

Zaak C-582/20

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:

5 november 2020

Verwijzende rechter:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 juli 2020

Verzoekende partij:

SC Cridar Cons SRL

Verwerende partijen:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Hogere voorziening, ingesteld bij de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) tegen de afwijzende beslissing van de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië) op het beroep van SC Cridar Cons SRL tot nietigverklaring van bepaalde bestuurlijke rechtshandelingen op btw-gebied, te weten een belastingaanslag en een beslissing op het bezwaar tegen die belastingaanslag

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van richtlijn 2006/112, in het bijzonder de artikelen 167, 168 en 178 ervan, en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Prejudiciële vragen

1) Moeten richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling die de belastingdienst toestaat dat zij na het opleggen van een aanslag houdende weigering van aftrek van de voorbelasting, de behandeling van het administratief bezwaar opschort tot uitspraak is gedaan in een strafzaak die aanvullende objectieve elementen kan verschaffen betreffende betrokkenheid van de belastingplichtige bij belastingfraude?

2) Zou het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vorige vraag anders luiden indien ten aanzien van de belastingplichtige tijdens de opschorting van de administratieve bezwaarprocedure voorlopige maatregelen tot opschorting van de gevolgen van de weigering van de btw-aftrek zouden gelden?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met name de artikelen 167, 168 en 178

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, artikel 47

Arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), punten 37 en 38; arrest van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), punten 25 en 26; arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297), punt 22; arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), punt 36; arrest van 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), punt 24; arrest van 6 september 2012, Tóth (C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549), punten 25 en 26; arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), punten 28 en 53; arrest van 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), punt 26.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (wet nr. 207/2015 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), artikel 95 betreffende de belastingaanslag en de artikelen 113, 118, 127, 128 en 131, betreffende respectievelijk het voorwerp en de uitvoeringsregels van de belastingcontrole, opschorting van de belastingcontrole, het heronderzoek en het resultaat van de belastingcontrole

Artikel 132 van deze wet verplicht de belastinginspectie om aangifte te doen bij de opsporingsinstanties wanneer bij een belastingcontrole mogelijk strafbare feiten worden vastgesteld.

Artikel 268, lid 1, van dezelfde wet bepaalt dat tegen de schuldvordering en tegen andere fiscale bestuurshandelingen bezwaar kan worden ingesteld. Dit is een bestuurlijke procedure, die geen vervanging vormt van het recht op beroep bij de rechter van eenieder die zich door een fiscale bestuurshandeling in zijn recht aangetast acht.

Artikel 273 van de genoemde wet regelt de beslissing op bezwaar. Die is definitief in het stelsel van bestuurlijke rechtsmiddelen en bindt de belastingdienst die de bestreden fiscale bestuurshandelingen heeft vastgesteld.

Artikel 277 regelt de opschorting van de bezwaarprocedure en bepaalt dat het orgaan dat bevoegd is om het bezwaar te behandelen de procedure bij gemotiveerde beslissing kan opschorten, onder andere wanneer het controleorgaan aangifte heeft gedaan van aanwijzingen dat er strafbare feiten zijn gepleegd, in verband met de bewijsmiddelen betreffende vaststelling van de maatstaf van heffing die, eenmaal vastgesteld, de beslissing op bezwaar zouden beïnvloeden.

Artikel 278, lid 1, bepaalt dat het instellen van bestuurlijk bezwaar de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling niet opschort. Lid 2 bepaalt echter dat het artikel het recht van de bezwaarde onverlet laat om opschorting van de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling te verzoeken op grond van *legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (wet nr. 554/2004 inzake bestuurlijke geschillen).

Artikel 281 bepaalt dat de beslissing op bezwaar onder andere aan de klager wordt meegedeeld en dat deze bij de bevoegde bestuursrechter in beroep kan gaan tegen die beslissing, alsmede tegen de fiscale bestuurshandelingen waarnaar deze verwijst.

