



Datum van
inontvangstneming

:

27/08/2024

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-475/24 – 1

Zaak C-475/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

3 juli 2024

Verwijzende rechter:

Curte de Apel Constanța (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 april 2024

Verzoekende partijen:

Fashion TV RO SRL

Maestro SPRL

Verwerende partijen:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Activitatea de Inspecție Fiscală

[OMISSIS]

**DE CURTE DE APEL CONSTANȚA
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI
FISCAL (rechter in tweede aanleg Constanța, Roemenië – tweede civiele
afdeling voor administratieve en fiscale geschillen)**

[OMISSIS]

VERZOEK OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING

Krachtens artikel 19, lid 3, onder b), van het Verdrag betreffende de Europese Unie en artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzoekt de Curte de Apel Constanța – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal [OMISSIS] het

HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag met betrekking tot de uitlegging van de artikelen 47 en 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie: *„Moet in omstandigheden waarin in een strafprocedure wegens belastingontwijking een sepotbesluit is genomen ten aanzien van de wettelijke vertegenwoordiger van de belastingplichtige omdat het ten laste gelegde feit niet is bewezen, omdat er geen bewijs is dat de wettelijke vertegenwoordiger van de belastingplichtige het strafbare feit heeft gepleegd en omdat ook de strafrechtelijke aansprakelijkheid verjaard blijkt te zijn, op grond van de artikelen 47 en 50 van de Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het algemene rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gewettigd vertrouwen, het ne-bis-in-idembeginsel worden toegepast, met als gevolg dat de fiscale procedures ten aanzien van de belastingplichtige worden stopgezet, of mag – dan wel moet – de civiele rechter bij wie een verzoek is ingediend om de naheffingsaanslag ten aanzien van die belastingplichtige nietig te verklaren, gelet op het doel om fiscale fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken te bestrijden, zoals erkend in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, nagaan of is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden van richtlijn 2006/112/EG om het recht op aftrek uit te oefenen, onder meer door de bewijsstukken te onderzoeken die tijdens de strafprocedure zijn overgelegd?”*

I. Voorwerp van het geding. Relevante feiten

Verzoekster FASHION TV RO SRL is een voor btw-doeleinden geregistreerde privaatrechtelijke rechtspersoon met als voornaamste doel: *de productie van films, video's en televisieprogramma's*.

In de periode 2014-2015 werd bij de vennootschap een belastingcontrole uitgevoerd. Naar aanleiding daarvan zijn, door middel van een naheffingsaanslag, van de vennootschap achterstallige vennootschapsbelasting, belasting over de inkomsten uit aan natuurlijke personen uitgekeerde dividenden en aanvullende btw gevorderd voor een totaalbedrag van 584 666 Roemeense leu (RON), aangevuld met bijkomende lasten in de vorm van rente en toeslagen/dwangsommen.

Wat de btw betreft, ten bedrage van 416 360 RON, is in het proces-verbaal van de belastingcontrole waarop de naheffingsaanslag is gebaseerd, vermeld dat de vennootschap aankopen bij 122 leveranciers in de boekhouding heeft opgenomen en dat alle door FASHION TV RO SRL geregistreerde facturen zoals die door deze 122 leveranciers zijn opgesteld (hierna: „betrokken leveranciers”), de volgende gemeenschappelijke kenmerken vertonen:

- Bij de post „*Verzendgegevens*” ontbreken: het CNP (cod numeric personal, persoonlijk identificatienummer) van de gemachtigde, het serienummer en nummer van zijn identiteitsdocument, het inschrijvingsnummer van het vervoersmiddel, de datum en het tijdstip van verzending en de handtekening van de gemachtigde; bij „*vervoersmiddel*” is „*auto*” ingevuld.
- [De facturen] hebben allemaal een totale waarde van niet meer dan 5 000 RON.
- Zij zijn in contanten betaald.
- Bij deze aankopen was het niet mogelijk om de herkomst van de goederen vast te stellen.
- De leveranciers hebben de leveringen aan FASHION TV RO SRL niet aangegeven, hoewel deze aankopen door verzoekster zijn vermeld in de kennisgevingen betreffende leveringen/aankopen op het nationale grondgebied (D394), aangezien [die transacties] waren opgenomen in de btw-bewijsstukken en dus voor een verlaging van de verschuldigde btw hadden gezorgd.
- Uit de databank van het ANAF (AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ) (nationaal agentschap voor belastingadministratie), bij de vergelijkende controles en uit de van de vennootschap ontvangen antwoorden blijkt dat geen enkele leverancier handelsbetrekkingen met FASHION TV RO SRL onderhield of deze vennootschap zelfs maar kende.

De fiscale inspectiedienst is tot de bevinding gekomen dat niet is voldaan aan de wettelijke voorwaarden om het recht op aftrek uit te oefenen, omdat:

- de btw ten onrechte in mindering is gebracht op basis van facturen waarvan de leveranciers nooit voor btw-doeleinden zijn geregistreerd of die op de desbetreffende factuurdatum niet waren geregistreerd; in dat geval is niet voldaan aan de voorwaarden om het recht op aftrek uit te oefenen, als bedoeld in artikel 146, lid 1, onder a), van Legea nr. 571 [din 22 decembrie 2003 privind] – Codul fiscal (wet nr. 571 van 22 december 2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek”);
- de btw ten onrechte in aftrek is gebracht op basis van facturen van leveranciers met een unieke registratiecode, waaronder in de databank van het ANAF geen enkele of een andere onderneming is geregistreerd;

- de btw in aftrek is gebracht op basis van facturen van leveranciers die op de datum van de transacties inactief waren verklaard, omdat voor de btw niet was voldaan aan de voorwaarde om het recht op aftrek uit te oefenen in de zin van artikel 11, lid 1², van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek;
- de leveranciers de transacties met FASHION TV RO SRL niet hebben erkend.

Op 11 augustus 2015 heeft de fiscale inspectiedienst, na de vaststelling van de naheffingsaanslag, de onderzoeksinstanties gecontacteerd zodat kon worden nagegaan of de uiteengezette feiten strafbare feiten van economische en financiële aard vormden.

De vennootschap heeft bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag en de bevoegde belastingdienst heeft de behandeling van het bezwaar opgeschort op grond dat er een sterke onderlinge samenhang bestond tussen de vaststelling van de navordering en het onderzoek naar de onrechtmatige aard van de feiten, en dat die samenhang bepalend was voor de uitkomst van het administratieve geding. Er is dus geoordeeld dat zolang strafrechtelijk niet definitief is vastgesteld of de door FASHION TV RO SRL verrichte transacties reëel dan wel fictief zijn, de bezwaardienst niet kan worden verzocht zich over het geschil uit te spreken, en dat de behandeling van het bezwaar dus zal worden hervat op de datum waarop verzoekster of de belastingdienst de bevoegde bezwaardienst ervan in kennis stelt dat de reden voor de opschorting op grond van de wettelijke voorwaarden niet meer bestaat.

