



Datum van  
inontvangstneming

:

28/03/2017

**Zaak C-81/17**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

14 februari 2017

**Verwijzende rechter:**

Curtea de Apel Suceava (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 januari 2017

**Verzoekende partij:**

SC [REDACTED] SRL

**Verwerende partij:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava

---

(omissis)

ROEMENIË

CURTEA DE APEL SUCEAVA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(rechter in tweede aanleg Suceava – kamer voor bestuurs- en belastinggeschillen)

BESCHIKKING

Openbare terechtzitting van 23 januari 2017

(omissis)

Bij deze rechter is het hoger beroep aanhangig dat [REDACTED] SRL, rekwirante, (omissis) heeft ingesteld tegen het vonnis (omissis) van de Tribunalul Suceava – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal (rechtbank Suceava – kamer voor bestuurs- en belastinggeschillen) in de zaak (omissis) tegen de

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Soluționare Contestații (regionaal hoofdbestuur openbare financiën Iași – Bestuur openbare financiën van het district Suceava – Dienst belastingcontrole – Bureau bezwaren) (omissis), geïntimeerde.

(omissis)

[nationale procedure]

## DE CURTEA DE APEL

### Omstandigheden van de zaak

Op 25 mei 2015 heeft SC ZABRUS [SIRET] SRL een, onder nr. 72390747/2015/25.05.2015 geregistreerde, negatieve btw-aangifte over april 2015 ingediend, die recht geeft op teruggaaf van de btw. Nadien [Or. 2] is bij de vennootschap een btw-controle over het tijdvak van 1 december 2014 tot en met 30 april 2015 uitgevoerd, die is afgerond met de opstelling van belastingcontroleverslag nr. F-SV 401/09.07.2015 en de vaststelling van belastingaanslag nr. F-SV 465/09.07.2015.

De belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat voor het gecontroleerde tijdvak de terug te geven btw 181 959 RON bedroeg en dat onterecht om teruggaaf van 58 282 RON was verzocht, zodat 76 219 RON meer btw is verschuldigd, namelijk 8 165 RON, 39 637 RON, 26 627 RON, 1 740 RON en 50 RON.

Als rechtvaardiging voor de weigering van de teruggaaf van de btw ten bedrage van 39 637 RON en 26 627 RON hebben de belastingautoriteiten aangevoerd dat de gevorderde bedragen betrekking hebben op handelingen die zijn verricht in een tijdvak dat voorafgaat aan het onderzochte tijdvak, waarover reeds een btw-controle is uitgevoerd, die is afgerond met de opstelling van belastingcontroleverslag nr. F-SV 29/26.01.2015. Hiertoe hebben zij zich beroepen op artikel 84, lid 4, en artikel 90, lid 3, junctis artikel 105, lid 3, en artikel 105<sup>1</sup>, leden 1 tot en met 3, van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (regeringsverordening nr. 92/2003), alsook op de bijlage bij Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1304/2004 (besluit van de minister van Overheidsfinanciën) en de punten 4.1 en 4.2 van bijlage 1 bij Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr. 179/2007 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (besluit nr. 179/2007 van de minister van Economische Zaken en Financiën van 14 mei 2007 houdende instructies voor de verbetering van materiële fouten in aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „OMEF nr. 179/2007”). Zij hebben erop gewezen dat, gelet op die wettelijke bepalingen, het beginsel van een eenmalige belastingcontrole zich verzet tegen de controle en de toekenning van de gevorderde bedragen, aangezien zij betrekking hebben op handelingen in verband met een reeds gecontroleerd tijdvak, met betrekking waartoe geen

██████████

onregelmatigheden zijn vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen en de belastinginspectiedienst geen maatregelen heeft genomen.

SC ██████████ SRL heeft de weigering van de teruggaaf van de btw als gevolg van de regularisatie ten belope van 66 267 RON (39 637 RON + 26 627 RON) aangevochten en heeft het volgende aangevoerd.

