

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

13 juni 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 64, leden 1 en 2 – Toepasselijkheid – Diensten van bewindvoerders en curatoren – Diensten die doorlopend worden verricht – Artikel 168, onder a) – Aftrek van de betaalde voorbelasting – Uitgaven voor het recht om een handelsnaam te gebruiken – Rechten van de verdediging – Recht om te worden gehoord”

In zaak C-696/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Cluj (belastingrechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië) bij beslissing van 15 juli 2021, ingekomen bij het Hof op 8 november 2022, in de procedure

C SPRL

tegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: O. Spineanu-Matei, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: N. Emiliou,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- C SPRL, vertegenwoordigd door A. Coroian, A. Madar-Petran en C. A. Păun, advocati,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. Antonie, E. Gane, en A. Rotăreanu als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, 64, 66 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008 (PB 2009, L 14, blz. 7) (hierna: „richtlijn 2006/112”), alsook van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen C SPRL, enerzijds, en de Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice (AJFP) Cluj (provinciaal belastingkantoor Cluj, Roemenië) en de Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (regionaal directoraat-generaal van openbare financiën Cluj-Napoca, Roemenië) (hierna samen: „Roemeense belastingdienst”), anderzijds, over de rechtmatigheid van een belastingaanslag waarbij belasting over de toegevoegde waarde (btw) werd nagevorderd van C voor diensten die zijn verstrekt aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 24 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„De begrippen ‚belastbaar feit’ en ‚verschuldigdheid van de belasting’ moeten worden geharmoniseerd, opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan.”

4 Titel VI van deze richtlijn, betreffende het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw, bevat een hoofdstuk 2, met als opschrift „Goederenleveringen en diensten”, waarin de artikelen 63 tot en met 67 zijn opgenomen.

5 Artikel 63 van deze richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

6 De oorspronkelijke versie van artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112 is gewijzigd bij richtlijn 2008/117, waarvan de termijn voor omzetting, overeenkomstig artikel 3, lid 1, van deze laatste richtlijn, op 1 januari 2010 is verstreken. Daarbij is een eerste alinea ingevoegd in artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112, zonder wijziging van lid 1 van dat artikel 64.

7 Artikel 64 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„1. Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden goederenleveringen, met uitzondering van de leveringen van goederen die gedurende een bepaalde periode in huur worden gegeven of op afbetaling worden verkocht als bedoeld in artikel 14, lid 2, punt b), en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

2. [...]

De lidstaten kunnen bepalen dat in bepaalde gevallen, behalve die welke zijn bedoeld in de vorige alinea, goederenleveringen en diensten die gedurende een zekere periode doorlopend worden verricht, geacht worden ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.”

8 De oorspronkelijke versie van artikel 66 van richtlijn 2006/112 is gewijzigd bij richtlijn 2008/117. Daarbij is een tweede alinea ingevoegd in artikel 66 van richtlijn 2006/112, zonder wijziging van de eerste alinea van dit artikel.

9 Artikel 66 van deze richtlijn luidt als volgt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op een van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

- a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;
- b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;
- c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

[...]”

10 Artikel 90 van die richtlijn, dat is opgenomen in titel VII, met als opschrift „Maatstaf van heffing”, is als volgt geformuleerd:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

11 Titel X van deze richtlijn, die betrekking heeft op aftrek, bevat een hoofdstuk 1, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, waarin artikel 168 is opgenomen, dat het volgende bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

Roemeens recht

12 Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek”), bevat een artikel 1341, met als opschrift „Belastbaar feit voor goederenleveringen en diensten”, dat bepaalt:

„(1) Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip van de goederenlevering of de verrichting van

de diensten, behoudens de uitzonderingen waarin het onderhavige hoofdstuk voorziet.

[...]

(7) Diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, zoals bouw- en montage-diensten, consultancy, onderzoek, expertise en andere soortgelijke diensten, worden geacht te zijn verricht op de datum van het uitbrengen van de voortgangsverslagen, de werkverslagen of andere soortgelijke documenten op grond waarvan kan worden bepaald welke diensten zijn verricht of, wanneer de contractuele bepalingen daarin voorzien, op de datum van aanvaarding ervan door de ontvangers van de diensten.

(8) Voor goederenleveringen en diensten die doorlopend worden verricht maar niet onder lid 7 vallen, zoals leveringen van aardgas, water, telefoondiensten, elektriciteits- en andere soortgelijke leveringen, wordt de levering of dienst geacht te zijn verricht op de data die in de overeenkomst zijn vastgesteld voor de betaling van de geleverde goederen of verrichte diensten of op de datum van uitreiking van een factuur. De verrekeningstermijn mag echter niet langer zijn dan een jaar.

[...]"

13 In artikel 145 van dit wetboek, met als opschrift „Werkingssfeer van het recht op aftrek”, staat te lezen:

„[...]

(2) Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van belasting over aankopen indien deze aankopen worden gebruikt voor een van de volgende handelingen:

a) belaste handelingen [...]"

14 Artikel 4 van Lege nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (wet nr. 85/2006 betreffende insolventieprocedures) van 5 april 2006 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 359 van 21 april 2006) is als volgt verwoord:

„(1) Alle kosten van de bij deze wet ingestelde procedure, met inbegrip van de kosten in verband met de kennisgeving, de oproeping en de betekening van processtukken door de bewindvoerder en/of de curator, komen ten laste van het vermogen van de schuldenaar.

[...]

(4) Wanneer de schuldenaar over onvoldoende middelen beschikt, wordt het liquidatiefonds gebruikt [...]"

15 Artikel 11, lid 1, van deze wet bepaalt:

„De voornaamste taken van de insolventierechter in het kader van deze wet zijn:

[...]

c) het gemotiveerd aanwijzen van een voorlopige bewindvoerder [...], bij het vonnis waarmee de procedure wordt ingeleid, uit de geschikte insolventiedeskundigen die een offerte in het zaakdossier hebben ingediend [...], het vaststellen van het honorarium volgens de criteria van de wet ter organisatie van de werkzaamheden van insolventiedeskundigen en het vaststellen van zijn taken voor de betreffende periode. De insolventierechter wijst de voorlopige bewindvoerder of de voorlopige curator aan die is voorgesteld door de schuldeiser die om opening van de procedure

heeft verzocht, of door de schuldenaar, indien hij het verzoek heeft ingediend. [...]

d) het bij beschikking bevestigen van de door de vergadering van schuldeisers of de schuldeiser die ten minste 50 % van de waarde van de schuldvorderingen bezit, aangewezen bewindvoerder of curator en diens overeengekomen honorarium. [...]"