De vennootschap heeft bij de rechter beroep ingesteld tegen het besluit om de behandeling van het bezwaar op te schorten en bij onherroepelijk vonnis is dit besluit nietig verklaard en is de bevoegde bezwaardienst gelast zich over het bezwaar uit te spreken.

Bij Decizia nr. 497/2019 (besluit nr. 497/2019) heeft de bezwaardienst het bezwaar tegen de naheffingsaanslag ongegrond verklaard op grond dat de door FASHION TV RO SRL met 122 leveranciers verrichte transacties om dezelfde redenen als die welke in het proces-verbaal van de belastingcontrole zijn uiteengezet, fictief waren.

Bij beroep ingesteld bij de Tribunal Constanța – Secția de contencios administrativ și fiscal (rechter in eerste aanleg Constanța, Roemenië – afdeling voor administratieve en fiscale geschillen) [OMISSIS], is FASHION TV RO SRL opgekomen tegen het besluit tot afwijzing van het bezwaar, de naheffingsaanslag en het proces-verbaal van de belastingcontrole.

In de loop van de procedure heeft de vennootschap door middel van een accountantsverslag ook bewijsmateriaal verstrekt teneinde: *„de omvang aan te geven van de belastingen die door verzoekster verschuldigd zijn uit hoofde van vennootschapsbelasting en bijkomende lasten, btw en bijkomende lasten,*

inkomsten en bijkomende lasten voor natuurlijke personen en bijkomende lasten voor het door de belastingdienst gecontroleerde tijdvak [OMISSIS]”.

Volgens de conclusies van het accountantsverslag, dat was opgesteld op basis van de bewijsstukken waarop de registraties in de boekhouding van verzoekster zijn gebaseerd, had FASHION TV RO SRL recht op aftrek van de btw over de transacties met de 122 betrokken leveranciers, omdat de aankopen vanuit zowel formeel (factuur en betaling van de leverancier) als materieel (opneming van de producten in de bedrijfsactiva en verbruik ervan) oogpunt daadwerkelijk waren verricht, maar ook omdat deze uitgaven overeenkwamen met door de vennootschap gegenereerde inkomsten.

Bij civiel vonnis nr. 216/2022 heeft de Tribunal Constanța het door FASHION TV RO SRL ingestelde beroep ongegrond verklaard en vastgesteld dat de aanslag rechtmatig was.

Bij dit vonnis heeft de feitenrechter geoordeeld dat de belastingdienst zich bij zijn beoordeling had gebaseerd op objectieve gegevens betreffende de reële aard van de economische transacties die ten grondslag lagen aan de uitreiking van de facturen door de 122 betrokken vennootschappen en dat verzoekster met haar verklaringen en het overgelegde bewijsmateriaal niet het tegenbewijs had geleverd dat de aangevoerde transacties daadwerkelijk hadden plaatsgevonden. De belastingdienst heeft vastgesteld dat geen enkele van de 122 betrokken leveranciers die door verzoekster waren genoemd, handelstransacties met verzoekster had aangegeven, een element waarvoor verzoekster geen tegenbewijs heeft geleverd. Hoewel dit niet aan verzoekster kan worden toegerekend, vormt het een element in de globale analyse van de vraag of de aangevoerde handelstransacties daadwerkelijk door verzoekster zijn verricht. Overigens hebben sommige van de betrokken leveranciers uitdrukkelijk verklaard dat zij geen handelsbetrekkingen met verzoekster hadden onderhouden op grond waarvan verzoekster recht had op aftrek van de btw. Deze verklaringen zijn in tegenspraak met de conclusies van het in de onderhavige procedure opgestelde accountantsverslag en kunnen de bewijskracht van de in het technische verslag in aanmerking genomen elementen dus gedeeltelijk aantasten. Aan de hand van de facturen kan niet worden vastgesteld dat verzoekster de aangevoerde handelstransacties daadwerkelijk heeft verricht, aangezien de gegevens van de gemachtigde op sommige van deze facturen niet zijn vermeld, en wanneer er toch gegevens zijn vermeld, deze beperkt blijven tot een naam, die niet kan worden geïdentificeerd aan de hand van het CNP (persoonlijke identificatienummer), en waarbij niet is aangetoond dat [de gemachtigde] binnen de vennootschap van verzoekster enige rol vervult. Bovendien is het gebruikte vervoermiddel niet op de facturen vermeld. Hoewel verzoekster in casu heeft verklaard dat alle goederen zijn aangekocht in het Complexul commercial Europa (winkelcentrum Europa) in Boekarest, is niet rechtens genoegzaam aangetoond dat het personeel [van verzoekster], op basis van orders/vervoer, in bepaalde perioden bijna dagelijks naar het vermelde [winkelcentrum] is gegaan om er aankopen te doen. In dit verband moet ook rekening worden gehouden met het feit dat de dagelijkse,

opeenvolgende verplaatsingen betrekking hadden op aankopen bij dezelfde leverancier en dat elke aankoop niet meer bedroeg dan 5 000 RON, het maximumbedrag waarvoor contante betalingen mochten worden verricht, maar dat de vermeende leverancier geen enkele betaling heeft erkend. De rechter heeft geoordeeld dat deze elementen niet van dien aard zijn dat daarmee kan worden aangetoond dat de handelstransacties die verzoekster beweert te hebben verricht, daadwerkelijk hebben plaatsgevonden. Hoewel verzoekster beweert dat alle goederen zijn aangekocht in het Complexul commercial Europa in Boekarest, blijkt uit de analyse van de door verzoekster gemaakte brandstofkosten dat deze kosten het verbruik niet bevestigen dat nodig is voor de verplaatsingen tussen Constanța en Boekarest, op de dagen van de aankopen waarvan verzoekster beweert dat zij zijn verricht. Ook dit element is volgens de rechter niet van dien aard dat daarmee kan worden aangetoond dat de handelstransacties die verzoekster beweert te hebben verricht, daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

Daarnaast heeft verzoekster niet bewezen dat de aangevoerde aankopen met een economisch doel waren verricht, in die zin dat zij waren bedoeld om inkomsten te genereren, terwijl in casu niet is aangetoond dat de aangekochte en nauwkeurig geïdentificeerde goederen aan personen zijn geleverd (en vervolgens door hen aan verzoekster zijn teruggegeven) om deel te nemen aan artistieke evenementen, zoals beweerd. Wat betreft het daadwerkelijke gebruik van de volgens verzoekster aangekochte goederen – kledingstukken, schoenen, digitale cassettes – kunnen geen personen (werknemers van verzoekster of externe medewerkers) worden geïdentificeerd die, op basis van een arbeidsovereenkomst of samenwerkingsovereenkomst, verklaren dat zij de goederen die verzoekster beweert te hebben aangekocht ter verwezenlijking van het maatschappelijke doel, hebben gebruikt en vervolgens hebben teruggegeven. Bij gebreke van dergelijke gegevens waaruit het gebruik kan blijken van de goederen die verzoekster beweert te hebben aangekocht ter verwezenlijking van het maatschappelijke doel, kan niet worden aanvaard dat de handelstransacties waarop verzoekster zich beroept, daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

De facturen bevatten een onvolledige beschrijving van de aangekochte goederen – bijvoorbeeld sandalen, schoenen, broeken, jurken, hoeden, stickers – en geen elementen die een nauwkeurigere identificatie ervan toelaten, op basis waarvan zowel de aankoop als het gebruik ervan kan worden vastgesteld, dat wil zeggen op basis waarvan kan worden aangetoond dat de handelstransacties die verzoekster beweert te hebben verricht, daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

Verzoekster heeft niet bewezen dat de goederen die zij bij de 122 betrokken leveranciers beweert te hebben aangekocht, nog deel uitmaken van haar vermogen/activa, [wat] een bevestiging [zou] kunnen [vormen] dat de handelstransacties die zij beweert te hebben verricht, daadwerkelijk hebben plaatsgevonden. [Dit gebrek aan bewijsmateriaal is een] omstandigheid die het fictieve karakter van die transacties kan impliceren.