Het bedrag van 39 637 RON is in de btw-aangifte over april 2015 opgenomen door de correctie van een boekhoudnota tot compensatie van de btw van juli 2014, die is opgesteld voor een btw-overdracht die is goedgekeurd door het uitschrijven van de teruggaafnota's en compensatie nr. 5023/19.06.2014 van het Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Serviciul Fiscal Municipal Dorohoi [Nationaal bureau van de belastingdienst (ANAF) – Gemeentelijke belastingdienst van Dorohoi], die verkeerd zijn geboekt door onoplettendheid van de persoon die de boekhouding voerde. Aangezien de vennootschap is overgenomen door een Duitse investeerder, waarbij het bestuur in juli 2014 is gewijzigd, is de fout pas bij de interne controles aan het einde van het begrotingsjaar vastgesteld en verbeterd door het verschil in de volgende btw-aangifte onder de post regularisatie van aftrekbare btw te boeken. Benadrukt is dat de fout na afloop van de vorige belastingcontrole is ontdekt en dat in omstandigheden waarin het administratieve verzoek tot verbetering van de materiële fout door de belastingautoriteiten was afgewezen, de aftrekbare btw alleen kon worden teruggekregen door het desbetreffende bedrag overeenkomstig artikel 156<sup>2</sup>, lid 3, van Legea nr. 571/2003 (wet nr. 571/2003) te boeken als een uit regularisatie afkomstig bedrag.

Het bedrag van 26 627 RON vloeit voort uit in februari 2015 aangebrachte verbeteringen met betrekking tot handelingen in 2014, waarvoor de vennootschap pas na de vorige belastingcontrole, maar als gevolg van door de belastingautoriteiten na die controle genomen maatregelen, relevante bewijsstukken heeft verkregen. In dit verband blijkt dat het controleteam bepaalde verschillen heeft vastgesteld tussen de aangiften nr. 394 en de aangiften van de leveranciers en klanten. Hierop zijn de maatregelen vastgesteld waarna de vennootschap de verschillen heeft vastgesteld die tot de verbeteringen hebben geleid. Aangezien het verzoek tot verbetering van de materiële fout was afgewezen, was dat de enige manier waarop zij de btw kon terugkrijgen.

Als voorafgaande momenten met gevolgen voor de zaak wijst de Curtea de Apel op het feit dat SC ██████████ SRL voor het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014 reeds aan een btw-controle is onderworpen, waarna belastingcontroleverslag nr. F-SV 29/26.01.2015 is opgesteld. In hoofdstuk 5, „Andere bevindingen”, van dat verslag wordt opgemerkt: „Bij de controle van de voor het gecontroleerde tijdvak ingediende aangiften nr. 394 betreffende leveringen/dienstverrichtingen en aankopen op het nationale grondgebied door voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen (formulier 394) zijn geen tekortkomingen vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen. Aangezien verschillen met betrekking tot de onjuiste aangifte van de

aan- en verkopen met toepassing van de verleggingsregeling zijn vastgesteld, zijn ter verhelping van die tekortkomingen maatregelen opgelegd, namelijk de indiening voor het gecontroleerde tijdvak van rectificerende aangiften nr. 394.”

Overeenkomstig de bevindingen in belastingcontroleverslag nr. F-SV 29/26.01.2015 is besluit nr. 7519/26.01.2015 betreffende de door de belastinginspectiedienst genomen maatregelen vastgesteld, waarbij aan de vennootschap de verplichting is opgelegd om voor het gehele gecontroleerde tijdvak rectificerende aangiften nr. 394 [Or. 3] in te dienen. Op dat tijdstip heeft de vennootschap verklaard dat zij de bewijsstukken had verkregen waarop zij zich beriep voor de teruggaaf van de btw ten bedrage van 26 627 RON.

Op 16 juli 2015 heeft de vennootschap verzocht om het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014, waarover reeds een belastingcontrole was uitgevoerd, opnieuw te controleren. Dat verzoek is bij brief nr. 75601/27.07.2015 afgewezen op grond dat niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 105<sup>1</sup>, lid 3, van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, volgens hetwelk onder aanvullende gegevens wordt verstaan inlichtingen, documenten of andere stukken die worden verkregen als gevolg van kruiscontroles en onaangekondigde controles of die worden overgemaakt aan de belastingdienst door het Openbaar Ministerie of andere overheidsinstanties of die op een andere wijze worden verkregen door de belastinginspectiedienst, en die de resultaten van de vorige belastingcontrole kunnen wijzigen.