16 Artikel 21, leden 1 en 11, van die wet bepaalt:

„(1) De bewindvoerder dient maandelijks een verslag in met een beschrijving van de wijze waarop hij zijn taken heeft uitgevoerd, alsmede een bewijs van de uitgaven die in verband met het beheer van de procedure zijn gedaan of van andere uitgaven die zijn gedaan ten laste van de liquide middelen van de schuldenaar. Het verslag wordt aan het dossier van de zaak toegevoegd en een uittreksel ervan wordt gepubliceerd in het [Buletinul Procedurilor de Insolven?? (BPI) (bulletin van insolventieprocedures)]. Om de 120 dagen stelt de insolventierechter een termijn voor de voortzetting van de procedure vast, na afloop waarvan de bewindvoerder een samenvatting geeft van de in de tussentijd genomen maatregelen die in de activiteitenverslagen zijn opgenomen.

(11) In het in lid 1 bedoelde verslag wordt ook de bezoldiging van de bewindvoerder of de curator vermeld, waarbij wordt aangegeven hoe deze wordt berekend.”

17 Artikel 24 van die wet bepaalt:

„(1) Wanneer de insolventierechter het faillissement uitspreekt, wijst hij een curator aan, en zijn de bepalingen van de artikelen 19, 21, 22 en 23 en artikel 102, lid 5, dienovereenkomstig van toepassing.

(2) De taken van de bewindvoerder nemen een einde op het moment dat de taken van de curator worden vastgesteld door de insolventierechter.

(3) De eerder aangewezen bewindvoerder kan ook tot curator worden benoemd.”

18 De Ordonan?ie Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) van 24 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 941 van 29 december 2003), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), bepaalde in artikel 213, met als opschrift „Behandeling van het bezwaar”, het volgende:

„(1) Bij de behandeling van het bezwaar verifieert de bevoegde autoriteit de feitelijke en juridische gronden die aan de vaststelling van de fiscale bestuurshandeling ten grondslag liggen. Het bezwaar moet worden onderzocht in het licht van het betoog van de partijen, de door hen aangevoerde wettelijke bepalingen en de stukken in het dossier. Het onderzoek beperkt zich tot hetgeen in het bezwaar is aangevoerd.

(2) De met de behandeling van het bezwaar belaste autoriteit kan de gespecialiseerde directoraten van het ministerie of andere instellingen en autoriteiten om advies vragen.

(3) De beslissing op bezwaar mag de situatie van de persoon die bezwaar heeft gemaakt, niet verslechteren.

(4) De persoon die bezwaar heeft gemaakt, de interveniënten of hun gemachtigden kunnen ter ondersteuning van hun verzoek nieuwe bewijzen indienen. In dat geval wordt de belastingautoriteit die de bestreden fiscale bestuurshandeling heeft vastgesteld – of, naargelang het geval, de autoriteit die de controle heeft verricht – de mogelijkheid geboden om een standpunt in te nemen over deze nieuwe bewijzen.

(5) De met de behandeling van het bezwaar belaste autoriteit spreekt zich eerst uit over de procedurele en inhoudelijke excepties, en indien zij vaststelt dat deze gegrond zijn, wordt de zaak niet ten gronde behandeld.”

19 Artikel 38 van de Ordonan²ie de urgen² nr. 86/2006 privind organizarea activit²ii practicienilor în insolven² (noodverordening nr. 86/2006 van de regering betreffende de organisatie van de werkzaamheden van insolventiedeskundigen) van 8 november 2006 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 944 van 22 november 2006) bepaalt:

„(1) Insolventiedeskundigen hebben recht op een honorarium voor de door hen verrichte werkzaamheden, in de vorm van vaste honoraria, succesvergoedingen of een combinatie daarvan.

[...]

(4) Het voorlopige honorarium voor de waarnemingsperiode wordt bij de opening van de insolventieprocedure vastgesteld door de insolventierechter aan de hand van de in lid 2 genoemde criteria. Het kan worden gewijzigd door de vergadering van schuldeisers, die rekening moet houden met de bepalingen van lid 2.

(5) De honoraria van de als bewindvoerder of curator optredende insolventiedeskundigen of de proceskosten worden betaald uit het fonds dat is opgericht overeenkomstig artikel 4 van wet nr. 85/2006 [...].”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 C is een Roemeense vennootschap van bewindvoerders en curatoren, die in het Roemeense recht „insolventiedeskundigen” worden genoemd. Zij verstrekt diensten aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures. Vast staat dat deze diensten onderworpen zijn aan de btw.

21 Bij een belastingaanslag van 13 augustus 2015, die deels is bevestigd bij een besluit van 10 mei 2016, dat is vastgesteld in antwoord op een door C ingediend bezwaar, heeft de Roemeense belastingdienst met name in verband met de verschuldigdheid van de belasting onregelmatigheden vastgesteld. C heeft beroep ingesteld bij de Curte de Apel Cluj (belastingrechter in eerste aanleg, Roemenië), de verwijzende rechter, waarbij zij tevens heeft verzocht om opschorting van de tenuitvoerlegging van het besluit van 10 mei 2016.

22 Volgens de verwijzende rechter doet dit beroep drie vragen met betrekking tot de uitlegging van richtlijn 2006/112 rijzen.

23 Wat in de eerste plaats de diensten betreft die C in de periode van 17 maart 2011 tot en met 31 augustus 2011 voor de onderneming SM SRL heeft verricht, stelt deze rechter vast dat C een factuur heeft uitgereikt op deze laatste datum.

24 Om te kunnen beoordelen of deze aanpak rechtmatig is, moet volgens deze rechter worden vastgesteld of de diensten in kwestie binnen de werkingssfeer vallen van artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112, dat in Roemeens recht is omgezet bij artikel 1341, lid 8, van het

25 Volgens deze laatste bepaling kunnen de belastingplichtigen voor „diensten die doorlopend worden verricht” voorzien in een verrekeningstermijn die niet langer mag zijn dan een jaar. De werkingssfeer van die bepaling wordt afgebakend door een niet-limitatieve lijst van diensten.

26 Indien de aan de onderneming SM verleende diensten onder artikel 1341, lid 8, van het belastingwetboek vallen, is de Roemeense belastingdienst er ten onrechte van uitgegaan dat het belastbare feit heeft plaatsgevonden, en de belasting verschuldigd is geworden, op het moment dat C deze diensten verrichtte, en dat zij bijgevolg uiterlijk op de vijftiende dag van de maand die volgt op die waarin deze diensten zijn verricht facturen had moeten uitreiken.

27 De verwijzende rechter merkt op dat blijkens het deskundigenverslag dat in het kader van het bij hem aanhangige geding is opgesteld, de diensten in kwestie daadwerkelijk doorlopend zijn verricht. Het is echter niet uitgesloten dat naar aanleiding van deze diensten opeenvolgende afrekeningen of betalingen zijn verricht.

