

Zaak C-640/23

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:

25 oktober 2023

Verwijzende rechter:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 juni 2023

Verzoeksters in hogere voorziening/verweersters in eerste aanleg:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Verweester in hogere voorziening/verzoekster in eerste aanleg:

Greentech SA

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Hogere voorzieningen tegen een vonnis waarbij het bestuursrechtelijk beroep van verweester in hogere voorziening (verzoekster in eerste aanleg) tot nietigverklaring van bestuurlijke handelingen van verzoeksters in hogere voorziening (verweersters in eerste aanleg) op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) gedeeltelijk is toegewezen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van de artikelen 2, 19 en 168 juncto artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”).

Prejudiciële vraag

Verzetten de beginselen van neutraliteit, rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen, die zijn neergelegd in de artikelen 2, 19 en 168 juncto artikel 203 van richtlijn [2006/112], zich ertegen dat het recht op aftrek wordt geweigerd van de btw die is betaald over een verkooptransactie die later door de belastingdienst is aangemerkt als een bedrijfsoverdracht die buiten de werkingssfeer van de btw valt, wanneer die btw reeds ten gunste van de schatkist is geïnd en naar nationaal recht niet kan worden teruggegeven?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 2, 19 en 168 juncto artikel 203 van richtlijn 2006/112

Arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 26 april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; 11 april 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, en 14 maart 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

De Cod fiscal (belastingwetboek) van 2003 (wet nr. 571/2003), artikel 3, volgens hetwelk de in dit wetboek geregelde belastingen onder meer gebaseerd zijn op het beginsel van fiscale neutraliteit; artikel 126, lid 1, op grond waarvan leveringen van goederen onder bezwarende titel of daarmee gelijkgestelde handelingen aan de btw zijn onderworpen; artikel 128, lid 7, volgens hetwelk de gehele of gedeeltelijke verkoop of andere overdracht van activa geen levering van goederen vormt indien de ontvanger van de activa een belastingplichtige is, en artikel 145, lid 2, op grond waarvan iedere belastingplichtige recht heeft op aftrek van de btw over aan btw onderworpen verwervingen

De Cod de procedură fiscală (wetboek fiscaal procesrecht) van 2003 (regeringsbesluit nr. 92/2003), artikel 84, op grond waarvan de belastingplichtige de belastingaangiften in beginsel op eigen initiatief kan corrigeren gedurende de verjaringstermijn voor het recht om fiscale verplichtingen op te leggen, en artikel 91, op grond waarvan het recht van de belastingdienst om fiscale verplichtingen op te leggen in beginsel vervalt na een periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de belastingvordering is ontstaan

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 tot goedkeuring van de bepalingen tot uitvoering van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), punt 6, alinea 7 en 8, waarin het begrip overdracht van activa in de zin van artikel 128, lid 7, belastingwetboek wordt uitgelegd