De feitenrechter heeft te kennen gegeven dat hij de conclusies van het accountantsverslag, vergeleken met de eerder onderzochte conclusies, niet kon aanvaarden. Hoewel is aanvaard dat verzoekster bewijsstukken met betrekking tot het verbruik heeft overgelegd, is geen enkel element gevonden dat de overdracht van deze goederen aan een begunstigde/gebruiker – hetzij een werknemer hetzij een externe medewerker – bewijst, aangezien na de [door verzoekster] gestelde onttrekking van deze goederen aan de bedrijfsactiva geen bewijs van verbruik is gevolgd. Deze boekhouddocumenten van verzoekster bevestigen het verbruik namelijk niet, aangezien geen enkele persoon kan worden aangeduid als degene aan wie deze goederen ten goede zijn gekomen of die ze heeft gebruikt en daarna teruggegeven. Deze feitelijke situatie heeft niet tot gevolg dat de btw over deze aankopen volledig aftrekbaar wordt, gelet op artikel 145, lid 2, onder a), van het belastingwetboek, en evenmin dat deze aankopen met het oog op de vennootschapsbelasting aftrekbare kosten zijn in de zin van artikel 21, lid 1, onder a), van datzelfde wetboek, zoals in het accountantsverslag wordt geconcludeerd.

In casu blijkt dus, gelet op de antimisbruikregels van artikel 11 van het belastingwetboek en in het licht van de onderzochte regels, dat er geen elementen kunnen worden vastgesteld die de betwiste opgelegde administratieve belastingmaatregel onrechtmatig maken. Ook al voldoen de transacties die verzoekster beweert met de 122 betrokken leveranciers te hebben verricht en de aangevoerde facturen aan de wettelijke vormvereisten, toch is niet aangetoond dat de door haar aangevoerde economische transacties daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en dat de btw over die facturen aftrekbaar is.

Tegen civiel vonnis nr. 216/2022 van de Tribunal Constanța heeft verzoekster FASHION TV RO SRL hoger beroep ingesteld, dat het voorwerp uitmaakt van dossier nr. 7857/118/2019 van de Curte de Apel Constanța.

FASHION TV RO SRL is opgekomen tegen civiel vonnis nr. 216/2022 en betoogt dat zij in de periode van januari 2009 tot en met 2012 te goeder trouw bij 122 leveranciers goederen heeft aangekocht met de bedoeling om belastbare inkomsten te genereren, hetgeen kan worden vastgesteld aan de hand van de omzet in de jaren 2009 tot en met 2013. Een deel van de transacties vond plaats in 2009, maar de door de belastinginspecteurs gebruikte informatie heeft betrekking op situaties die dateren van na de transacties, [situaties] die zich veel later hebben voorgedaan en dus in feite te laat zijn ontdekt, zodat de leveranciers praktisch onvindbaar zijn. De door de inspectiedienst vastgestelde onregelmatigheden zijn de gegevens en situaties die zich vijf jaar na de datum van de transacties hebben voorgedaan en hebben betrekking op het feit dat de vennootschappen verdwenen zijn, op de vaststelling dat zij later inactief zijn geworden, op het feit dat zij niet btw-plichtig waren, of op de vaststelling dat deze vennootschappen hun budgettaire verplichtingen niet zijn nagekomen. De leveranciers bestonden op het moment dat de goederen zijn aangekocht en [verzoekster] beschikte niet over de middelen of mogelijkheid om van de fraude op de hoogte te zijn.

Verzoekster beroept zich onder meer op de beginselen van voorrang van het Unierecht en van neutraliteit van btw en op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie op het gebied van de btw (arresten C-80/11, C-142/11, C-277/14, C-354/03, C-355/03 en C-484/03) en betoogt dat haar het recht op btw-aftrek moet worden toegekend omdat aan de hand van de facturen kan worden vastgesteld welke rechtspersonen de facturen hebben uitgereikt en welke goederen zijn geleverd.

In de loop van de beroepsprocedure heeft verzoekster bij het dossier een uittreksel gevoegd (uitsluitend met betrekking tot het hoofdstuk *Conclusies*) van het *Raportul de expertiza contabilă judiciară* (accountantsverslag) dat is opgesteld ten behoeve van de samenstelling van het strafdossier nr. 13/P/2021 van het Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Constanța (openbaar ministerie bij de rechter in tweede aanleg Constanța, Roemenië) betreffende de verdachten DX (manager van FASHION TV RO SRL) en JC (boekhouder van FASHION TV RO SRL).

Het accountantsverslag werd opgesteld door de door de onderzoeksinstantie aangewezen deskundige en twee andere, op verzoek van de verdachten aangestelde deskundigen.

De volgende doelstellingen van het accountantsverslag waren relevant voor de procedure:

- *vaststellen of de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde aankopen van FASHION TV RO SRL bij de 121 betrokken leveranciers in de periode 2009-2013 zijn verricht om belastbare inkomsten te genereren [voor de bedrijfsvoering] van de manager van FASHION TV RO SRL en of deze aankopen betrekking hadden op aan btw onderworpen transacties van FASHION TV RO SRL;*
- *vaststellen of FASHION TV RO SRL haar aankopen bij de 121 betrokken leveranciers aan hen heeft betaald en of de btw over deze transacties is betaald;*
- *vaststellen of in de situatie waarin de 121 betrokken leveranciers van FASHION TV RO SRL facturen met btw hebben uitgereikt, hoewel sommige van hen niet voor btw-doeleinden waren geregistreerd, FASHION TV RO SRL het recht had de btw af te trekken, mede gelet op de relevante rechtspraak van het Hof [arrest van 21 juni 2012, ██████████ ██████████ ██████████ C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373];*
- *vaststellen of FASHION TV RO SRL met betrekking tot de aankopen die FASHION TV RO SRL heeft verricht bij de 122 betrokken leveranciers, het recht had de btw af te trekken in de gevallen waarin deze leveranciers fiscaal inactief waren, mede gelet op de relevante rechtspraak van het Hof [arrest van 22 oktober 2015, PPUH ██████████ C-277/14, EU:C:2015:719];*
- *vaststellen of de aankoop van kleding, hulpmateriaal en andere uitgaven bij de 121 betrokken leveranciers noodzakelijk was om de doelstellingen van de met verschillende klanten gesloten dienstverleningsovereenkomsten te bereiken,*

rekening houdend met het specifieke karakter van de activiteiten van FASHION TV RO SRL;