28 In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat C voor de diensten die zijn verricht in de periode van november 2010 tot oktober 2011 een factuur heeft uitgereikt op 3 oktober 2011, en op 1 november 2011, bij ontvangst van de bezoldiging, de btw heeft geïnd. Deze aanpak werd gerechtvaardigd door de omstandigheid dat de betaling afhankelijk was van de voorwaarde dat de afnemer van deze diensten over voldoende liquide middelen beschikte.

29 De Roemeense belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat een dergelijke voorwaarde het niet mogelijk maakte het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw van elkaar los te koppelen. Dienaangaande merkte die dienst op dat C diensten had verstrekt vanaf de datum van haar aanwijzing als bewindvoerder of curator.

30 C beroept zich van haar kant op het arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punt 35), om te betogen dat een „betaling” wordt gekenmerkt door een rechtstreeks verband tussen de handeling en haar tegenprestatie. Vóór de betaling in kwestie was er volgens haar dus geen uitwisseling van prestaties over en weer noch een belastbare handeling.

31 De verwijzende rechter vraagt zich af of het standpunt van de Roemeense belastingdienst verenigbaar is met de artikelen 63, 64 en 66 van richtlijn 2006/112.

32 In de derde plaats en ten slotte heeft DDKK, een advocatenmaatschap, C overeenkomstig een op 8 december 2009 gesloten samenwerkingsovereenkomst financiële steun verleend, alsook het recht om haar naam en logo te gebruiken.

33 Volgens de Roemeense belastingdienst paste deze overeenkomst in een marketingstrategie om cliënten aan te trekken bij de opstart van de activiteit van C als bewindvoerder of curator van ondernemingen in staat van insolventie. De belastingdienst heeft echter de aftrek geweigerd van de btw die op de door DDKK in uitvoering van die overeenkomst opgestelde facturen is vermeld, op grond dat C niet heeft aangetoond dat de door DDKK verleende diensten werden gebruikt voor haar belaste handelingen.

34 De verwijzende rechter is van oordeel dat C, om zich te kunnen beroepen op haar recht op aftrek overeenkomstig artikel 145, lid 2, onder a), van het belastingwetboek, diende aan te tonen dat er een „rechtstreeks en onmiddellijk verband” bestond tussen haar verwervingen in een eerder stadium en de handelingen die zij in een later stadium verrichtte. Het arrest van 25 november 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), geeft aanwijzingen dienaangaande, maar de

vereiste bewijsstandaard kan aan de hand hiervan niet worden bepaald. In casu heeft C de met DDKK gesloten samenwerkingsovereenkomst en de door deze laatste opgestelde facturen bij de Roemeense belastingdienst ingediend. Daarnaast heeft C melding gemaakt van een stijging van haar omzet en het bedrag van haar belaste handelingen.

35 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat het bij hem aanhangige geding behalve de drie vragen met betrekking tot de uitlegging van richtlijn 2006/112, ook een vraag met betrekking tot de rechten van de verdediging doet rijzen.

36 In het kader van de bezwaarprocedure tegen de belastingaanslag van 13 augustus 2015 heeft de Roemeense belastingdienst namelijk nieuwe feitelijke en juridische argumenten in aanmerking genomen. C betoogt dat zij in strijd met de rechten van de verdediging en met artikel 213 van het wetboek fiscaal procesrecht – hetwelk volgens haar bepaalt dat de toetsing in het kader van een bezwaar beperkt is tot de feitelijke en juridische gronden die bij de uitvaardiging van de bestreden handeling in aanmerking zijn genomen – niet de gelegenheid heeft gekregen om een standpunt in te nemen over deze argumenten.

37 De verwijzende rechter wijst erop dat het Hof in punt 79 van het arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041), heeft geoordeeld dat schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben. Volgens de verwijzende rechter volgt uit punt 73 van dit arrest dat er evenmin schending van de rechten van de verdediging is wanneer de tenuitvoerlegging van de belastingaanslag is opgeschort tot de eventuele herziening ervan.

38 In casu heeft C het voordeel van voorlopige maatregelen genoten, namelijk de opschorting van de belastingaanslag van 13 augustus 2015 tot de uitspraak ten gronde van de verwijzende rechter. Daarnaast heeft C in het kader van het bij deze rechter aanhangige geding de nieuwe argumenten betwist die de Roemeense belastingdienst in het kader van de bezwaarprocedure in aanmerking heeft genomen.

39 In die omstandigheden heeft de Curte de Apel Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staan de artikelen 63, 64 en 66 van [richtlijn 2006/112] in de weg aan een administratieve praktijk van de belastingdienst als in het onderhavige geding aan de orde is, waarbij bijkomende betalingsverplichtingen zijn opgelegd aan een belastingplichtige, een vennootschap van beroepsbeoefenaren met beperkte aansprakelijkheid (societate profesional? cu r?spundere limitat? of SPRL) waarin insolventiedeskundigen hun beroep kunnen uitoefenen, en waarbij het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw worden vastgesteld op het tijdstip waarop de diensten in het kader van insolventieprocedures zijn verricht, terwijl het honorarium van de insolventiedeskundige door de insolventierechter of de vergadering van schuldeisers werd vastgesteld, zodat de belastingplichtige uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op het belastbare feit de facturen moest uitreiken?

2) Staan de artikelen 63, 64 en 66 van richtlijn 2006/112 in de weg aan een administratieve praktijk van de belastingdienst zoals in het onderhavige geding, waarbij bijkomende betalingsverplichtingen zijn opgelegd aan de belastingplichtige, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (societate profesional? cu r?spundere limitat? of SPRL) waarin insolventiedeskundigen hun beroep kunnen uitoefenen, omdat deze vennootschap pas op de datum waarop haar diensten in het kader van de insolventieprocedures zijn betaald, facturen heeft uitgereikt en btw heeft geïnd, ook al heeft de algemene vergadering van schuldeisers bepaald dat

het honorarium van de insolventiedeskundige slechts kan worden betaald indien de schuldenaren voldoende liquide middelen in kas hebben?

3) Is het in het geval van een co-brandingovereenkomst tussen een advocatenmaatschap en de belastingplichtige, om recht op aftrek te verkrijgen voor de belastingplichtige voldoende om voor het vaststellen van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen zijn verwervingen in een eerder stadium en zijn handelingen in een later stadium, na sluiting van die overeenkomst te bewijzen dat zijn omzet of de waarde van zijn belastbare handelingen is gestegen, zonder andere bewijsstukken? Zo ja, welke criteria moeten worden gehanteerd om de concrete omvang van het recht op aftrek te bepalen?