Artikel 350 bepaalt dat de belastingdienst, nader er strafvervolging is ingesteld, in gevallen waarin dit duidelijk gerechtvaardigd is en met toestemming van de openbaar aanklager kan worden verzocht om overeenkomstig de gestelde doelstellingen een belastingcontrole te verrichten.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Artikel 14 „Opschorting van de tenuitvoerlegging van de handeling”

„(1) In naar behoren gemotiveerde gevallen en ter voorkoming van imminente schade kan de benadeelde de bevoegde rechter overeenkomstig de voorwaarden van artikel 7 na indiening van het bezwaar bij de overheidsinstantie die de handeling heeft vastgesteld of bij de hiërarchisch hogere instantie verzoeken om opschorting van de uitvoering van de eenzijdige bestuurshandeling tot de uitspraak van de feitenrechter.. Indien de benadeelde niet binnen 60 dagen een

beroep tot nietigverklaring van de handeling instelt, eindigt de opschorting rechtens en zonder enige formaliteit. [...]"

Artikel 15 „Verzoek tot opschorting door de hoofdvordering”

„(1) De verzoekende partij kan eveneens om opschorting van de tenuitvoerlegging van de eenzijdige bestuurshandeling verzoeken op grond van de in artikel 14 genoemde gronden door middel van een verzoek gericht aan de rechter die bevoegd om de bestreden handeling gedeeltelijk of in haar geheel nietig te verklaren. In dat geval kan de rechter de bestreden bestuurshandeling opschorten totdat de zaak onherroepelijk is beslecht. Het opschortingsverzoek kan met de hoofdvordering of via een afzonderlijke vordering worden ingediend, totdat de zaak ten gronde is beslecht. [...]"

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De vennootschap Cridar Cons SR houdt zich bezig met de aanleg van wegen en autosnelwegen. De Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (belastingdienst, afdeling Bistrița-Năsăud) heeft een belastingcontrole uitgevoerd op de btw-verplichtingen over 1 januari 2011 tot en met 30 april 2014. De belastingdienst heeft in zijn verslag en bij de aanslag van 15 juli 2014 vastgesteld dat voldaan is aan de materiële en formele voorwaarden voor toekenning van het recht op btw-af trek, en heeft geen bezwaren vermeld betreffende een vermeend fictieve aard van de transacties.
- 2 Begin 2015 heeft het parket bij de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj) een strafrechtelijk onderzoek ingeleid waarin meerdere personen beschuldigd werden van belastingfraude, waaronder de bestuurder van Cridar Cons SRL. In dat kader heeft het genoemde parket begin 2016 de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (belastingdienst, regionale hoofddirectie Cluj-Napoca), verzocht om een fiscaal heronderzoek bij de vennootschap Cridar Cons SRL, omdat er bewijs zou zijn dat die tussen 1 januari 2011 en 31 december 2015 fictieve aankopen van meerdere vennootschappen had gedaan.
- 3 De Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj heeft in oktober 2016 het gevraagde heronderzoek uitgevoerd, uitsluitend gericht op de btw over 1 januari 2011 tot en met 30 april 2014. In het inspectieverslag en bij de aanslag van 3 november 2016 heeft deze dienst aftrek van de btw geweigerd over alles wat Cridar Cons SRL van vijf door het parket aangewezen vennootschappen had gekocht, en heeft aanvullende fiscale verplichtingen vastgesteld van 2 103 172 RON ten laste van de vennootschap (btw en winstbelasting).
- 4 De weigeringsbeslissing was gebaseerd op een aantal onregelmatigheden die in een eerder stadium waren vastgesteld bij vijf leveranciers van verzoekster. De belastingdienst concludeerde dat er een redelijke verdenking bestond dat de aankopen die deze vijf leveranciers van verzoekster hadden gedaan, fictief waren

en dat de daaropvolgende leveringen aan verzoekster niet hadden plaatsgevonden, zodat er kunstmatig een situatie was gecreëerd waarin de gecontroleerde vennootschap fictief haar uitgaven kon verhogen en daarover btw aftrekken, zonder dat er in feite een transactie had plaatsgevonden.

