw is uitgereikt.

2. Welk referentiepunt moet bij de uitlegging van dezelfde bepalingen, gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2008/9/EG, vanuit procedureel oogpunt in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of het recht op teruggaaf van btw rechtmatig is uitgeoefend?

Daartoe moet worden nagegaan of kan worden verzocht om teruggaaf van btw die vóór het „teruggaaftijdvak” verschuldigd is geworden, maar die gedurende het teruggaaftijdvak is gefactureerd.

3. Wat de uitlegging van hetzelfde artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2008/9/EG, gelezen in samenhang met de artikelen 167 en 178 van richtlijn 2006/112/EG betreft: welke gevolgen hebben de annulering en de uitreiking van nieuwe facturen voor verwervingen van goederen die aan het „teruggaaftijdvak” voorafgaan, op de uitoefening van het recht op teruggaaf van btw over die verwervingen?

Daartoe moet worden nagegaan of in het geval dat de voor de verwervingen van de goederen oorspronkelijk uitgereikte facturen door de leverancier zijn geannuleerd en later nieuwe facturen zijn uitgereikt, voor de uitoefening van het recht van de afnemer om te verzoeken om teruggaaf van btw over de verwervingen moet worden aangeknoopt bij de datum van de nieuwe facturen, met name in een situatie waarin de afnemer geen zeggenschap heeft over de annulering van de oorspronkelijke facturen of de uitreiking van nieuwe facturen, maar alleen de leverancier daarover beslist.

4. Kan de nationale wettelijke regeling de overeenkomstig richtlijn [2008/9/EG] toegestane teruggaaf van btw afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de btw verschuldigd is geworden, wanneer de correcte factuur is uitgereikt in de periode waarvoor om teruggaaf wordt verzocht?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikelen 62 en 167, artikel 168, onder a), artikel 169, onder a), en artikel 178, onder a)

Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, artikel 2, punten 1 en 3, artikel 6, eerste alinea, artikel 7 en artikel 14, lid 1, onder a)

Conclusie van de advocaat-generaal in de zaak Volkswagen (C-533/16), punten 57-59

Conclusie van de advocaat-generaal in de zaak Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17), punt 56

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot invoering van het belastingwetboek): artikel 145, dat het recht van belastingplichtigen op aftrek van btw over aankopen regelt; artikel 146, dat bepaalt dat de belastingplichtige dit recht kan uitoefenen mits hij in het bezit is van een factuur, en artikel 147², lid 1, onder a), dat bepaalt dat belastingplichtigen die niet in Roemenië maar in een andere lidstaat gevestigd zijn en in Roemenië niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn en daartoe ook niet verplicht zijn, aanspraak kunnen maken op teruggaaf van de voorbelasting over de in Roemenië verrichte invoer en verwervingen van goederen en afnames van diensten.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende vaststelling van bepalingen ter uitvoering van het belastingwetboek), waarvan punt 49, lid 15, bepaalt dat het verzoek om teruggaaf betrekking heeft op „*verwervingen van goederen of afnames van diensten die gedurende het teruggaaf tijdvak zijn gefactureerd en voor de datum van het teruggaafverzoek zijn voldaan*”. Facturen die niet zijn voldaan voor de datum van het teruggaafverzoek, worden opgenomen in de teruggaafverzoeken voor de tijdvakken waarin zij zijn voldaan”, en lid 16 van hetzelfde punt, volgens hetwelk „*[n]aast de in lid 15 bedoelde handelingen [...], het teruggaafverzoek ook betrekking kan hebben op facturen of invoerdocumenten waarvoor geen eerdere teruggaafverzoeken zijn ingediend en die betrekking hebben op handelingen die in het betrokken kalenderjaar zijn verricht*”.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De vennootschap Pompas Salmson SAS, die de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Frankrijk heeft gevestigd, heeft een overeenkomst gesloten met ZES Zollner Electronic SRL, een in Roemenië gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde vennootschap, voor de aankoop van productieapparatuur - waarbij het begin- en eindpunt van de levering zich in Roemenië bevindt -, die op grond van een leningsovereenkomst ter beschikking zijn gesteld van de