Voorts heeft SC [REDACTED] SRL op 13 juli 2015 verzocht om verbetering van materiële fouten in de btw-aangiften over mei tot en met oktober 2014. De belastingdienst heeft dat verzoek bij brief nr. 78103/15.07.2015 afgewezen op grond dat de aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde volgens punt 4.1 van bijlage 1 bij OMEF nr. 179/2007 niet kon worden verbeterd voor belastingtijdvakken waarover een belastingcontrole was uitgevoerd en dat geen sprake was van de uitzondering als bedoeld in punt 4.2, volgens hetwelk, in afwijking van punt 4.1, materiële fouten in de aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde kunnen worden verbeterd op basis van maatregelen van de belastinginspectiedienst, aangezien bij besluit nr. 7519/26.01.2015 betreffende de door de belastinginspectiedienst genomen maatregelen geen maatregelen waren genomen als bedoeld door de vennootschap.

### **Verzoek aan de Tribunalul Suceava**

Bij dagvaarding van 22 oktober 2015, zoals gewijzigd bij aanvullend verzoek van 27 januari 2016, heeft SC [REDACTED] SRL de Tribunalul Suceava verzocht om nietigverklaring van besluit nr. 5889/25.11.2015 op haar administratief bezwaar en gedeeltelijke nietigverklaring van belastingaanslag nr. F-SV 465/09.07.2015 met betrekking tot de weigering van de teruggaaf van de extra verschuldigde btw ten bedrage van 39 637 RON en 26 627 RON, en veroordeling van geïntimeerde tot teruggaaf van het totale bedrag van 66 264 RON btw en

■■■■■

toebehoren, waarbij zij dezelfde argumenten heeft aangevoerd als voor de belastingautoriteiten. Zij heeft onder andere benadrukt dat de aftrek van de btw een recht is van de belastingplichtige dat niet kan worden beperkt indien is voldaan aan de materiële voorwaarden, ook al is niet voldaan aan bepaalde formele voorwaarden. Voorts heeft zij gesteld dat de weigering van de belastingautoriteiten om een btw-controle uit te voeren gelet op het beginsel van een eenmalige belastingcontrole, gelijkstaat met een ontzegging van het recht op aftrek door met het Unierecht onverenigbare aanvullende materiële en/of formele voorwaarden te stellen, wat voor de belastingplichtige een onevenredige en buitensporig belastende maatregel vormt.

Geïntimeerde is gebleven bij zijn reeds in de fase voorafgaand aan de adiëring van de rechter ingenomen standpunt dat volgens de Codul de procedură fiscală (wetboek fiscaal procesrecht) en OMEF nr. 179/2007 handelingen in verband met een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, alleen op initiatief van de belastingdienst kunnen worden verbeterd of opnieuw gecontroleerd, indien die dienst over nieuwe gegevens of informatie beschikt op basis van samenwerking met andere instanties of indien naar aanleiding van de vorige controle maatregelen zijn genomen. Geïntimeerde heeft benadrukt dat in het naar aanleiding van de eerste controle opgestelde belastingcontroleverslag is vastgesteld dat er geen sprake is van verschillen met betrekking tot de btw, wat niet is betwist door rekwirante, en dat de naar aanleiding van dat verslag vastgestelde maatregelen geen betrekking hebben op de maatstaf van heffing voor de btw, zodat de vennootschap de materiële fout inzake het bedrag van 39 637 RON niet kan verbeteren en geen hercontrole van het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014 kan verkrijgen.

Bij vonnis nr. 483/31.03.2016 heeft de Tribunalul Suceava de vordering ongegrond verklaard. Die rechter heeft geoordeeld dat een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd slechts opnieuw kan worden gecontroleerd, indien sprake is van aanvullende gegevens die niet het voorwerp uitmaakten van die controle en waarover de belastinginspectiedienst buiten de schuld van de gecontroleerde persoon of zijn eigen schuld niet beschikte ten tijde van de controle, omdat **[Or. 4]** anders het beginsel van een eenmalige belastingcontrole en het rechtszekerheidsbeginsel zouden worden geschonden. Hij heeft eveneens geoordeeld dat verval van het recht op aftrek niet onevenredig is wanneer de boekingsfout en de latere ontdekking van de bewijsstukken te wijten zijn aan de gecontroleerde vennootschap, die deze bewijsstukken kon ontdekken tijdens de eerste belastingcontrole of zelfs na deze controle door de administratieve handelingen aan te vechten. Het rechtszekerheidsbeginsel zou illusoir worden indien de mogelijkheid zou bestaan om na de controle bewijsstukken over te leggen of boekingsfouten in aanmerking te nemen waardoor het terug te geven bedrag wordt gewijzigd, in andere omstandigheden dan de ter zake door de wetgever limitatief voorziene omstandigheden.