- 5 Tegelijk met deze fiscale handelingen heeft de belastingdienst op 3 november 2016 bij het parket aangifte gedaan van belastingfraude, in verband met de onderzochte transacties. Deze feiten vormden overigens al het voorwerp van het bovengenoemde strafvervolgingsdossier.
- 6 Verzoekster heeft op 15 november 2016 bezwaar ingediend tegen de aanslag van 3 november 2016. Later heeft zij de Curte de Apel Cluj krachtens artikel 14 van wet nr. 554/2004 verzocht om opschorting van de aanslag, tot de uitspraak van de rechter ten gronde. Na afwijzing van de hogere voorziening van de belastingdienst heeft de Curte de Apel Cluj het verzoek om opschorting ingewilligd. Het vonnis is op 17 januari 2019 onherroepelijk geworden.
- 7 Bij haar beslissing op het bezwaar van 16 maart 2017 heeft de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca de behandeling van het bezwaar opgeschort krachtens artikel 277, lid 1, onder a) van de Cod de procedură fiscală, op grond dat *„het orgaan dat kennis neemt van het bezwaar [...] zich niet ten gronde [kan] uitspreken voordat de strafrechtelijke uitspraak is gedaan, waarin de verdenkingen van het controleorgaan inzake de fictieve aard van de transacties van verzoekster [met de vijf handelspartners] worden bevestigd of ontkracht”*.
- 8 Op 29 juni 2017 heeft verzoekster beroep ingesteld bij de Curte de Apel Cluj, primair tot nietigverklaring op procedurele gronden van de beslissing op bezwaar en de belastingaanslag, en subsidiair tot nietigverklaring van de beslissing op bezwaar en verplichting van de belastingdienst om het bezwaar ten gronde te behandelen. Op 29 september 2017 is dit beroep afgewezen. De rechter oordeelde dat de belastingdienst het recht heeft om te bepalen of opschorting van de behandeling van een bezwaar opportuun is ter voorkoming van tegenstrijdige uitspraken over dezelfde rechtssituatie. Het was volgens de rechter ook niet nodig om de tenuitvoerlegging van de aanslag op te schorten, omdat toewijzing van een verzoek krachtens artikel 14 van wet nr. 554/2004 geen kracht van gewijsde heeft bij de behandeling van een verzoek krachtens artikel 15 van diezelfde wet.
- 9 Cridar Cons SRL heeft tegen de uitspraak van de Curte de Apel Cluj een hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechter, de Înalță Curte de Casație și Justiție.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Verzoekster betoogt dat de belastingdienst haar aanvankelijk het recht op btw-aftrek had toegekend, maar dat bij een later fiscaal heronderzoek op aanvraag van de vervolgingsautoriteiten en op grond van door die autoriteiten aangedragen bewijs, is vastgesteld dat haar aankopen fictief waren. Niettemin heeft het

behandelende orgaan in de bezwaarfase die uitlegging tegengesproken, en verklaard dat de belastinginspectie slechts enkele aanwijzingen had dat de inkopen van de vennootschap fictief konden zijn, en dat die kwestie slechts bij onherroepelijke beslechting van de strafzaak zou worden opgehelderd.