- leverancier om te worden gebruikt in het productieproces van de goederen die vervolgens zullen worden geleverd aan Pompas Salmson.
- 2 De goederen die door Zollner Electronic met behulp van die apparatuur worden geproduceerd, worden vanuit Roemenië in Frankrijk geleverd op de plaats waar Pompas Salmson gevestigd is, die ze voor haar belaste activiteiten heeft gebruikt.
 - 3 De leverancier Zollner Electronic heeft in 2012 facturen uitgereikt voor de door Pompas Salmson verrichte verwervingen van productieapparatuur.
 - 4 De vennootschap Pompas Salmson, die niet in Roemenië is gevestigd en daar niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, heeft verzocht om teruggaaf van de in Roemenië voldane btw in de zin van richtlijn 2008/9/EG en artikel 147², lid 1, onder a), van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, gelezen in samenhang met punt 49 van Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.
 - 5 Bij besluit van 14 januari 2014 hebben de Roemeense belastingautoriteiten het verzoek om teruggaaf van 449 538,38 Roemeense lei (RON) voor het tijdvak van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2012 afgewezen om redenen die verband hielden met de bij het verzoek gevoegde documenten en met het feit dat de bijgevoegde facturen niet conform waren.
 - 6 Nadat leverancier Zollner Electronic in kennis was gesteld van dit besluit, heeft hij de oorspronkelijk uitgereikte facturen (uit 2012) gecrediteerd en pas in 2015 nieuwe facturen voor de aankopen uitgereikt.
 - 7 In 2014 heeft een fusie door overname plaatsgevonden tussen Pompas Salmson SAS en Wilo France SAS, waardoor laatstgenoemde vennootschap de verzoekende partij is geworden waarop alle rechten en verplichtingen van Pompas Salmson zijn overgegaan.
 - 8 In november 2015 heeft de verzoekende partij verzocht om teruggaaf van de btw die zij in Roemenië had betaald op basis van de nieuwe facturen die door Zollner Electronic waren uitgereikt voor het tijdvak van 1 augustus 2015 tot en met 31 oktober 2015.
 - 9 De belastingautoriteiten hebben het verzoek tot teruggaaf van btw ongegrond verklaard op grond dat de verzoekende partij de voorschriften van punt 49, lid 16, van Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 niet had nageleefd en dat zij reeds eerder had verzocht om teruggaaf van btw over de facturen van de posten 1 tot en met 6 van de lijst van transacties.
 - 10 Tegen dit besluit inzake teruggaaf heeft de verzoekende partij op 13 juni 2016 bezwaar ingediend, dat door de DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionale directie overheidsfinanciën Boekarest - belastingdienst voor niet-ingezeten belastingplichtigen) ongegrond is verklaard op grond dat voor de btw waarom om teruggaaf werd verzocht, reeds eerder een

verzoek tot teruggaaf was ingediend en de transacties waarvoor om teruggaaf werd verzocht, betrekking hadden op 2012 en niet op 2015.

- 11 Tegen die besluiten van de belastingautoriteiten heeft de verzoekende partij administratief beroep ingesteld bij de Tribunal București.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 12 De verzoekende partij stelt dat, om te voldoen aan de materiële voorwaarden van het recht op aftrek, moet worden onderzocht op welk tijdstip het recht op aftrek ontstaat en welke omvang het heeft, welk recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, dat wil zeggen, in haar geval, op het tijdstip van levering van de verworven goederen.
- 13 Formeel gezien kan zij dat recht evenwel slechts uitoefenen voor zover zij in het bezit is van een factuur die aan de wettelijke voorwaarden voldoet.
- 14 Voorts kan de termijn voor uitoefening van het recht op aftrek niet uitsluitend worden bepaald op basis van het tijdstip waarop de verworven goederen worden geleverd, aangezien daarmee alleen wordt voldaan aan de materiële voorwaarde om het recht te doen gelden, maar niet aan de formele voorwaarde, namelijk het bezit van een geldige factuur.
- 15 Verzoekster betoogt dat de desbetreffende toepasselijke bepalingen uitgaan van de gangbare situatie waarin de levering van goederen en de geldige facturering gelijktijdig plaatsvinden. Gelet op het feit dat die handelingen tegelijk plaatsvinden, is het immers logisch dat de btw op hetzelfde tijdstip verschuldigd wordt waarop het recht op teruggaaf ervan kan worden uitgeoefend.
- 16 Vanuit procedureel oogpunt is het tijdstip waarop het verzoek tot teruggaaf kan worden ingediend, volgens richtlijn 2008/9 het tijdstip van uitreiking van de factuur, dat in de onderhavige zaak in 2015 ligt. Het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, vormt een cruciaal referentiepunt, omdat de btw (uitsluitend vanuit het oogpunt van de uitoefening van het recht om te verzoeken om teruggaaf) verschuldigd moet zijn geworden vóór de uitreiking van de factuur of op het tijdstip van facturering.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 17 De verwijzende rechter merkt op dat het in de bij hem aanhangige zaak in wezen draait rond de vraag of de btw over in 2012 verrichte verwervingen kan worden teruggegeven, hoewel de geldige aankoopfacturen met btw voor die verwervingen pas in 2015 zijn uitgereikt.
- 18 Volgens de verwijzende rechter zijn de aan hem voorgelegde feiten vanuit het oogpunt van richtlijnen 2006/112 en 2008/9 ongebruikelijk, aangezien: (i) voor de