4) Moet het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus worden uitgelegd dat wanneer in nationale administratieve procedures ter behandeling van een bezwaar tegen een naheffingsaanslag in de btw feitelijke en juridische argumenten zijn aanvaard die nieuw zijn ten opzichte van de argumenten in het belastingcontroleverslag dat als basis voor de vaststelling van de belastingaanslag heeft gediend, en wanneer de belastingplichtige bij wijze van voorlopige maatregel schorsing van de schuldvordering heeft verkregen tot aan de uitspraak van de bodemrechter, de bodemrechter kan constateren dat dit beginsel niet is geschonden zonder te verifiëren of de procedure zonder die onregelmatigheid een andere uitkomst had kunnen hebben?"

Verzoek om een versnelde procedure

40 De verwijzende rechter heeft het Hof verzocht om de onderhavige zaak overeenkomstig artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof te behandelen volgens een versnelde procedure, daarbij aanvoerend dat het hoofdgeding reeds sedert 2016 bij hem aanhangig was.

41 Artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering bepaalt dat de president van het Hof op verzoek van de verwijzende rechter, of bij wijze van uitzondering ambtshalve, wanneer de aard van de zaak een behandeling binnen korte termijnen vereist, de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, kan beslissen een prejudiciële verwijzing te behandelen volgens een versnelde procedure die afwijkt van de bepalingen van dit Reglement.

42 In het onderhavige geval blijkt niet dat de verwijzende rechter verplicht is binnen een bepaalde termijn uitspraak te doen noch dat het beroep in rechte dat C in 2016 bij hem heeft ingesteld met spoed is behandeld (zie in die zin beschikking van de president van het Hof van 1 oktober 2010, N. S. e.a., C-411/10, EU:C:2010:575, punt 8).

43 Wat dit laatste betreft, hoeft slechts te worden opgemerkt dat deze rechter op 15 juli 2021 heeft beslist zijn verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof toe te zenden. Desondanks heeft hij dit verzoek pas op 8 november 2022 ingediend.

44 Overigens zij eraan herinnerd dat de eis om een bij het Hof aanhangig geding binnen korte termijnen te behandelen, niet kan voortvloeien uit de enkele omstandigheid dat de verwijzende rechter gehouden is een snelle afhandeling van het geschil te verzekeren (arrest van 13 oktober 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, punt 50).

45 Ten slotte heeft het Hof reeds geoordeeld dat het enkele belang van justitiabelen – hoe legitiem ook – dat de draagwijdte van de rechten die zij aan het Unierecht ontleen zo snel mogelijk wordt vastgesteld geen buitengewone omstandigheid is die een versnelde procedure kan rechtvaardigen (beschikking van de president van het Hof van 10 januari 2012, Arslan, C?534/11, EU:C:2012:4, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In die omstandigheden heeft de president van het Hof bij beslissing van 21 december 2022, de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, beslist om het verzoek tot behandeling volgens de versnelde procedure van artikel 105 van het Reglement voor de procesvoering af te wijzen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid van de vragen

47 In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat de verwijzende rechter met zijn eerste en zijn tweede vraag het Hof verzoekt om uitlegging van de artikelen 63, 64 en 66 van richtlijn 2006/112.

48 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt echter dat deze rechter zich in werkelijkheid geen vragen stelt bij de uitlegging van artikel 63 van richtlijn 2006/112 als zodanig, maar bij de respectieve werkingssfeer van lid 1 en lid 2 van artikel 64 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 63 ervan.

49 Dienaangaande blijkt tevens uit de verwijzingsbeslissing dat artikel 64, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112, in de oorspronkelijke versie ervan, in Roemeens recht is omgezet bij artikel 1341, leden 7 en 8, van het belastingwetboek.

50 Het Hof kan daarentegen niet vaststellen of artikel 66, eerste alinea, van deze richtlijn, waarvan de toepassing facultatief is, ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in Roemeens recht was omgezet. De Roemeense regering stelt in haar schriftelijke opmerkingen dat dit niet het geval was. Overigens kan het Hof aan de hand van de informatie waarover het beschikt niet beoordelen of deze bepaling relevant is voor de oplossing van het hoofdgeding.

51 Aangezien het verzoek om een prejudiciële beslissing als basis dient voor de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure, moet de nationale rechter echter in dat verzoek zelf het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding uiteenzetten en de nodige uitleg geven over de redenen voor de keuze van de bepalingen van het Unierecht waarvan hij om uitlegging verzoekt en over het verband tussen die bepalingen en de nationale regeling die van toepassing is op het bij hem aanhangige geding (arrest van 8 juni 2023, Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Deze cumulatieve vereisten met betrekking tot de inhoud van een verzoek om een prejudiciële beslissing staan uitdrukkelijk vermeld in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering, dat de verwijzende rechter nauwgezet dient na te leven. Zij worden eveneens vermeld in de punten 13, 15 en 16 van de aanbevelingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (PB 2019, C 380, blz. 1) (arrest van 8 juni 2023, Lyoness Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Gelet op een en ander dient te worden vastgesteld dat de eerste en de tweede vraag niet-ontvankelijk zijn voor zover zij betrekking hebben op de uitlegging van artikel 66 van richtlijn

54 In de tweede plaats gaat de derde vraag over de uitoefening van het recht op aftrek waarin artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 voorziet. De verwijzende rechter vraagt zich ten eerste af welke bewijzen de belastingplichtige aan de fiscale autoriteiten moet verstrekken om van dit recht gebruik te kunnen maken, en ten tweede wat de omvang van dat recht is.

55 De informatie waarover het Hof beschikt, heeft echter enkel betrekking op het eerste onderdeel van de derde vraag, zodat het niet kan nagaan om welke redenen de verwijzende rechter vragen heeft over de omvang van het recht op aftrek, noch wat het nut is van een antwoord dienaangaande. In die omstandigheden is het tweede onderdeel van de derde vraag niet-ontvankelijk.

Eerste vraag

56 Vooraf dient te worden opgemerkt dat de verwijzende rechter, wat betreft de dienstverrichtingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, er in essentie op wijst dat de bewindvoerders en curatoren die samenwerken in C niet eenmalig maar doorlopend gedurende een bepaalde periode diensten verstrekken aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures.

57 Bijgevolg wenst de verwijzende rechter met zijn eerste vraag van het Hof te vernemen of artikel 64 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat diensten die gedurende een bepaalde periode doorlopend worden verricht, zoals die welke overeenkomstig het Roemeense recht door bewindvoerders en curatoren worden verleend aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures, binnen de respectieve werkingssfeer van lid 1 en lid 2 van dit artikel vallen.

58 In dit verband zij om te beginnen opgemerkt dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd in het licht van artikel 63 ervan, aangezien eerstgenoemde bepaling intrinsiek verbonden is met laatstgenoemde [arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 34].