- *gelet op de antwoorden op de doelstellingen 1-5, vaststellen of de uitgaven en de btw met betrekking tot de aankopen bij de 121 betrokken leveranciers van FASHION TV RO SRL volledig aftrekbaar zijn;*
- *indien in deze procedure blijkt dat er schade is berokkend aan de geconsolideerde staatsbegroting, vaststellen hoe die schade is ontstaan, hoe groot zij is en, in voorkomend geval, wie ervoor aansprakelijk is.*

De door de onderzoeksinstantie en de verdachten aangestelde deskundigen hebben de volgende conclusies gepresenteerd:

- De aankopen bij de 121 betrokken leveranciers zijn geregistreerd in de activa van de vennootschap, zijn verbruikt en betaald, zijn opgenomen in inkomsten genererende projecten van FASHION TV RO SRL, zijn verricht met het oog op het genereren van belastbare inkomsten en betroffen aan btw onderworpen transacties.
- Vanuit materieel oogpunt voldoen de aankopen van FASHION TV RO SRL aan de voorwaarden; uit de traceerbaarheidsanalyse (inkomende/uitgaande goederen) blijkt namelijk dat alle aankopen zijn opgenomen in overeenkomsten met begunstigden, zodat aan de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek is voldaan.
- De aankopen zijn door FASHION TV RO SRL volledig in contanten betaald aan de 122 betrokken leveranciers, zoals blijkt uit de betalingsbewijzen, inclusief btw op de aankopen, zodat FASHION TV RO SRL niet individueel of hoofdelijk met haar leveranciers aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de btw overeenkomstig artikel 1512 van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek.
- Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof [arresten van 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373; 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775; en 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465], had FASHION TV RO SRL recht op aftrek van de btw over de aankopen bij leveranciers die niet voor btw-doeleinden waren geregistreerd, maar wel btw in rekening hebben gebracht, aangezien FASHION TV RO SRL in het bezit is van facturen met alle identificatiegegevens van de opstellers van de facturen, de aangekochte goederen zijn vermeld en de facturen zijn betaald.
- Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof [arrest van 22 oktober 2015, PPUH C-277/14, EU:C:2015:719], had FASHION TV RO SRL recht op aftrek van de btw over de aankopen bij inactieve leveranciers die btw in rekening hebben gebracht.

- De aankopen waren noodzakelijk en werden gebruikt (verbruikt met berichten van binnenkomst en ontvangst) voor de uitvoering van de met verschillende klanten gesloten dienstverleningsovereenkomsten die aansloten bij het specifieke karakter van de activiteiten van FASHION TV RO SRL – het organiseren van culturele en artistieke evenementen.
- De btw over de aankopen bij de [121] betrokken leveranciers is volledig aftrekbaar, aangezien FASHION TV RO SRL in het bezit is van de facturen die recht geven op aftrek, en uit de analyse van de traceerbaarheid (inkomende/uitgaande goederen) blijkt dat alle aankopen zijn opgenomen in overeenkomsten met begunstigden, zodat is voldaan aan de voorwaarden in het belastingwetboek voor de uitoefening van het recht op aftrek.
- Alle met de betrokken leveranciers verrichte transacties hebben plaatsgevonden met inachtneming van het economische criterium en met het oog op belastbare transacties, en FASHION TV RO SRL heeft aan alle op haar rustende fiscale verplichtingen voldaan.

In de loop van de beroepsprocedure heeft FASHION TV RO SRL het **Ordonanța de clasare din 31.1.2023** (sepotbesluit van 31 januari 2023; hierna: „sepotbesluit”) aan het dossier toegevoegd dat het openbaar ministerie bij de Curte de Apel Constanța in procedure nr. 13/P/2021 heeft genomen en heeft zij aangevoerd dat dit besluit gezag of kracht van gewijsde had met betrekking tot het daadwerkelijke bestaan van de transacties en het feit dat geen schade is berokkend aan de staatsbegroting.

Bij het sepotbesluit is de procedure tegen verdachte DX, manager van verzoekster FASHION TV RO SRL (in het besluit aangeduid als FASHION TV SRL), en tegen JC, boekhouder van FASHION TV RO SRL, betreffende het in artikel 9, lid 1, onder c), van Legea nr. 241 [din 15 iulie] 2005 [pentru prevenirea i combaterea evaziunii fiscal] (wet nr. 241 van 15 juli 2005 tot voorkoming en bestrijding van belastingontwijking) bedoelde misdrijf van voortdurende belastingontwijking stopgezet op basis van de volgende elementen:

- artikel 16, lid 1, onder a), van de Codul procedură penală (Legea nr. 135 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură penală, wet nr. 135 van 1 juli 2010 houdende het wetboek van strafvordering; hierna: „wetboek van strafvordering”) – het ten laste gelegde feit is niet bewezen;
- artikel 16, lid 1, onder c), van het wetboek van strafvordering – er is geen bewijs dat een persoon het strafbare feit heeft gepleegd;
- artikel 16, lid 1, onder f), van het wetboek van strafvordering – er is amnestie verleend, de feiten zijn verjaard, de verdachte of beklaagde is overleden, in geval van een natuurlijke persoon, of is [uit het handelsregister] geschrapt, in geval van een rechtspersoon.

Uit het sepotbesluit blijkt dat tijdens het strafrechtelijk onderzoek het volgende is verricht en vastgesteld:

- Bij de manager van FASHION TV RO SRL zijn facturen en ontvangstbewijzen van leveranciers die voor 2009-2013 in de boekhouding waren opgenomen, inventarislijsten, kasregisters voor 2009-2013, boekhoudbonnen, aankoop- en verkoopdagboeken, vervoersdocumenten, berichten van binnenkomst en ontvangst, een lijst van leveranciers van FASHION TV RO SRL, alsmede andere bewijsstukken in beslag genomen.
- Ter verkrijging van bewijsmateriaal zijn de vertegenwoordigers geïdentificeerd van de handelsvennootschappen waarvan FASHION TV RO SRL in de periode 2009-2013 aankopen van goederen heeft aangegeven, en zijn deze vertegenwoordigers als getuigen gehoord en zijn processen-verbaal opgesteld betreffende de handelsbetrekkingen tussen de 122 betrokken vennootschappen en FASHION TV RO SRL.
- Van de 122 handelsvennootschappen die door FASHION TV SRL als leveranciers waren opgegeven en waarvan de managers of hun vertegenwoordigers konden worden geïdentificeerd en gecontacteerd, heeft slechts één vennootschap de transacties met FASHION TV SRL erkend.
- Een inspectorul antifraudă (inspecteur belast met fraudebestrijding; hierna: „fraude-inspecteur”) van het Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția de Combatere a Fraudelor Constanța (nationaal agentschap van de belastingadministratie – afdeling fraudebestrijding Constanța, Roemenië), die als fraudebestrijdingsdeskundige is gedetacheerd bij het Parchetul de pe lângă Tribunalul Constanța, heeft een verslag opgesteld van een technisch-wetenschappelijke fiscale controle om de omvang vast te stellen van de schade die de vertegenwoordigers van FASHION TV SRL in de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2013 aan de geconsolideerde algemene begroting van de Staat hebben berokkend als gevolg van de handelsbetrekkingen met de 121 bij deze procedure betrokken handelsvennootschappen, en om de wijze vast te stellen waarop deze schade is ontstaan[;] in dit verslag wordt onder meer vermeld dat uit de analyse van de verklaringen van de personen die de rol van directeur/vennoot in de partnervenootschappen vervulden, blijkt dat zij het slachtoffer waren van identiteitsdiefstal, aangezien de gegevens van de vennootschappen werden gebruikt om fictieve documenten op te stellen. In dit verband heeft de fraude-inspecteur gewezen op tal van zaken waarin rechters uitspraak hebben gedaan over handelstransacties die diverse vennootschappen op het Roemeense grondgebied hebben verricht met de meeste vennootschappen die hier ook als leveranciers van FASHION TV RO SRL voorkomen. [Daarin] werd vastgesteld dat aan deze transacties geen werkelijke verrichtingen ten grondslag lagen en dat in sommige gevallen uit de verrichte deskundigenonderzoeken is gebleken dat de facturen met behulp van computers waren aangemaakt. In dit verband worden vijftig rechterlijke beslissingen genoemd.

De fraude-inspecteur is tot de slotsom gekomen dat FASHION TV RO SRL tijdens de onderzochte periode in de boekhouding aankopen van goederen en diensten heeft opgenomen die niet zijn gebaseerd op daadwerkelijke transacties, bij 100 leveranciers, teneinde de grondslag voor de vennootschapsbelasting en de [btw] te verminderen, en dat de schade die de staatsbegroting heeft geleden 535 782 RON bedraagt, waarvan 360 717 RON aan btw.

– Er werd een forensisch schriftonderzoek uitgevoerd door specialisten van de Inspectoratul Județean de Poliție Constanța – Serviciul Criminalistic (regionale politie-inspectie van Constanța, Roemenië – wetenschappelijke afdeling), met als doel te verduidelijken:

– *of de handtekening en de handgeschreven vermeldingen op de facturen en de ontvangstbewijzen die in de financiële en boekhoudkundige documenten van FASHION TV SRL voor de periode 2009-2013 zijn opgenomen (documenten in bijlage), zijn aangebracht door DX, manager van FASHION TV SRL, of door JC, boekhouder van FASHION TV SRL in de periode 2009-2013;*

– *of de handtekening en de handgeschreven vermeldingen op de facturen en ontvangstbewijzen die in de financiële en boekhoudkundige documenten van FASHION TV SRL voor de periode 2009-2013 zijn opgenomen (documenten in bijlage), door één of meer personen zijn aangebracht.*

Uit de conclusies van het verslag inzake het forensisch schriftonderzoek nr. 17578 van 25 maart 2022 van de wetenschappelijke afdeling van de regionale politie-inspectie van Constanța blijkt dat:

– de handgeschreven vermeldingen ter aanvulling van de posten van 94 facturen en 94 ontvangstbewijzen van 89 leveranciers (die in het besluit zijn opgesomd) werden aangebracht door dezelfde persoon, namelijk de verdachte JC;

– de handgeschreven vermeldingen ter aanvulling van de posten van de facturen en de ontvangstbewijzen van zes door zes leveranciers uitgereikte facturen (die in het besluit zijn opgesomd) werden aangebracht door dezelfde persoon, maar niet door JC of DX;

– voor vier facturen niet kon worden vastgesteld of de handgeschreven vermeldingen door JC of DX werden aangebracht;

– de handtekeningen op één factuur en één ontvangstbewijs van dezelfde leverancier waarschijnlijk door JC werden aangebracht.

Bijgevolg wordt vastgesteld dat 94 facturen en 94 ontvangstbewijzen van 89 van de 100 bij de onderhavige procedure betrokken handelsvennootschappen in de periode 2009-2013, die in de boekhouding van FASHION TV SRL zijn opgenomen, zijn opgesteld door verdachte JC, de persoon die de functie van boekhouder van de vennootschap vervulde. In dit verband is ook opgemerkt dat

JC in het aan de politiedienst verstrekte vergelijkend materiaal had geprobeerd zijn handschrift te verhullen.

– Het accountantsverslag is opgesteld door drie accountants, van wie één was aangewezen door de onderzoeksinstantie en twee door de verdachten. De doelstellingen en conclusies ervan zijn hierboven uiteengezet.

– Het verzoek van de lokale belastingdienst om het accountantsverslag opnieuw op te stellen en daarbij rekening te houden met de aspecten die naar voren zijn gekomen in het door de fraude-inspecteur opgestelde inspectieverslag en in het forensisch schriftonderzoek, is door het openbaar ministerie bij besluit van 9 januari 2023 afgewezen.

– Verdachte DX heeft in wezen verklaard dat hij de hem ten laste gelegde feiten niet aanvaardt, dat FASHION TV SRL tijdens de referentieperiode geen fictieve handelstransacties heeft geregistreerd, dat de aankopen van goederen op de door de 121 betrokken leveranciers uitgereikte facturen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, dat alle in die facturen vermelde producten zijn aangekocht en gebruikt in het kader van de evenementen die de vennootschap in de periode 2009-2013 in verschillende steden in Roemenië heeft georganiseerd, dat alle aankopen noodzakelijk waren voor de uitvoering van de evenementen en dat de vennootschap verplicht was deze uit te voeren op basis van overeenkomsten die daartoe waren gesloten met verschillende personen, gemeenten of handelsvennootschappen. De goederen die zijn vermeld in de in de onderhavige procedure aan de orde zijnde facturen, die door de 121 betrokken leveranciers zijn uitgereikt, zijn in het voormalige winkelcentrum Europa van de gemeente Boekarest aangekocht door werknemers van FASHION TV SRL en door externe medewerkers, met name modellen, die beter wisten welke kledingstukken bij de evenementen moesten worden gedragen. DX is nooit persoonlijk naar het winkelcentrum Europa gegaan om goederen aan te kopen en heeft nooit enige vertegenwoordiger van de vennootschappen die goederen aan FASHION TV SRL hebben geleverd, persoonlijk ontmoet of er contact mee gehad. De belangrijkste redenen waarom de aankopen in het winkelcentrum Europa zijn verricht, waren de zeer lage prijzen, de verscheidenheid aan te koop aangeboden goederen en het feit dat zij in grote hoeveelheden in dit winkelcentrum [konden] worden aangekocht. De betrokken aankopen werden uitsluitend in contanten betaald, op basis van facturen en ontvangstbewijzen. Na de aankopen hebben deze werknemers de goederen, samen met de facturen en ontvangstbewijzen, afgeleverd op de bedrijfszetel van FASHION TV SRL. De facturen en ontvangstbewijzen werden afgegeven aan de boekhoudafdeling, waar zij in de boekhouding zijn opgenomen. DX heeft de leveranciers van de handelsondernemingen op de facturen niet gecontroleerd, omdat hij dit niet nodig achtte aangezien hij de producten daadwerkelijk had ontvangen en zichzelf als een koper te goeder trouw beschouwde.