verwervingen door de verzoekende partij facturen zijn uitgereikt door de leverancier, die vervolgens werden geannuleerd, **(ii)** er voor dezelfde aankopen alleen in 2015 geldige facturen zijn uitgereikt, **(iii)** de verzoekende partij het recht op teruggaaf van de btw heeft uitgeoefend middels het verzoek tot teruggaaf uit 2015, dat betrekking had op de in 2015 uitgereikte facturen, en **(iv)** zij tot dan toe geen teruggaaf van de btw had genoten.

- 19 Aangezien de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek niet uitdrukkelijk is geregeld in richtlijn 2006/112, rijst derhalve de vraag of het tijdstip waarop deze termijn begint te lopen, uitsluitend kan worden bepaald op basis van het tijdstip waarop de goederen worden geleverd, zonder eventuele andere relevante omstandigheden in aanmerking te nemen.
- 20 Artikel 167 van richtlijn 2006/112 bepaalt weliswaar dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, maar artikel 178 van deze richtlijn bepaalt dat dit recht pas kan worden uitgeoefend op het tijdstip waarop de belastingplichtige in het bezit is van een factuur waarop de levering van de goederen is vermeld.
- 21 Het bezit van een geldige factuur is dus essentieel om het recht op aftrek/teruggaaf te kunnen uitoefenen, maar alleen de leverancier beslist over de uitreiking van die factuur, waarover de houder van het recht op aftrek, de afnemer, op geen enkel ogenblik enige zeggenschap heeft.
- 22 Indien het Hof oordeelt dat teruggaafverzoeken, in het licht van artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2008/9, betrekking kunnen hebben op verwervingen van goederen of afnames van diensten die gedurende het teruggaaftijdvak gefactureerd zijn, ongeacht of de btw daarover al dan niet verschuldigd is geworden gedurende het teruggaaftijdvak of daaraan voorafgaand, zou het standpunt van de belastingautoriteiten kunnen worden betwist. De verwijzende rechter acht de conclusies in de zaken Volkswagen (C-533/16) en Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17) in dit verband eveneens relevant.
- 23 Wat de vragen 1 en 2 betreft, merkt de verwijzende rechter op dat de belastingautoriteiten geen onderscheid hebben gemaakt tussen de datum van uitreiking van de factuur als procedureel aspect en de datum van verschuldigdheid van de btw als materieel element. Volgens de verwijzende rechter was het evenwel de bedoeling van de Uniewetgever dat deze twee tijdstippen verschillende fiscale gevolgen hebben.
- 24 Wat de vragen 3 en 4 betreft, merkt de verwijzende rechter op dat de belastingautoriteiten van mening waren dat de in 2015 uitgereikte facturen voor de in 2012 verrichte aankopen niet het voorwerp konden zijn van een verzoek om teruggaaf voor 2015, aangezien er voordien facturen waren uitgereikt die door de leverancier waren gecrediteerd. Aangezien de creditering van de facturen uit 2012 echter eenzijdig door de leverancier is verricht en de uitgereikte facturen volgens de nationale wetgeving daardoor, net zoals in het geval van annulering, hun

werking verliezen, zijn de in 2015 uitgereikte facturen de enige handelingen aan de hand waarvan kan worden aangetoond dat de aankopen daadwerkelijk zijn verricht en het teruggaafverzoek kan worden gerechtvaardigd.

- 25 De verwijzende rechter verwijst in dit verband naar de artikelen 169 en 178 van richtlijn 2006/112 en naar artikel 14, lid 1, onder a), eerste volzin, van richtlijn 2008/9. De laatstgenoemde bepaling bepaalt namelijk dat het teruggaafverzoek, vanuit procedureel oogpunt, uitsluitend is gebaseerd op de facturen die zijn uitgereikt gedurende het teruggaaftijdvak, waarbij de enige te vervullen voorwaarde erin bestaat dat de btw vóór of op het tijdstip van facturatie verschuldigd geworden is, maar niet op een bepaald tijdstip.
- 26 De verwijzende rechter wijst er ook op dat mogelijkerwijs sprake is van discriminatie, voor zover volgens de nationale wettelijke regeling voor ingezeten vennootschappen een vervaltermijn van vijf jaar geldt waarbinnen zij om teruggaaf van btw kunnen verzoeken, terwijl niet-ingezeten vennootschappen volgens richtlijn 2008/9 over een termijn van slechts één jaar beschikken om dat recht uit te oefenen.

WERKDOCUMENT