59 Volgens dit artikel 63 vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Luidens artikel 64, lid 1, van die richtlijn worden diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen geacht te zijn verricht, in de zin van artikel 63, bij het verstrijken van de periode waarop die afrekeningen of betalingen betrekking hebben [zie in die zin arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 35].

60 Uit de gecombineerde toepassing van die twee bepalingen volgt dat, wat prestaties betreft die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, het belastbare feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van het verstrijken van de perioden waarop die afrekeningen of betalingen betrekking hebben [zie in die zin arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

61 Wat het begrip „diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen” betreft, heeft het Hof bevestigd dat het hierbij enkel gaat om diensten die wegens hun aard in aanmerking komen voor gespreide betaling, namelijk die welke gedurende een bepaalde periode niet eenmalig, maar herhaaldelijk of doorlopend worden verricht [zie in die zin arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C?324/20, EU:C:2021:880, punten 37?39].

62 Deze vaststelling is van overeenkomstige toepassing in de tweede in artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde situatie, namelijk wanneer de „diensten aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen”.

63 Daarnaast moet artikel 64, lid 1, van deze richtlijn slechts worden gebruikt als rechtsregel om het tijdstip te bepalen waarop de belastingschuld ontstaat, indien het tijdstip of de tijdstippen waarop de diensten daadwerkelijk worden verricht niet eenduidig is of zijn en tot verschillende beoordelingen kan of kunnen leiden, hetgeen het geval is wanneer de diensten wegens hun doorlopende of terugkerende karakter gedurende een of meer bepaalde perioden worden verricht [arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C?324/20, EU:C:2021:880, punt 45].

64 Het is daarentegen niet mogelijk om artikel 64, lid 1, van deze richtlijn toe te passen indien het tijdstip van verrichting van de dienst eenduidig is – met name wanneer een prestatie een eenmalig karakter heeft, en aan de hand van de contractuele relatie tussen de partijen die bij de handeling betrokken zijn nauwkeurig kan worden vastgesteld op welk tijdstip de verrichting is beëindigd –, omdat anders wordt voorbijgegaan aan de duidelijke bewoordingen van artikel 63 van die richtlijn [arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C?324/20, EU:C:2021:880, punt 46].

65 Ten tweede blijkt ondubbelzinnig uit de bewoordingen van artikel 64, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 dat deze bepaling net zoals lid 1 van dit artikel 64, doelt op goederenleveringen en diensten die gedurende een bepaalde periode doorlopend worden verricht.

66 Hieruit blijkt ook dat artikel 64, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn voorziet in een facultatieve regeling, zodat het aan de lidstaten staat om te beslissen of zij deze wensen toe te passen. De nationale wetgever beschikt dienaangaande over een zekere speelruimte aangezien deze bepaling louter voorschrijft dat de lidstaten kunnen bepalen dat zij van toepassing is „in bepaalde gevallen”, waarbij enkel wordt gepreciseerd dat het gaat om prestaties die doorlopend worden verricht, zoals bedoeld in het vorige punt van het onderhavige arrest.

67 Zoals in punt 49 van het onderhavige arrest is opgemerkt, heeft de Roemeense wetgever daadwerkelijk beslist om die bepaling ten uitvoer te leggen door vaststelling van artikel 1341, lid 8, van het belastingwetboek, dat van toepassing is op „andere dan de in lid 7 [van artikel 1341] bedoelde” goederenleveringen en diensten die doorlopend worden verricht. Bijgevolg kan artikel 1341, lid 8, van het belastingwetboek niet worden toegepast wanneer het gaat om diensten die doorlopend worden verricht en „aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen” en die daardoor onder lid 7 van dat artikel 1341 vallen, wat evenwel aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

68 Teneinde vast te stellen of de in geding zijnde dienstverrichtingen onder artikel 64, lid 1, dan wel onder artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112 vallen, zoals deze bepalingen in het Roemeense recht ten uitvoer zijn gebracht, staat het bijgevolg aan de verwijzende rechter om te beoordelen wat de aard is van die diensten, namelijk of deze daadwerkelijk gedurende een bepaalde periode doorlopend worden verricht en, in het bijzonder, of zij aanleiding geven tot opeenvolgende

afrekeningen of betalingen.

69 Voor zover dienstig zij erop gewezen dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat C, wat meer bepaald de aan SM verleende diensten betreft, als curator van deze onderneming is aangewezen en dat er maandelijks honoraria van 1 000,00 Roemeense leu (RON) (ongeveer 240 EUR) en een succesvergoeding van 10 % zijn vastgelegd. Daarnaast hebben de Roemeense regering en de Europese Commissie in hun schriftelijke opmerkingen vermeld dat bewindvoerders en curatoren volgens het Roemeense recht, met name artikel 21, leden 1 en 1 bis, en artikel 24 van wet nr. 85/2006 betreffende insolventieprocedures, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, maandelijks een verslag moeten indienen over de diensten die zij hebben verleend en de vergoeding die hun is verschuldigd.

70 In het licht van het voorgaande blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat de diensten in het hoofdgeding aanleiding gaven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen en dus niet binnen de werkingssfeer vallen van artikel 64, lid 2, van richtlijn 2006/112, zoals in het Roemeense recht ten uitvoer is gebracht bij artikel 1341, lid 8, van het belastingwetboek, maar binnen de werkingssfeer van artikel 64, lid 1, van deze richtlijn, dat in Roemeens recht is omgezet bij artikel 1341, lid 7, van dit wetboek.

71 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 64 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat diensten die gedurende een bepaalde periode doorlopend worden verricht, zoals die welke overeenkomstig het Roemeense recht door bewindvoerders en curatoren worden verleend aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures, binnen de werkingssfeer van lid 1 van dit artikel vallen voor zover deze diensten aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

Tweede vraag

72 Vooraf zij erop gewezen dat dienstverrichtingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn blijken het antwoord op de eerste vraag in beginsel binnen de werkingssfeer van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 vallen.

73 Voorts zou de tweede vraag, gelet op de bewoordingen ervan, aldus kunnen worden opgevat dat daarmee wordt beoogd vast te stellen op welk moment de facturen moeten worden uitgereikt en de btw moet worden geïnd. Uit de aanwijzingen in het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt evenwel dat deze vraag, net zoals de eerste vraag, betrekking heeft op de vaststelling van het moment waarop het belastbare feit plaatsvindt, en van het moment waarop de btw verschuldigd wordt.