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 In de periode tussen 23 november 2015 en 15 juli 2016 is in de vestiging van Greentech SA (hierna: „Greentech”) een belastingcontrole verricht door de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionale hoofddirectie overheidsfinanciën Galați, provinciaal belastingkantoor Vrancea; hierna: „AJFP Vrancea”), naar aanleiding waarvan ten laste van deze vennootschap aanvullende btw-verplichtingen zijn vastgesteld ten bedrage van 4 388 720 Roemeense leu (RON), met bijkomende lasten. De AJFP Vrancea is tot deze aanslag gekomen doordat zij de verkoop van productiemiddelen door Greenfiber International SA (hierna: „GFI”) aan Greentech, die deze laatste had opgegeven als een aan btw onderworpen goederenlevering, heeft aangemerkt als een gedeeltelijke overdracht van activa tussen twee verbonden vennootschappen, hetgeen een niet aan de btw onderworpen transactie is.
- 2 Greentechs bezwaar tegen deze fiscale verplichtingen is afgewezen door de Direcție Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (directoraat-generaal administratie grote belastingplichtigen; hierna: „DGAMC”).
- 3 Greentech heeft bij de Curte de Apel Ploiești (belastingrechter in eerste aanleg Ploiești, Roemenië) bestuursrechtelijk beroep ingesteld tegen het besluit van het DGAMC waarbij haar fiscaal bezwaar is afgewezen. Dit beroep is gedeeltelijk toegewezen.
- 4 Bij beslissing van 23 november 2021 heeft de Înalță Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië; hierna: „ÎCCJ”) de hogere voorzieningen die de AJFP Vrancea en het DGAMC hadden ingesteld tegen de uitspraak van de Curte de Apel Ploiești gedeeltelijk toegewezen.
- 5 Greentech heeft een verzoek tot herziening van de beslissing van de ÎCCJ ingediend waarbij zij aanvoerde dat deze beslissing in strijd was met de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder de arresten in de zaken Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, en PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, volgens welke het recht op btw-af trek ook moet worden verleend wanneer de betrokken transacties niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, indien uit de bijzondere omstandigheden van het geval blijkt dat degene die de btw heeft betaald deze onmogelijk of uiterst moeilijk kan terugvorderen, omdat anders afbreuk zou worden gedaan aan de beginselen van neutraliteit en doeltreffendheid van de btw.
- 6 Bij beslissing van 31 januari 2023 heeft de ÎCCJ het verzoek tot herziening toegewezen, de bestreden beslissing gedeeltelijk vernietigd wat betreft het middel inzake de herkwalificatie van de transactie betreffende de verkoop van productiemiddelen als een overdracht van activa, en de zaak aangehouden met het oog op een nieuw onderzoek van dat middel door de rechter.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 7 Volgens Greentech moet worden verduidelijkt of de belastingdienst van een lidstaat bij de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 en de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen het recht op aftrek kan weigeren van de btw die is voldaan over een verkooptransactie die door de belastingautoriteiten is geherkwalificeerd als een overdracht van activa die niet aan btw is onderworpen, terwijl de btw reeds ten gunste van de schatkist is geïnd en vanwege het verstrijken van de fiscale verjaringstermijn niet meer kan worden teruggevorderd door de belastingplichtige, en de nationale regeling geen procedurele instrumenten en mechanismen kent op grond waarvan de belastingdienst het betaalde btw-bedrag in geval van een dergelijke herkwalificatie kan teruggeven.
- 8 Deze vennootschap voert aan dat de btw volgens het beginsel van fiscale neutraliteit een neutraal effect moet hebben, dat wil zeggen ongeacht het aantal tussenpersonen tot hetzelfde eindresultaat moet leiden doordat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend. De enige situatie waarin dit beginsel niet van toepassing is, is wanneer een goed of een dienst door een eindverbruiker wordt afgenomen, in welk geval deze laatste de btw moet betalen. Het is vaste rechtspraak van het Hof dat elke beperking van het recht op aftrek in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 26 april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Volgens Greentech kon GFI de factuur voor de betrokken verkoop niet corrigeren nadat de belastingcontrole bij Greentech was afgerond, aangezien GFI eerder zelf al aan een belastingcontrole was onderworpen, waarna het inspectieteam tot de slotsom was gekomen dat deze handelstransactie door partijen terecht als een aan btw onderworpen handeling was aangemerkt en dat GFI de btw dus correct had geïnd en aan de schatkist had afgedragen.
- 10 De nationale belastingdienst heeft de betrokken handelstransactie dus geheel verschillend behandeld: met btw voor GFI, waaraan Greentech btw heeft betaald, en zonder btw voor Greentech. Greentech is aldus het recht op aftrek van de betaalde btw ontzegd.
- 11 De AJFP Vrancea betoogt dat rekening moet worden gehouden met de bijzonderheden van de zaak, in die zin dat de transactie tussen de twee verbonden vennootschappen de verkoop van een productielijn inhield, en op dezelfde datum de huurovereenkomst is ondertekend op grond waarvan dezelfde ruimte waarover de verbonden vennootschap GFI beschikte door Greentech wordt gebruikt om haar activiteiten op hetzelfde industriële platform en met overname van het gespecialiseerde personeel voort te zetten. Het is niet gebleken dat de identiteit van de verbonden entiteit na de overname van haar economische activiteiten behouden is gebleven.
- 12 Volgens de AJFP Vrancea kan over een gedeeltelijke of volledige overdracht van de activa van een belastingplichtige, die overeenkomstig artikel 128, lid 7, van het

belastingwetboek geen goederenlevering inhoudt, geen btw worden afgetrokken omdat een dergelijke overdracht buiten de werkingssfeer van de btw valt.