Voorts heeft de Tribunalul Suceava opgemerkt dat de foutieve boeking van de terug te geven btw ten bedrage van 39 637 RON en de latere ontdekking van bewijsstukken voor de aangifte van de btw ten bedrage van 26 627 RON, geen aanvullende gegevens in de zin van artikel 105<sup>1</sup>, lid 3, van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 vormen, maar materiële fouten in de zin van punt 2 van de bijlage bij OMEF nr. 179/2007 die niet kunnen worden verbeterd aangezien na de belastingcontrole over het tijdvak van 1 mei 2014 tot en met 30 november 2014, die is afgerond met de opstelling van belastingcontroleverslag nr. F-SV 29/26.01.2015, geen maatregelen zijn vastgesteld die de verbetering zouden mogelijk maken, aangezien de belastinginspectiedienst geen tekortkomingen heeft vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen als bedoeld in de punten 4.1 en 4.2 van bijlage 1 bij OMEF nr. 179/2007.

### **In casu toepasselijke bepalingen van nationaal recht**

#### **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht)**

#### **Artikel 84**

##### **Verbetering van belastingaangiften**

- (1) Een belastingaangifte kan door de belastingplichtige op eigen initiatief worden verbeterd tijdens de verjaringstermijn van het recht op vaststelling van fiscale verplichtingen.
- (2) Wanneer de belastingplichtige in de oorspronkelijke belastingaangifte fouten vaststelt, kan die aangifte worden verbeterd door een rectificerende aangifte in te dienen.
- (3) In het geval van de belasting over de toegevoegde waarde worden fouten in belastingaangiften verbeterd volgens de Codul fiscal (belastingwetboek). Materiële fouten in een aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde worden verbeterd volgens de bij besluit van de voorzitter van het Agenția Națională de Administrare Fiscală vastgestelde procedure.
- (4) Belastingaangiften kunnen slechts worden ingediend of verbeterd zolang het voorbehoud van de controle achteraf geldt, tenzij de verbetering noodzakelijk is door de vervulling of de niet-vervulling van een wettelijke voorwaarde waardoor de maatstaf van heffing en/of de desbetreffende belasting moet/moeten worden verbeterd.
- (5) Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „fouten” verstaan fouten met betrekking tot het bedrag van de belastingen, heffingen en bijdragen, belastbare goederen en inkomsten alsook andere elementen van de maatstaf van heffing.

■■■■■

(6) Indien de belastingplichtige tijdens de belastingcontrole belastingaangiften indient of verbetert die verband houden met de tijdvakken en de belastingen, heffingen, bijdragen en andere inkomsten waarop de belastingcontrole betrekking heeft, worden die belastingaangiften niet in aanmerking genomen door de belastingdienst.

## **Artikel 105**

### **Voorschriften inzake de belastingcontrole**

[...]

(3) De belastingcontrole wordt slechts eenmaal verricht per belasting, heffing, bijdrage of ander bedrag dat aan de geconsolideerde algemene begroting is verschuldigd en per belastingtijdvak.

[...]

(5) De belastingcontrole wordt overeenkomstig de beginselen van onafhankelijkheid, eenmaligheid, autonomie, hiërarchie, territorialiteit en decentralisatie verricht. **[Or. 5]**

[...]

(8) Na afloop van de belastingcontrole moet de belastingplichtige, op eigen verantwoording, schriftelijk verklaren dat alle voor de belastingcontrole gevraagde documenten en informatie ter beschikking zijn gesteld.

(9) De belastingplichtige moet de maatregelen waarin is voorzien bij de naar aanleiding van de belastingcontrole opgestelde akte uitvoeren binnen de termijnen en onder de voorwaarden zoals vastgesteld door de belastinginspectiedienst.

## **Artikel 105<sup>1</sup>**

### **Voorschriften inzake de hercontrole**

(1) In afwijking van artikel 105, lid 3, kan de leidinggevende van de belastingcontrole beslissen om een bepaald tijdvak opnieuw te controleren.

(2) Onder opnieuw controleren wordt verstaan een belastingcontrole die wordt uitgevoerd als gevolg van het beschikbaar worden van aanvullende gegevens die de belastingcontroleurs ten tijde van de controles niet kenden en die de resultaten van die controles beïnvloeden.