74 Bijgevolg wenst de verwijzende rechter met zijn tweede vraag in essentie te vernemen of artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling in het geval dat de vergoeding voor diensten die binnen de werkingssfeer ervan vallen niet kan worden betaald omdat de schuldenaar over onvoldoende middelen op zijn rekeningen beschikt, het mogelijk maakt aan te nemen dat de btw pas verschuldigd wordt op het moment dat de vergoeding daadwerkelijk wordt ontvangen.

75 Zoals in punt 60 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, volgt uit de gecombineerde toepassing van artikel 63 en artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat, voor wat prestaties betreft die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van het verstrijken van de perioden waarop die afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

76 Het moment dat aldus is vastgesteld overeenkomstig artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 geldt voor de belastingplichtigen.

77 Volgens artikel 63 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van overweging 24 ervan, zijn het ontstaan van de btw en de verschuldigdheid ervan immers geen factoren die de contractpartijen vrij kunnen bepalen. Integendeel, de Uniewetgever heeft het tijdstip waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat op een zo hoog mogelijk niveau willen harmoniseren om eenvormige heffing van deze belasting te garanderen [arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 47].

78 Bijgevolg biedt artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet de mogelijkheid om het ontstaan van de belasting en de verschuldigdheid ervan afhankelijk te maken van de voorwaarde dat de vergoeding voor de diensten die gedurende een bepaalde periode zijn verstrekt daadwerkelijk is ontvangen. De belasting wordt integendeel steeds verschuldigd bij het verstrijken van deze periode, dat wil zeggen op de datum waarop de betaling van de vergoeding normaal verschuldigd is, ook al is die betaling om welke reden dan ook, waaronder het feit dat schuldenaar over onvoldoende middelen op zijn rekeningen beschikt, niet ontvangen.

79 Deze uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt bevestigd door de systematiek van deze richtlijn.

80 Richtlijn 2006/112 sluit namelijk niet de mogelijkheid uit dat de btw uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of ontvangst van de prijs verschuldigd wordt, maar het gaat daarbij slechts om een mogelijkheid waarvan enkel de lidstaten overeenkomstig artikel 66, eerste alinea, onder a) en b), van deze richtlijn voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen in afwijking van de artikelen 63 tot en met 65 van die richtlijn gebruik kunnen maken [zie in die zin arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 49].

81 Voorts zij erop gewezen dat situaties waarin de begunstigde van een goederenlevering of de afnemer van een dienst niet of slechts gedeeltelijk voldoet aan een schuldvordering waaraan hij nochtans krachtens de met de leverancier of de dienstverrichter gesloten overeenkomst gebonden is, worden geregeld door een specifieke bepaling van richtlijn 2006/112, namelijk artikel 90, lid 1, dat bepaalt dat de maatstaf van heffing onder meer wordt verlaagd in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling nadat de handeling is verricht [zie in die zin arrest van 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Btw – Opeenvolgende betalingen), C-324/20, EU:C:2021:880, punten 57 en 60].

82 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling in het geval dat de vergoeding voor diensten die binnen de werkingssfeer ervan vallen niet kan worden betaald omdat de schuldenaar over onvoldoende middelen op zijn rekeningen beschikt, het niet mogelijk maakt aan te nemen dat de btw pas verschuldigd wordt op het moment dat de vergoeding daadwerkelijk wordt ontvangen.

Derde vraag

83 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het, om aan te tonen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, voldoende is dat de belastingplichtige, naast de aan de handeling in een eerder stadium ten grondslag liggende

overeenkomst en de desbetreffende facturen, bewijsstukken aandraagt waaruit blijkt dat zijn omzet of het volume van zijn belastbare handelingen is gestegen, hetgeen terug te voeren zou zijn op die handeling in een eerder stadium.

84 Luidens artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 is een belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, gerechtigd om in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

85 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht. De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en dat goed of die dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, mag de over dat goed of die dienst verschuldigde of voldane btw aftrekken (arrest van 25 november 2021, *Amper Metal*, C?334/20, EU:C:2021:961, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

86 Het Hof heeft verduidelijkt dat de belastingplichtige slechts recht op aftrek van de voorbelasting heeft wanneer er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek [arrest van 8 september 2022, *Finanzamt R* (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot), C?98/21, EU:C:2022:645, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

87 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige [arrest van 8 september 2022, *Finanzamt R* (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot), C?98/21, EU:C:2022:645, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

88 In beide gevallen moeten de kosten van de in een eerder stadium verworven goederen of diensten zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten [arrest van 8 september 2022, *Finanzamt R* (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot), C?98/21, EU:C:2022:645, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

89 Het Hof heeft voorts verduidelijkt dat het bestaan van een verband tussen handelingen moet worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud ervan. Met name dienen de nationale belastingdiensten en rechterlijke instanties alle omstandigheden waarin de betrokken handelingen hebben plaatsgevonden in aanmerking te nemen en alleen rekening te houden met de handelingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. In die zin is geoordeeld dat rekening moet worden gehouden met het daadwerkelijke gebruik van de

in een eerder stadium door de belastingplichtige verworven goederen en afgenomen diensten en met de uitsluitende oorzaak van deze handeling, die moet worden beschouwd als een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud [zie in die zin arresten van 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28, en 8 september 2022, Finanzamt R (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

90 Wanneer vaststaat dat een handeling niet ten behoeve van de belastbare activiteit van een belastingplichtige is verricht, kan niet worden aangenomen dat tussen deze handeling en deze activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtspraak van het Hof, ook al is deze handeling gelet op de objectieve inhoud ervan aan de btw onderworpen (arrest van 8 november 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

91 In het geval dat de opgekomen kosten voor een deel betrekking hebben op een vrijgestelde of niet-economische activiteit, kan de btw over deze kosten slechts gedeeltelijk worden afgetrokken (zie in die zin arrest van 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

92 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat C de Roemeense belastingdienst documenten heeft verstrekt waaruit blijkt dat haar omzet of het volume van haar belastbare handelingen is gestegen.

93 Gelet op de voorgaande overwegingen dient evenwel te worden geoordeeld dat die omstandigheden op zichzelf de Roemeense belastingdienst niet in staat kunnen stellen het bestaan vast te stellen van een verband tussen de diensten die overeenkomstig de samenwerkingsovereenkomst met DDKK aan C zijn verstrekt en de in een later stadium door C verrichte handelingen die recht geven op aftrek.

94 Deze vaststelling vindt steun in de rechtspraak van het Hof volgens welke artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 het recht op aftrek geenszins afhankelijk stelt van een criterium betreffende de stijging van de omzet van de belastingplichtige, of meer in het algemeen van een criterium betreffende de economische rentabiliteit van de in een eerder stadium verrichte handeling. Meer in het bijzonder kan het feit dat de omzet van de belastingplichtige niet is gestegen, niet van invloed zijn op de uitoefening van het recht op aftrek. Zoals in punt 85 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel immers een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Zodra het recht op aftrek is ontstaan, blijft het dus in stand, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en dus niet tot belaste handelingen heeft geleid of indien de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen (zie in die zin arrest van 25 november 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punten 30 en 35).