In zijn sepotbesluit heeft het openbaar ministerie dat de strafvervolgning had ingesteld, het volgende verklaard:

„Gelet op het voorgaande zijn wij van mening dat de in de onderhavige procedure overgelegde bewijzen, bestaande uit respectievelijk het verslag van het technisch-wetenschappelijk schriftonderzoek en het verslag van de technisch-wetenschappelijk fiscale controle, dat is opgesteld door de deskundige [OMISSIS] van het openbaar ministerie bij de Tribunal Constanța, [in wezen] in tegenspraak [zijn] met het accountantsverslag dat is opgesteld door de door de [onderzoeksinstantie] aangewezen deskundige [OMISSIS] en de door de partijen aangestelde deskundigen [OMISSIS].

De conclusies in het door de deskundige [OMISSIS] opgestelde verslag van fiscale controle van 20 augustus 2019, waarin schade ten bedrage van 535 782 RON is vastgesteld als gevolg van de ontwijking van vennootschapsbelasting en btw door de vertegenwoordiger van FASHION TV SRL, door in de boekhouding fictieve facturen op te nemen die grotendeels door de boekhouder van de vennootschap zijn opgesteld, zoals blijkt uit het in deze procedure uitgevoerde schriftonderzoek, worden dus betwist door de aangewezen deskundige en de door de partijen aangestelde deskundigen, die concluderen dat de goederen die FASHION TV SRL heeft aangekocht bij de 121 betrokken leveranciers, daadwerkelijk hebben bestaan, dat de desbetreffende facturen een economische waarde hebben, namelijk het genereren van belastbare inkomsten, en volledig aftrekbaar zijn, aangezien zij zijn opgenomen in de overeenkomsten van FASHION TV SRL met haar eindbegunstigden, en [...] zij dus inkomsten hebben gegenereerd uit de door deze vennootschap voor verschillende klanten uitgevoerde projecten.”

De deskundigen concluderen dus dat er voor de aankopen die FASHION TV SRL bij de 121 betrokken leveranciers heeft gedaan, geen extra belasting aan de staatsbegroting is verschuldigd en dat de staatsbegroting derhalve geen schade [is] berokkend.

“Het accountantsverslag is ter kennis gebracht van de betrokken partijen en de betrokkenen in de procedure hebben geen bezwaren geformuleerd.

Bij officieel schrijven 41623/28.11.2022 heeft de AJFP Galați [Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați, departementsbestuur voor openbare financiën Galați, Roemenië] (lokale belastingdienst – noot van de auteur) echter diverse bezwaren geformuleerd tegen het accountantsverslag, die bij besluit van 9 januari 2023 zijn afgewezen.

Zoals eerder vermeld, zijn er geen andere verzoeken ingediend of bewijzen overgelegd, zodat alle verzoeken van de verdediging en het openbaar ministerie in dit stadium zijn behandeld, zodat het onderzoek ten gronde moet worden afgerond.

In het licht van deze elementen, waarbij de bewijzen met elkaar in verband zijn gebracht [en] met de argumenten die in de twee situaties naar voren zijn gebracht, ter ondersteuning van de wetenschappelijke conclusies, blijkt er in de

onderhavige procedure duidelijk op zijn minst twijfel te bestaan over het strafbare feit dat aan DX ten laste wordt gelegd, wat betreft de vraag of er daadwerkelijk fictieve kosten in de boekhouding van FASHION TV SRL zijn ingeschreven – als gevolg van de handelsbetrekkingen van de vennootschap in de periode 2009-2013 – waarbij niet is bewezen dat daardoor schade is berokkend aan de staatsbegroting en die schade niet op overtuigende wijze met bewijzen kan worden gestaafd.

Overeenkomstig artikel 4, lid 2, van het wetboek van strafvordering, namelijk het beginsel in dubio pro reo, moet elke twijfel bij de totstandkoming van het oordeel van de gerechtelijke autoriteiten in het voordeel van de verdachte of beklaagde worden uitgelegd.

Uit het geheel van de in de onderhavige procedure overgelegde bewijzen, wanneer wordt gekeken of zij een rechterlijke toetsing kunnen doorstaan, blijkt dus niet dat zonder enige twijfel vaststaat dat beklaagde DX daadwerkelijk betrokken was bij de onrechtmatige aftrek van btw en vennootschapsbelasting, door in de boekhouding van FASHION TV SRL te wijzen op aankopen zonder werkelijke inhoud die tot gevolg zouden hebben gehad dat schade werd berokkend aan de staatsbegroting, omdat onzekerheid [bestaat] in verband met de overgelegde bewijzen.

Volgens dit besluit moet de situatie die het gevolg is van twee procedurele kwesties ook worden uiteengezet en verduidelijkt:

a) *Een gerechtelijk deskundigenonderzoek voldoet veel vollediger aan de vereisten van artikel 6 EVRM met betrekking tot het waarborgen van toegang tot een eerlijk proces. Concreet hebben de partijen bij het deskundigenonderzoek in de onderhavige procedure doelstellingen kunnen formuleren en kunnen verzoeken om een deskundige bij de procedure te betrekken, elementen van de uitoefening van hun rechten van verdediging waarover zij niet beschikten bij het wetenschappelijk-technisch onderzoek. Zonder een hiërarchie van bewijs te willen vaststellen, is het openbaar ministerie geneigd om, gezien de tegenspraak tussen de twee onderzoeken, de conclusie van de deskundige in aanmerking te nemen.*

b) *De juridische kwalificatie van de beschreven ontwijking, op basis van artikel 9, lid 2, van wet nr. 241/2005, heeft geen grondslag in de gerechtelijke realiteit. Bijgevolg is de juridische kwalificatie bij het besluit van 9 januari 2023 gewijzigd, in die zin dat kwalificatie op basis van lid 2 wordt uitgesloten. Het gevolg van dit besluit is ook dat de verjaring van de strafrechtelijke aansprakelijkheid is ingetreden, een aspect dat ook wordt opgevat en uitgelegd vanuit het oogpunt van het beginsel in dubio pro reo. De verjaring wordt in deze context geacht te zijn ingetreden in december 2021.*

Tegelijkertijd wordt het niet opportuun en mogelijk geacht om als zodanig ander bewijs te verkrijgen, zodat op grond van artikel 16, lid 1, onder c), van het wetboek van strafvordering de procedure met betrekking tot het plegen van het

strafbare feit van voortdurende belastingontwijking als bedoeld in artikel 9, lid 1, onder c), van wet nr. 241/2005, gelezen in samenhang met artikel 35, lid 1, van het wetboek van strafrecht, wordt stopgezet.