(3) Onder aanvullende gegevens wordt verstaan inlichtingen, documenten of andere stukken die worden verkregen als gevolg van kruiscontroles en onaangekondigde controles of die worden overgemaakt aan de belastingdienst door het Openbaar Ministerie of andere overheidsinstanties of die op een andere



wijze worden verkregen door de belastinginspectiedienst, en die de resultaten van de vorige belastingcontrole kunnen wijzigen.

(4) Bij het begin van de hercontrole moet de belastinginspectiedienst de belastingplichtige de beslissing tot hercontrole meedelen, die kan worden aangevochten onder de voorwaarden van dit wetboek. De bepalingen inzake de inhoud en de mededeling van de aankondiging van de controle zijn ook van toepassing op de beslissing tot hercontrole.

### **Methodologische normen**

102.1. Bij het onderzoek van de fiscale situatie voor de vaststelling van de maatstaf van heffing houdt de bevoegde belastingdienst rekening met alle bewijsstukken en financiële, boekhoudkundige en fiscale stukken die bewijsmiddelen vormen en die relevant zijn voor de vaststelling van de rechten en de fiscale verplichtingen.

102.2. Indien nodig voegt de belastinginspectiedienst bij het belastingcontroleverslag kopieën van de documenten waarop de bij de controle gedane bevindingen zijn gebaseerd. Artikel 54 van de Codul de procedură fiscală is van toepassing.

102.3. Indien nodig neemt de belastinginspectiedienst conservatoire maatregelen overeenkomstig artikel 125 van de Codul de procedură fiscală.

102.4. De aan de belastinginspectiedienst op de datum van de belastingcontrole bij een belastingplichtige onbekende aanvullende gegevens waarop de beslissing tot hercontrole van een bepaald tijdvak is gebaseerd, kunnen volgen uit onder andere:

- a) een kruiscontrole overeenkomstig artikel 94, lid 1, onder c), van de Codul de procedură fiscală van de bewijsstukken van een groep belastingplichtigen waartoe ook de betrokken belastingplichtige behoort;
- b) de verkrijging tijdens belastingcontroles bij andere belastingplichtigen van documenten of aanvullende informatie met betrekking tot de activiteit van de belastingplichtige in een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd;
- c) verzoeken van het Openbaar Ministerie of andere wettelijk bevoegde instanties of instellingen;
- d) op een andere wijze verkregen informatie die de resultaten van de vorige belastingcontrole kan wijzigen.

102.5. Indien als gevolg van de nietigverklaring van de administratieve handeling overeenkomstig artikel 185, lid 3, van de Codul de procedură fiscală een

██████████

belastingtijdvak opnieuw moet worden gecontroleerd, wordt die hercontrole uitgevoerd door een ander belastingcontroleteam dan het team dat de bestreden handeling heeft verricht.

102.6. De bevoegde belastingdienst kan tijdens de in artikel 88 van de Codul de procedură fiscală bedoelde verjaringstermijn om hercontrole van een belastingtijdvak verzoeken door een verslag op te stellen waarin de redenen voor het verzoek worden vermeld. Het verslag wordt ter goedkeuring voorgelegd aan **[Or. 6]** het hoofd van de bevoegde belastinginspectiedienst en na de goedkeuring wordt de belastingcontrole gepland.

102.7. De maatregelen, termijnen en voorwaarden die door de belastinginspectiedienst worden vastgesteld volgens artikel 102, lid 9, van de Codul de procedură fiscală, worden ter kennis gebracht van de belastingplichtige bij het door de bevoegde belastinginspectiedienst opgestelde document.

## **Artikel 106**

### **Samenwerkingsplicht van de belastingplichtige**

(1) De belastingplichtige is verplicht om zijn medewerking te verlenen aan de vaststelling van de fiscale situatie. Hij moet informatie verstrekken, alsook – op de plaats van de belastingcontrole – alle documenten en alle andere gegevens die noodzakelijk zijn ter verduidelijking van de feiten die uit fiscaal oogpunt relevant zijn.

### **OMEF nr. 179/2007**

#### **BIJLAGE 1**

1. Materiële fouten in aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde die zijn ingediend door voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde geïdentificeerde belastingplichtigen kunnen door de bevoegde belastingdienst op eigen initiatief of op verzoek van de belastingplichtige worden verbeterd.

[...]