95 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt evenwel dat er in casu mogelijk andere elementen zijn die het vereiste verband kunnen aantonen tussen de betrokken handelingen die C heeft verricht en haar belastbare activiteit, in de zin van de in punt 89 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, die betrekking hebben op het daadwerkelijke gebruik van de op grond van de samenwerkingsovereenkomst met DDKK door C verworven goederen en diensten en op de oorzaak van deze verwerving.

96 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt namelijk dat geïnteresseerde bewindvoerders en curatoren overeenkomstig artikel 11, lid 1, onder c) en d), van wet nr. 85/2006

betreffende insolventieprocedures, om in een bepaalde insolventieprocedure hun diensten te kunnen aanbieden, offertes in die zin indienen en dat het in beginsel aan de schuldeisers van de onderneming waarop de procedure betrekking heeft, staat om een van hen aan te wijzen. Gelet op deze juridische context heeft de Roemeense belastingdienst zich reeds over de oorzaak van de handeling in kwestie uitgesproken, en vastgesteld dat de samenwerkingsovereenkomst tussen C en DDKK paste in een marketingstrategie om klanten aan te trekken met het oog op de opstart van de activiteit van C als bewindvoerder of curator van ondernemingen in staat van insolventie.

97 Daarnaast lijkt het wat de werkelijke uitvoering van deze samenwerkingsovereenkomst betreft relevant om op te merken dat C bij de verwijzende rechter heeft betoogd dat de documenten die zij aan derden heeft voorgelegd de handelsnaam van DDKK dragen.

98 Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om de juistheid van de bovenvermelde omstandigheden na te gaan en deze in aanmerking te nemen samen met alle andere omstandigheden waarin de betrokken door C verrichte handelingen in een later stadium hebben plaatsgevonden, teneinde te beoordelen of er in casu een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen handelingen in een eerder stadium en handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek.

99 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat om aan te tonen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, de objectieve inhoud van deze handelingen dient te worden vastgesteld, wat inhoudt dat rekening wordt gehouden met alle omstandigheden waarin die handelingen hebben plaatsgevonden, namelijk in het bijzonder het daadwerkelijke gebruik van de door de belastingplichtige in een eerder stadium verworven goederen en diensten en de uitsluitende oorzaak van deze verwerving, zonder dat de stijging van de omzet of van het volume van de belastbare handelingen in dat verband relevant is.

Vierde vraag

100 Vooraf zij eraan herinnerd dat bij de verwijzende rechter beroep is ingesteld tegen een bestuurlijk besluit dat is vastgesteld op bezwaar, en dat deze rechter van oordeel is dat dit besluit is vastgesteld in strijd met het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging.

101 Dienaangaande blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de Roemeense belastingdienst in casu een belastingaanslag heeft vastgesteld waarbij deze dienst onder meer in verband met het door C in aanmerking genomen moment van verschuldigdheid van de btw onregelmatigheden heeft geconstateerd. Deze aanslag is na afloop van een bezwaarprocedure deels bevestigd, maar op basis van nieuwe feitelijke en juridische gegevens, zonder dat C echter is uitgenodigd om een standpunt in te nemen over deze gegevens.

102 De verwijzende rechter is van oordeel dat deze schending van de rechten van de verdediging niet noodzakelijkerwijs beslissend is voor de afloop van het beroep. Deze leidt namelijk slechts tot nietigverklaring van het besluit dat in antwoord op het bezwaar van C is vastgesteld indien blijkt dat de bezwaarprocedure zonder deze schending een andere afloop had kunnen hebben. De verwijzende rechter stelt evenwel de vraag of hij het bij hem ingestelde beroep kan afwijzen zonder dit laatste te onderzoeken, aangezien de belastingaanslag van 13 augustus 2015 op verzoek van C is geschorst.

103 Bijgevolg wenst de verwijzende rechter met zijn vierde vraag in essentie te vernemen of het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de bevoegde autoriteit in het kader van een administratieve

bezwaarprocedure betreffende een btw-aanslag een besluit vaststelt dat is gebaseerd op nieuwe feitelijke en juridische gegevens waarover de belanghebbende geen standpunt heeft kunnen innemen, dit besluit nietig moet worden verklaard, ook al wordt de tenuitvoerlegging van deze belastingaanslag op verzoek van de belanghebbende parallel aan het beroep in rechte tegen dat besluit geschorst.

104 In dit verband zij eraan herinnerd dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht vormt waarvan het recht om in elke procedure te worden gehoord integraal deel uitmaakt (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 en C?130/13, EU:C:2014:2041, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

105 Dit beginsel, dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen, vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de gegevens waarop de administratie haar besluit wil baseren (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 en C?130/13, EU:C:2014:2041, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

106 Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke regeling niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 en C?130/13, EU:C:2014:2041, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

107 In casu is dat daadwerkelijk het geval. Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging is immers van toepassing in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een lidstaat, teneinde te voldoen aan de uit de toepassing van het Unierecht voortvloeiende verplichting om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, een belastingplichtige aan een belastingcontrole onderwerpt (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 40).

108 Overigens heeft de regel dat aan de adreessaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, tot doel de bevoegde autoriteit in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen. Hij beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, deze laatsten in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, dat het niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 en C?130/13, EU:C:2014:2041, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

109 Gelet op de voorgaande overwegingen en de in punt 101 van het onderhavige arrest samengevatte feiten, zou kunnen worden geoordeeld dat de Roemeense belastingdienst in het onderhavige geval C's recht om te worden gehoord voordat jegens haar een bezwarend besluit werd genomen wellicht heeft geschonden, wat aan de verwijzende rechter staat om vast te stellen.

110 Zulks is evenwel niet geval indien het feit dat C geen standpunt heeft kunnen innemen over de nieuwe feitelijke en juridische gegevens die in het kader van de bezwaarprocedure in aanmerking waren genomen, niet het gevolg is van een fout van de administratie, maar van de toepassing van een procedureregels die een erkende doelstelling van algemeen belang nastreeft, wat aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

111 Het is immers vaste rechtspraak dat de grondrechten, waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging, geen absolute gelding hebben, maar beperkingen kunnen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidelijke ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

112 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de belanghebbenden achteraf horen in het kader van een beroep tegen een afwijzend besluit, onder bepaalde voorwaarden de eerbiediging kan verzekeren van het recht om te worden gehoord (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

113 Met name kan een beperking van het recht om voorafgaand aan de vaststelling van een bezwarend besluit, zoals een uitnodiging tot betaling, te worden gehoord, gelet op het algemeen belang van de Unie bij een snelle inning van haar eigen middelen, wat vereist dat de controles onverwijld en doeltreffend kunnen worden uitgevoerd, gerechtvaardigd zijn indien, ten eerste, de belanghebbende bij de instelling van een beroep tegen dit besluit kan verzoeken om de vaststelling van voorlopige maatregelen waardoor de tenuitvoerlegging van het betrokken besluit wordt geschorst, en, ten tweede, dit beroep hem in staat stelt om zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken (zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punten 54, 66, 67 en 71).