- 11 Verzoekster voert aan dat zij in deze omstandigheden verhinderd wordt om haar recht op aftrek uit te oefenen omdat er een voorwaarde niet is vervuld, namelijk dat het reële karakter van de transacties in de strafrechtelijke procedure wordt bevestigd. Deze voorwaarde is noch in richtlijn 2006/112/EG, noch in de rechtspraak van het Hof te vinden.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 12 De verwijzende rechter herinnert om te beginnen aan de rechtspraak van het Hof inzake het recht op aftrek van de btw, de formele en materiële voorwaarden voor de uitoefening van dat recht en de relatie tussen het recht op aftrek en het doel van richtlijn 2006/112 om fraude, belastingfraude en eventueel misbruik te bestrijden. Deze rechter wijst er voorts op dat hij niet kan bepalen of de objectieve informatie in de belastingaanslag in het licht van de rechtspraak van het Hof voldoende is om weigering van het recht op aftrek te rechtvaardigen, omdat de materiële rechtmatigheid van de aanslag niet aan de orde is in het geding.
- 13 De belastingdienst heeft de behandeling van het bestuurlijke bezwaar opgeschort, gezien het feit dat het bewijsmateriaal in de strafzaak objectieve informatie kan opleveren ter ondersteuning van de verdenkingen die deze dienst ertoe hebben gebracht om het recht op btw-aftrek te weigeren.
- 14 In deze omstandigheden kan verzoekster over haar bezwaar geen rechterlijke uitspraak ten gronde verkrijgen, omdat volgens vaste rechtspraak in verband met artikel 281, Cod de procedură fiscală, een beroep bij de rechter tegen een belastingaanslag slechts mogelijk is wanneer is beslist op het bestuurlijke bezwaar. Ondanks de benaming „beslissing op bezwaar” vormt de beslissing van 16 maart 2017 echter geen beoordeling van verzoeksters bezwaar maar slechts een opschorting van de behandeling daarvan.
- 15 Bovendien wordt volgens artikel 278, lid 1, Cod de procedură fiscală, de uitvoering van de fiscale bestuurshandeling niet opgeschort door het indienen van een bezwaar. Dit geldt ook wanneer de opschorting van de behandeling van het bezwaar in stand wordt gehouden.
- 16 Opschorting van de tenuitvoerlegging van de fiscale bestuurshandeling krachtens de artikelen 14 en 15 van wet nr. 554/2004 kan deze situatie verhelpen tot aan de beëindiging van het geding, maar de procedure krachtens wet nr. 554/2004 vormt geen garantie dat de handeling wordt opgeschort; daarover wordt van geval tot geval geoordeeld.

- 17 Daarom vraagt de verwijzende rechter zich af of dit op gespannen voet staat met het neutraliteitsbeginsel voortvloeiend uit richtlijn 2006/112/EG, wanneer eerst een aanslag met onmiddellijke gevolgen (weigering van btw-aftrek) wordt opgelegd zonder dat de belastingdienst op dat moment beschikte over alle objectieve informatie betreffende betrokkenheid van de belastingplichtige bij btw-fraude, waarna op het moment dat bezwaar wordt gemaakt de behandeling daarvan wordt opgeschort totdat de feiten zijn opgehelderd in een strafzaak waarin juist onderzoek wordt gedaan naar betrokkenheid van de belastingplichtige bij die fraude.
- 18 Deze procedure zou overigens ook vragen kunnen opwerpen met betrekking tot de verenigbaarheid met het recht op een eerlijk proces, dat wordt gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zolang de behandeling van het bezwaar is opgeschort blijft de aanslag namelijk uitvoerbaar, zonder dat de belastingplichtige deze voor de rechter kan betwisten. Een dergelijke beroepsprocedure is namelijk afhankelijk van een beslissing ten gronde op het bestuurlijke bezwaar.
- 19 Wat de relevante nationale rechtspraak betreft: aangezien nationale rechters zelf kunnen bepalen of opschorting van de behandeling van een bezwaar opportuun is, hebben zij beroepen zowel af- als toegewezen, met in het laatste geval nietigverklaring van de beslissing om behandeling van het bezwaar op te schorten zodat de belastingdienst dat bezwaar ten gronde moet behandelen. Het is ook voorgekomen dat de beslissing om behandeling van het bezwaar op te schorten nietig werd verklaard, op grond dat er geen reden was waarom het bezwaar niet behandeld kon worden als de belastingdienst de aanslag heeft kunnen opleggen zonder duidelijkheid te hoeven hebben met betrekking tot de strafrechtelijke procedure.
- 20 De verwijzende rechter merkt voorts op dat de beslissing die hij zal nemen niet vatbaar is voor hoger beroep, zodat hij overeenkomstig artikel 267, derde alinea, VWEU, gehouden is het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.