3.1. Materiële fouten in een aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde kunnen worden verbeterd binnen de verjaringstermijn van vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de te verbeteren aangifte is ingediend.

[...]

4.1. Een aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde kan volgens de onderhavige instructies niet worden verbeterd voor belastingtijdvakken waarover

reeds een belastingcontrole is uitgevoerd of waarover een belastingcontrole aan de gang is.

4.2. In afwijking van punt 4.1 kunnen materiële fouten in een aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde worden verbeterd op basis van door de belastinginspectiedienst vastgestelde maatregelen. In dat geval gaat het verzoek van de belastingplichtige om de materiële fout te verbeteren vergezeld van het origineel en een afschrift van de beslissing tot vaststelling van die maatregelen.

Ook al zijn de voornoemde wetgevingshandelingen die *ratione temporis* van toepassing zijn op het geding, intussen ingetrokken, de inhoud ervan is overgenomen in de geldende wettelijke regeling, namelijk de artikelen 118 en 128 van Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (wet nr. 207/2015 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) en de punten 5 en 6 van bijlage 1 bij Ordinul nr. 3604/2015 din 9 decembrie 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (besluit nr. 3604/2015 van 9 december 2015 houdende instructies voor de verbetering van materiële fouten in aangiften voor de belasting over de toegevoegde waarde).

### **Procedure in hoger beroep en verzoek tot adiëring van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”)**

Rekwirante heeft hoger beroep ingesteld tegen vonnis nr. 483/31.03.2016, op grond dat het recht op teruggaaf van de btw niet kan worden ontzegd door aanvullende materiële of formele voorwaarden op te leggen, zoals de voorwaarden om de materiële fouten te verbeteren of om een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw te controleren. Zij heeft haar verdediging geconcentreerd op het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel en opgemerkt dat de door de belastingautoriteiten gekozen buitensporige oplossing, die is bevestigd door de rechter in eerste aanleg, het recht op aftrek van de btw tenietdoet op grond van redenen die in strijd zijn met richtlijn 2006/112/EG [van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde] en de rechtspraak van het Hof inzake het recht op aftrek van de btw. Daarom heeft zij de rechter in hoger beroep verzocht het Hof krachtens artikel 267 VWEU te adiëren en het te vragen of de lidstaten het recht op teruggaaf van de btw kunnen ontzeggen op formele gronden wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden alsook of het recht op aftrek kan worden ontzegd of worden beperkt en, zo ja, onder welke voorwaarden. **[Or. 7]**

(omissis)

De Curtea de Apel heeft opgemerkt dat rekwirante zich beroept op de vaste rechtspraak van het Hof inzake de btw, volgens welke het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, dat in beginsel niet kan worden beperkt, en op het fundamentele beginsel van neutraliteit

■■■■■

van de btw volgens hetwelk de belastingaftrek moet worden toegekend indien is voldaan aan de materiële voorwaarden, ook al hebben de belastingplichtigen niet voldaan aan bepaalde formele voorwaarden. Voorts is de Curtea de Apel van oordeel dat het evenredigheidsbeginsel is geschonden door het onevenredige karakter van de weigering van de teruggaaf als gevolg van de door de belastingautoriteiten en de Tribunalul Suceava aan de wettelijke bepalingen gegeven uitlegging waardoor het rekwirante praktisch niet mogelijk is de btw terug te krijgen, op grond dat de gegevens en de informatie waarop zij zich beroept, niet zijn meegedeeld aan de belastinginspectiedienst die de eerste belastingcontrole heeft uitgevoerd.

Het recht op teruggaaf van de btw voor een totaalbedrag van 66 267 RON is immers niet inhoudelijk onderzocht, aangezien rekwirante volgens zowel de belastingautoriteiten als de Tribunalul Suceava op grond van de van toepassing zijnde nationale wettelijke regeling niet kan verzoeken om een dergelijke controle aangezien het gaat om belastbare feiten die zich hebben voorgedaan in een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd en de belastinginspectiedienst tot de conclusie is gekomen dat voor het gecontroleerde tijdvak geen onregelmatigheden zijn vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen, wat niet is betwist door rekwirante ten tijde van de mededeling van belastingcontroleverslag nr. F-SV 29/26.01.2015 en besluit nr. 7519/26.01.2015 betreffende de door de belastinginspectiedienst genomen maatregelen.