114 De in de punten 111 tot en met 113 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak gaat over de mogelijke rechtvaardiging van een beperking van het recht om te worden gehoord waarin het nationale recht voorziet. Gezien de door de verwijzende rechter uiteengezette feitelijke en juridische gegevens lijkt er in het onderhavige geval echter geen sprake te zijn van een dergelijke beperking, wat evenwel aan de verwijzende rechter staat om vast te stellen.

115 Uit niets in het dossier waarover het Hof beschikt blijkt namelijk dat artikel 213 van het wetboek fiscaal procesrecht – dat volgens de door deze rechter verstrekte informatie de bezwaarprocedure regelt – voorziet in enige beperking van het recht van de indiener van het bezwaar om te worden gehoord ingeval de Roemeense belastingdienst voornemens is haar besluit te baseren op nieuwe feitelijke en juridische gegevens waarover de belanghebbende geen standpunt heeft kunnen innemen. Integendeel, uit de vierde vraag en de desbetreffende overwegingen blijkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat het verzuim om C te horen alvorens een besluit op haar bezwaar vast te stellen wel degelijk een „onrechtmatigheid” oplevert die het recht om te worden gehoord schendt.

116 Niettemin, zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt, hoeft niet iedere schending van de rechten van de verdediging in de loop van een administratieve procedure noodzakelijkerwijs tot de nietigverklaring van het na afloop daarvan genomen besluit te leiden.

117 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat wanneer noch de voorwaarden waaronder de

eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden gewaarborgd, noch de gevolgen van schending van die rechten door het Unierecht zijn vastgesteld, deze voorwaarden en deze gevolgen een aangelegenheid zijn van het nationale recht, mits de in dat verband vastgestelde maatregelen dezelfde draagwijdte hebben als die voor particulieren in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten van de verdediging in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt (effectiviteitsbeginsel) (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

118 Deze oplossing geldt in btw-aangelegenheden aangezien richtlijn 2006/112 geen bepalingen betreffende beroepsprocedures bevat, die door de lidstaten zouden moeten worden omgezet (zie naar analogie arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 76).

119 Dat het de lidstaten vrijstaat om de uitoefening van de rechten van de verdediging op dezelfde wijze te laten plaatsvinden als in interne situaties, betekent echter nog niet dat de wijze van uitoefening ervan niet met het Unierecht in overeenstemming hoeft te zijn en met name afbreuk mag doen aan het nuttig effect van richtlijn 2006/112 (zie naar analogie arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 77).

120 De verplichting van de nationale rechter om de volle werking van het Unierecht te waarborgen, brengt evenwel niet met zich mee dat een besluit dat is vastgesteld in strijd met de rechten van de verdediging altijd nietig dient te worden verklaard. Een schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder van het recht om te worden gehoord, leidt immers alleen tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken bestuurlijke procedure genomen besluit wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben [zie in die zin arresten van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punten 78 en 79; 20 december 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, punt 62, en 4 juni 2020, C. F. (Belastingcontrole), C-430/19, EU:C:2020:429, punt 35]. Dat de handeling waarvoor om nietigverklaring wordt verzocht parallel aan de tegen deze handeling ingestelde beroepsprocedure is geschorst, is daarentegen niet relevant.

121 In die omstandigheden staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen in hoeverre de bezwaarprocedure een andere afloop had kunnen hebben indien C tijdens deze procedure was gehoord.

122 Gelet op een en ander moet op de vierde vraag worden geantwoord dat het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de bevoegde autoriteit in het kader van een administratieve bezwaarprocedure betreffende een btw-aanslag een besluit vaststelt dat is gebaseerd op nieuwe feitelijke en juridische gegevens waarover de belanghebbende geen standpunt heeft kunnen innemen, het na afloop van deze procedure genomen besluit nietig moet worden verklaard indien de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, ook al is de tenuitvoerlegging van deze belastingaanslag op verzoek van de belanghebbende parallel aan het beroep in rechte tegen dat besluit geschorst.

Kosten

123 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door

anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 64 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117/EG van de Raad van 16 december 2008,

moet aldus worden uitgelegd dat

diensten die gedurende een bepaalde periode doorlopend worden verricht, zoals die welke overeenkomstig het Roemeense recht door bewindvoerders en curatoren worden verleend aan ondernemingen die het voorwerp uitmaken van insolventieprocedures, binnen de werkingssfeer van lid 1 van dit artikel vallen voor zover deze diensten aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

2) Artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117,

moet aldus worden uitgelegd dat

deze bepaling in het geval dat de vergoeding voor diensten die binnen de werkingssfeer ervan vallen niet kan worden betaald omdat de schuldenaar over onvoldoende middelen op zijn rekeningen beschikt, het niet mogelijk maakt aan te nemen dat de belasting over de toegevoegde waarde pas verschuldigd wordt op het moment dat de vergoeding daadwerkelijk wordt ontvangen.

3) Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/117,

moet aldus worden uitgelegd dat

om aan te tonen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, de objectieve inhoud van deze handelingen dient te worden vastgesteld, wat inhoudt dat rekening wordt gehouden met alle omstandigheden waarin die handelingen hebben plaatsgevonden, namelijk in het bijzonder het daadwerkelijke gebruik van de door de belastingplichtige in een eerder stadium verworven goederen en diensten en de uitsluitende oorzaak van deze verwerving, zonder dat de stijging van de omzet of van het volume van de belastbare handelingen in dat verband relevant is.

4) Het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging

moet aldus worden uitgelegd dat

wanneer de bevoegde autoriteit in het kader van een administratieve bezwaarprocedure betreffende een aanslag tot vaststelling van de belasting over de toegevoegde waarde een besluit vaststelt dat is gebaseerd op nieuwe feitelijke en juridische gegevens waarover de belanghebbende geen standpunt heeft kunnen innemen, het na afloop van deze procedure genomen besluit nietig moet worden verklaard indien de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, ook al is de tenuitvoerlegging van deze belastingaanslag op verzoek van de belanghebbende parallel aan het beroep in rechte tegen dat besluit geschorst.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.