- 13 De AJFP Vrancea is evenwel van mening dat de belastingdienst het recht van de belastingplichtige om de btw-aangiften te corrigeren, niet heeft beperkt. Greentech kon namelijk de niet-afrekbare btw van GFI terugvorderen door correctie van de onjuiste factuur en teruggaaf van de op grond daarvan betaalde btw, een procedure waarvan Greentech tijdens de belastingcontrole in kennis is gesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 14 De verwijzende rechter geeft aan dat het antwoord op de gestelde vraag relevant is voor de door hem te verrichten analyse met betrekking tot de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit, gelet op drie aspecten, te weten, ten eerste, of Greentech de btw kan terugvorderen van haar handelspartner GFI, ten tweede, of de transactie, met het oog op het verkrijgen van belastingvoordelen, binnen de werkingssfeer van de btw valt, en, ten derde, of er sprake is van fraude waardoor de schatkist is benadeeld.
- 15 Volgens de verwijzende rechter zijn de artikelen 2, 19, 168 en 203 van richtlijn 2006/112, waarvan om uitlegging wordt verzocht, essentieel voor de beslechting van het geschil omdat het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebouwd op een aantal dwingende Unierechtelijke beginselen. Op basis van de uitlegging van deze bepalingen door het Hof zal de verwijzende rechter in casu bepalen of de benadering van de belastingdienst in de geest van de Europese regelgeving ligt dan wel onjuist is.
- 16 De verwijzende rechter vermeldt daarbij dat hij geen arrest van het Hof kent waarbij het Unierecht wordt uitgelegd op het punt of de nationale belastingdienst in geval van herkwalificatie van een binnen de werkingssfeer van de btw vallende levering van goederen als een overdracht van activa die buiten de werkingssfeer van de btw valt, het recht op aftrek van de btw kan weigeren wanneer de afgedragen btw niet doeltreffend kan worden teruggevorderd.
- 17 Voorts blijkt volgens de verwijzende rechter uit de rechtspraak van het Hof in zaken waarin soortgelijke problemen worden onderzocht, dat bij de vaststelling van het recht op aftrek bij voorrang rekening moet worden gehouden met de eerbiediging van de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen en dat bij de maatregelen van de nationale autoriteiten rekening moet worden gehouden met de vraag of de schatkist al dan niet is benadeeld en of de betrokken partijen te goeder dan wel te kwader trouw waren.
- 18 Wat in de eerste plaats het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof dat elke beperking van het recht op aftrek een schending van dit beginsel oplevert, die leidt tot dubbele belasting van de door de belastingplichtigen verrichte transacties.

- 19 Volgens de verwijzende rechter is het relevante arrest in casu dat van 26 april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, waarin het Hof heeft geoordeeld:

„De bepalingen van richtlijn [2006/112], alsook de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat in een situatie als in het hoofdgeding aan de koper van een goed het recht wordt ontzegd om de [btw] af te trekken die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone regeling inzake de [btw], terwijl de relevante handeling onder de verleggingsregeling viel, wanneer de verkoper die belasting aan de schatkist heeft betaald. Voor zover de terugbetaling door de verkoper aan de koper van de onterecht gefactureerde [btw] onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, vereisen die beginselen echter dat de koper zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten”.

- 20 Anders dan in de zaak Tibor Farkas is de onmogelijkheid om de btw in de onderhavige zaak terug te vorderen niet het gevolg van de insolventie van de verkoper maar van het feit dat de btw-factuur niet meer kan worden gecorrigeerd, doordat de verjaringstermijn voor het recht op die correctie is verstreken.