Voorts stelt de vennootschap dat de fouten die het recht op teruggaaf rechtvaardigen pas na afloop van de controle zijn ontdekt en dat zij – aangezien het gaat om een menselijke fout bij de boeking van een compensatienota en de ontdekking van nieuwe bewijsstukken – gegevens en informatie vormen die een hercontrole rechtvaardigen, aangezien de tegenovergestelde oplossing buitensporig zou zijn.

Bovendien heeft rekwirante getracht de fouten te verbeteren met zowel het verzoek tot verbetering van de materiële fouten als het verzoek tot hercontrole van het voorafgaande tijdvak. Beide verzoeken zijn ingediend na de afwijzing van het verzoek tot teruggaaf, maar – zoals blijkt uit de aan het dossier toegevoegde toelichting – om redenen die reeds ten tijde van de controle ter kennis van de belastingautoriteiten waren gebracht. De belastingautoriteiten hebben die verzoeken afgewezen.

Voorts merkt de Curtea de Apel op dat rekwirante niet is verweten niet te hebben voldaan aan een formele voorwaarde, zodat zij zich niet onvoorwaardelijk kan beroepen op de vaste rechtspraak van het Hof inzake de neutraliteit van de btw, maar dat haar is tegengeworpen dat de belastingcontrole eenmalig van aard is, zoals vereist door het rechtszekerheidsbeginsel, dat is ontwikkeld in en beschermd door het Unierecht en de rechtspraak van het Hof.

De Curtea de Apel moet ook rekening houden met de in de nationale wet voorziene mogelijkheid om een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw te onderzoeken. Hercontrole is alleen mogelijk op initiatief van de belastingautoriteiten voor aanvullende gegevens en informatie waarover zij op een later tijdstip beschikken op basis van samenwerking met overheidsinstanties. Dit is verenigbaar met het Unierecht (C-424/12).

Ten slotte moeten het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in de omstandigheden van het geval ook worden onderzocht in het licht van het loyale gedrag van de belastingplichtige maar ook van de belastingautoriteiten, aangezien in casu niet alleen de onzorgvuldigheid van de vennootschap van belang is, maar ook de omstandigheid dat de compensatie- en teruggaafnota's waarop de vennootschap zich beroept voor het bedrag van 39 637 RON, door het ANAF – Serviciul Fiscal Municipal Dorohoi zelf zijn opgesteld. Die informatie is ter kennis van de belastingautoriteiten gebracht om de regularisatie van de volgende belastingaangifte te rechtvaardigen.

De Curtea de Apel dient zich als rechter in laatste aanleg uit te spreken over de gevolgen van deze aspecten en heeft het noodzakelijk geacht het Hof te adiiëren (omissis).

(omissis) **[Or. 8]** (omissis)

(omissis)

[prejudiciële vragen]

Gelet op het voorgaande, artikel 267 VWEU en artikel 412, lid 1, punt 7, van de Codul de procedură civilă (wetboek van burgerlijke rechtsvordering)

### **BESLIST**

de Curtea de Apel Suceava – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal het Hof krachtens artikel 267 VWEU te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Verzetten richtlijn 2006/112/EG [van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde], het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een administratieve praktijk en/of een uitlegging van de bepalingen van een nationale wettelijke regeling volgens welke het niet mogelijk is om een recht op teruggaaf van de btw te controleren en toe te kennen dat voortvloeit uit een regularisatie met betrekking tot handelingen die zijn verricht in een tijdvak dat voorafgaat aan het gecontroleerde tijdvak en waarover een belastingcontrole is uitgevoerd waarbij de belastingautoriteiten geen tekortkomingen hebben vastgesteld die de maatstaf van heffing voor de btw kunnen wijzigen, ook al moeten die bepalingen aldus worden uitgelegd dat de

■■■■■

belastingautoriteiten een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd, opnieuw kunnen controleren op basis van aanvullende informatie en gegevens die op een later tijdstip worden verkregen op basis van samenwerking tussen de autoriteiten en overheidsinstanties[?]

2) Moeten richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als in het hoofdgeding verzetten tegen nationale wettelijke regelingen op grond waarvan materiële fouten in btw-aangiften over belastingtijdvakken waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd niet kunnen worden verbeterd, tenzij de verbetering wordt uitgevoerd op basis van door de belastinginspectiedienst naar aanleiding van de vorige controle genomen maatregelen[?]

(omissis)

Uitgesproken ter openbare terechtzitting van 23 januari 2017.