Aangezien er in de onderhavige procedure geen gegevens zijn die het aanvankelijke vermoeden bevestigen dat het strafbare feit van belastingontwijking is gepleegd, als bedoeld in artikel 9, lid 1, onder c), [gelezen in samenhang met artikel 9,] lid 2, van wet nr. 241/2005, gelezen in samenhang met artikel 35, lid 1, van het strafwetboek (juridische kwalificatie gewijzigd bij het besluit van 9 januari 2023, in die zin dat wordt uitgesloten dat [ontwijking wordt gekwalificeerd] op basis van artikel 9, lid 2, van wet nr. 241/2005) en op grond van artikel 16, lid 1, onder c), van het wetboek van strafvordering wordt besloten tot sepot, ook ten aanzien van verdachte JC, in zijn hoedanigheid van boekhouder van FASHION TV SRL, wat betreft zijn medeplichtigheid aan voortdurende belastingontwijking, een feit dat strafbaar is op grond van artikel 48, lid 1, van het strafwetboek, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 1, onder c), van wet nr. 241/2005, gelezen in samenhang met artikel 35, lid 1, van het strafwetboek.”

Het sepotbesluit is definitief omdat geen gebruik is gemaakt van het rechtsmiddel waarin de nationale wet houdende het wetboek van strafvordering voorziet.

Nadat de Curte de Apel Constanța eerst had geoordeeld dat zij over het beroep kon beslissen, heeft zij de procedure hervat om het bewijs in het civiele dossier aan te vullen met het bewijsmateriaal uit het strafdossier en heeft zij hiertoe het dossier van het strafrechtelijk onderzoek bijgevoegd waarin op 31 januari 2023 een sepotbesluit is genomen.

[Verzoekster] heeft, via een aangewezen vertegenwoordiger, eerst ingestemd met de verkrijging van bewijs uit het dossier van het strafrechtelijk onderzoek, maar heeft zich, nadat dit dossier was bijgevoegd, hevig tegen die bewijsverkrijging verzet.

Verzoekster heeft daarbij aangevoerd dat het ontoelaatbaar was om de bewijzen in het strafrechtelijk dossier opnieuw te onderzoeken omdat het sepotbesluit gezag/kracht van gewijsde heeft en duidelijk heeft aangetoond dat de verrichte transacties bestaan, reëel zijn en zijn verricht ten behoeve van het maatschappelijke doel van de vennootschap. Bewijzen kunnen niet opnieuw worden onderzocht omdat dit in strijd is met het gezag/de kracht van gewijsde van de sepotbesluit, het ne-bis-in-idembeginsel, het recht op een eerlijk proces, de beginselen van zekerheid van het civiel procesrecht en bescherming van het gewettigd vertrouwen.

Verzoekster FASHION TV RO SRL heeft in het dossier een verzoek neergelegd om het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag te verzoeken:

Verzetten de artikelen 47 en 50 van de Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), het algemene rechtszekerheidsbeginsel en

het beginsel van gewettigd vertrouwen zich tegen een nationale wettelijke regeling en praktijk op grond waarvan de rechter in belastingzaken de bewijzen die de vertegenwoordiger van het openbaar ministerie in aanmerking heeft genomen, opnieuw kan onderzoeken wanneer deze laatste de stopzetting van een eerdere strafprocedure heeft gelast wegens gebrek aan ten laste te leggen feiten en bewijzen, met betrekking tot dezelfde vermeende feiten van niet-nakoming van fiscale verplichtingen die door de belastingrechter worden onderzocht, waaronder de belasting over de toegevoegde waarde?

Verzoekster motiveert haar verzoek door aan te geven dat deze vraag strekt tot verduidelijking van de reikwijdte van de rechtstreekse werking van artikel 50 van het Handvest in de onderhavige procedure, zoals door het Hof erkend in [zijn arrest van 20 maart 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16, EU:C:2018:193] („betreffende het ne-bis-in-idembeginsel”), alsook tot verduidelijking van de toepassing van artikel 47 van het Handvest (recht op een eerlijk proces en op toegang tot een rechter) met betrekking tot de mogelijkheid voor de nationale civiele rechter om in een latere civiele procedure opnieuw de bewijzen te beoordelen die in aanmerking zijn genomen toen het openbaar ministerie een sepotbesluit heeft genomen in een eerdere strafrechtelijke procedure.

Noch in de rechtspraak van het Hof noch in het Unierecht is bepaald of en in welke mate de civiele rechter het gezag van gewijsde kan beïnvloeden van een sepotbesluit van de openbaar aanklager, indien bij dat besluit wordt geoordeeld over het bestaan van het ten laste gelegde feit en het bewijs, wanneer hetzelfde feit voorwerp is van een fiscale procedure.

Meer in het bijzonder moet worden bepaald of de nationale rechter in het licht van het Unierecht, en in het bijzonder de artikelen 47 en 50 van het Handvest, de bewijzen die zijn vervat in het sepotbesluit die het openbaar ministerie in het kader van de eerdere strafprocedure heeft genomen, opnieuw mag onderzoeken en beoordelen.

Dit geldt temeer daar het Unierecht in overeenstemming moet zijn met het EVRM, zoals blijkt uit artikel 6 VEU en artikel 52 van het Handvest.

Verzoekster merkt bijvoorbeeld op dat in het arrest EHRM, *SC Masinexportimport Industrial Group SA tegen Roemenië*, punt 32, is gesteld dat geen enkele partij in de procedure kan verzoeken dat een definitief geworden beslissing in het geding kan worden gebracht, met als enig doel een nieuw onderzoek van de zaak en een nieuwe beslissing in de zaak te verkrijgen.

Bij het besluit van 11 september 2023 heeft de rechter echter gelast om alle bewijzen uit het strafdossier onder de loep te nemen en te bekijken in hoeverre deze kunnen worden gebruikt in de civiele procedure en in hoeverre deze bewijzen worden bevestigd door het bewijsmateriaal dat verzoekster in de vorm van schriftelijke stukken heeft overgelegd, dat wil zeggen het deskundigenonderzoek van het strafdossier.

Bijgevolg is een prejudiciële verwijzing in de onderhavige procedure van wezenlijk belang, niet alleen om de uniforme uitlegging en toepassing van het Unierecht te waarborgen, maar ook om het hoge niveau van bescherming van de grondrechten te garanderen waarnaar een op de rechtsstaat gebaseerde samenleving moet streven.

De reden daarvoor is in beginsel dat wanneer het mogelijk is om in een latere procedure het bewijsmateriaal opnieuw te beoordelen dat in aanmerking is genomen bij de vaststelling van een sepotbesluit in het kader van een eerdere procedure, het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces wordt geschonden van de persoon die bij het eerdere sepotbesluit onschuldig is verklaard, alsook het in artikel 50 van het Handvest neergelegde ne-bis-in-idembeginsel en de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen.