- 21 De verwijzende rechter merkt op dat hij weliswaar niet kan speculeren over de schuld van partijen met betrekking tot het verstrijken van de verjaringstermijn, aangezien hij zich dan mogelijk voortijdig zou uitspreken, maar dat er niettemin relevante argumenten zijn om aan te nemen dat partijen niet kan worden verweten geen actie te hebben ondernomen om de btw terug te vorderen en die steun bieden aan de stelling dat de btw-factuur niet voor het verstrijken van die termijn kon worden gecorrigeerd.

- 22 De verwijzende rechter noemt nog andere zaken die door het Hof zijn beslecht en waarin soortgelijke vragen zijn onderzocht. Zo heeft het Hof in het arrest van 11 april 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, het volgende geoordeeld:

„Richtlijn [2006/112] en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een praktijk van de belastingdienst waarbij deze, zonder dat er sprake is van een vermoeden van fraude, een onderneming het recht weigert op aftrek van de [btw] die deze onderneming als dienstontvanger onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op grond van een factuur die deze laatste heeft opgesteld volgens de regels van de gewone regeling inzake de [btw], terwijl de betrokken transactie viel onder het mechanisme van de verleggingsregeling, zonder dat de belastingdienst

- alvorens het recht op aftrek af te wijzen, onderzoekt of de opsteller van deze onjuiste factuur het bedrag van de onterecht betaalde [btw] kon terugbetalen aan de ontvanger ervan en deze factuur kon rectificeren middels een correctie op eigen initiatief, overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, teneinde

de belasting terug te krijgen die hij onterecht aan de schatkist heeft afgedragen, of

- beslist aan de ontvanger van dezelfde factuur de belasting die deze onterecht aan de opsteller ervan heeft betaald en welke die opsteller vervolgens ten onrechte aan de schatkist heeft gestort, zelf terug te betalen.

Deze beginselen vereisen evenwel dat wanneer de terugbetaling door de dienstverrichter aan de dienstontvanger van de onterecht gefactureerde [btw] onmogelijk of uiterst moeilijk zou blijken te zijn, [...] de dienstontvanger zijn verzoek tot terugbetaling rechtstreeks moet kunnen richten tot de belastingdienst”.

- 23 De verwijzende rechter is van oordeel dat het aan hem voorgelegde geval lijkt op de zaak PORR Építési, gelet op de voorwaarde dat de terugvordering van de btw bij de uitgever van de factuur niet onmogelijk of uiterst moeilijk mag zijn geworden, hetgeen in casu het geval lijkt te zijn, aangezien Greentech de factuur niet kan corrigeren omdat, ten eerste, de verjaringstermijn voor het recht om deze correctie toe te passen is verstreken en, ten tweede, deze correctie moet worden uitgevoerd door GFI, ten aanzien waarvan de belastingdienst na de verrichte controle de juistheid van de belastinginning heeft bevestigd.
- 24 Wat in de tweede plaats de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen betreft, merkt de verwijzende rechter op dat volgens vaste rechtspraak van het Hof op deze beginselen een beroep kan worden gedaan door iedere marktdeelnemer bij wie een instelling gegronde verwachtingen heeft gewekt. Nauwkeurige, onvoorwaardelijke, onderling overeenstemmende en van bevoegde en betrouwbare bronnen afkomstige inlichtingen zijn volgens deze rechtspraak toezeggingen die dergelijke verwachtingen kunnen wekken, ongeacht de vorm waarin zij worden meegedeeld (arrest van 14 maart 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punten 24 en 25).
- 25 Gelet op deze beginselen acht de verwijzende rechter het relevant dat de belastinginspecteurs die voorafgaand aan de controle bij Greentech de vennootschap GFI hebben gecontroleerd, hebben ingestemd met de fiscale behandeling – een aan btw onderworpen levering van goederen – die de twee vennootschappen hebben toegepast op de verkoop van productiemiddelen. Hetzelfde nationale belastingorgaan heeft dus de handelstransactie inzake de productiemiddelen waarover btw is betaald volledig anders behandeld: als transactie waarover btw is verschuldigd ten aanzien van GFI, van welke vennootschap Greentech die productiemiddelen heeft gekocht en waaraan zij btw heeft betaald, en ten aanzien van Greentech als niet met btw belaste transactie, zodat deze laatste de betaalde btw niet mocht aftrekken.