De Curte de Apel Constanța heeft voorgesteld en gelast de volgende vraag voor te leggen, waarvan is geoordeeld dat zij ook de door verzoekster aangestipte aspecten omvat:

[OMISSIS]

[herhaling van de prejudiciële vraag]

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

Handvest van de grondrechten

Artikel 50, met als opschrift „Recht om niet tweemaal in een strafrechtelijke procedure voor hetzelfde strafbare feit te worden berecht of gestraft”, bepaalt dat „[n]iemand [...] opnieuw [wordt] berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet”.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 167

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 168

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;
- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.

Artikel 178

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

- a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur.

B. Internationaal recht

Zevende protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden

Artikel 4. Recht om niet tweemaal te worden berecht of gestraft

1. Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat.
2. De bepalingen van het voorgaande lid beletten niet de heropening van de zaak overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van de betrokken Staat, indien er aanwijzingen zijn van nieuwe of pas aan het licht gekomen feiten, of indien er sprake was van een fundamenteel gebrek in het vorige proces, die de uitkomst van de zaak zouden of zou kunnen beïnvloeden.
3. Afwijking van dit artikel krachtens artikel 15 van het Verdrag is niet toegestaan.

C. Nationaal recht

Legea nr. 135 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură penală (wet nr. 135 van 1 juli 2010 houdende het wetboek van strafvordering)

Artikel 6. – Ne bis in idem

Niemand kan worden vervolgd of berecht voor strafbare feiten wanneer tegen hem reeds een onherroepelijk vonnis is uitgesproken ten aanzien van dezelfde feiten, zelfs als die juridisch anders worden gekwalificeerd.

Artikel 335. – Hervatting van de strafvervolgning

1. Indien de hiërarchisch hogere openbaar aanklager dan degene die het besluit heeft genomen, naderhand vaststelt dat de aan het sepotbesluit ten grondslag liggende omstandigheid niet heeft bestaan, maakt hij het sepotbesluit ongedaan en gelast hij de hervatting van de strafvervolgning. Artikel 317 is van overeenkomstige toepassing.

2. Indien er nieuwe feiten of omstandigheden aan het licht zijn gekomen waaruit blijkt dat de aan het sepotbesluit ten grondslag liggende omstandigheid niet langer bestaat, trekt de openbaar aanklager het sepotbesluit in en gelast hij de hervatting van de strafvervolgning.

[...].

III. Redenen voor de verwijzende rechter om het verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen

De Curte de Apel Constanța is de rechter in laatste aanleg in de onderhavige procedure en is van mening dat zij in de betrokken feitelijke context het Hof om een prejudiciële beslissing moet verzoeken over de vraag of [enerzijds] het ne-bis-in-idembeginsel, dat zowel in het Unierecht als in het nationale recht is neergelegd, en de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen, en [anderzijds] het doel om fiscale fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik te bestrijden, zoals erkend in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en de ter zake ontwikkelde rechtspraak, met elkaar verenigbaar zijn teneinde te verduidelijken of, in omstandigheden als die in de onderhavige procedure, de civiele rechter mag of zelfs moet nagaan of is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden van richtlijn 2006/112/EG voor de uitoefening van het recht op aftrek, en daarbij ook de in de loop van de strafprocedure overgelegde bewijzen, mag of moet onderzoeken, dan wel of het ne-bis-in-idembeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gewettigd vertrouwen zich juist verzetten tegen een nieuw onderzoek van de in de loop van de strafprocedure overgelegde bewijzen.

De Curte de Apel Constanța heeft de eerdere rechtspraak van het Hof geanalyseerd en de volgende arresten in ogenschijnlijk soortgelijke zaken gevonden:

[arrest van 20 maart 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16, EU:C:2018:193] [OMISSIS], [lijst van aanwijzingen van dit arrest], waarbij erop wordt gewezen dat in deze zaak de strafprocedure en de administratieve procedure betrekking hebben op verschillende personen (de manager van de vennootschap, respectievelijk de vennootschap) en dat er geen veroordeling is uitgesproken, maar dat een openbaar aanklager een sepotbesluit heeft genomen; [arrest van 20 maart 2018, ██████████ C-524/15, EU:C:2018:197] [OMISSIS], [lijst van aanwijzingen van dit arrest], waarbij wordt aangegeven dat in deze zaak de strafprocedure en de administratieve procedure betrekking hebben op verschillende personen (de manager van de vennootschap, respectievelijk de vennootschap) en dat er geen veroordeling is uitgesproken, maar dat een openbaar aanklager een sepotbesluit heeft genomen;

[arrest van 25 januari 2024, *Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Craiova e.a.*, C-58/22, EU:C:2024:70], [lijst van aanwijzingen van dit arrest], waarbij erop wordt gewezen dat in deze zaak de strafprocedure en de administratieve procedure betrekking hebben op verschillende personen (de manager van de vennootschap, respectievelijk de vennootschap).

Gelet op de bijzondere omstandigheden van de betrokken procedure, namelijk dat de strafprocedure betrekking had op de manager van de vennootschap en niet op de vennootschap zelf, dat de vrijspraak in wezen is gelast omdat er geen bewijs zou bestaan dat het strafbare feit van belastingontwijking was gepleegd en dat de openbare aanklager heeft erkend dat het schriftelijke accountantsverslag, waarin is vastgesteld dat de transacties daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, voorrang heeft,

is de Curte de Apel Constanța van mening dat zij de theorie van de „*acte éclairé*” niet kan toepassen en dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet duidelijk kan worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof en evenmin boven elke redelijke twijfel kan worden geplaatst.

De Curte de Apel Constanța is van mening dat het nuttig is vast te stellen of het *ne-bis-in-idem*beginsel van toepassing is in een situatie waarin de partijen van de twee procedures verschillend zijn – de manager van de vennootschap, respectievelijk de vennootschap zelf – dan wel of dit irrelevant is, aangezien in beide procedures wordt onderzocht of de door de vennootschap verrichte transacties daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

Bovendien acht de Curte de Apel Constanța het nuttig vast te stellen of zij in de administratieve procedure, ter verwezenlijking van het doel om fiscale fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik te bestrijden, wat een door de btw-richtlijn erkend en aangemoedigd doel is, de verkrijging van de bewijzen uit de

strafprocedure mag of zelfs moet gelasten, wanneer het bestaan van dergelijke bewijzen voortvloeit uit het sepotbesluit dat door de vennootschap in het kader van de administratieve procedure is overgelegd, en of zij deze bewijzen zelf mag of moet onderzoeken, of dat de artikelen 47 en 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de algemene beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen daarentegen vereisen dat het ne-bis-in-idembeginsel wordt toegepast, met als gevolg dat de fiscale procedures tegen de belastingplichtige worden stopgezet.

Om deze redenen acht de Curte de Apel Constanța het nuttig om in de onderhavige zaak het Hof om een prejudiciële beslissing over deze vraag te verzoeken.

[OMISSIS] [handtekeningen]