



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

9 november 2017\*

„Prejudiciële verwijzing – Algemene beginselen van Unierecht – Recht op behoorlijk bestuur en rechten van de verdediging – Nationale belastingregeling die voorziet in het recht om te worden gehoord en het recht om te worden geïnformeerd tijdens een fiscale administratieve procedure – Besluit tot heffing van belasting over de toegevoegde waarde dat is genomen door de nationale belastingautoriteiten zonder de belastingplichtige toegang te geven tot de informatie en documenten die ten grondslag liggen aan dat besluit”

In zaak C-298/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië) bij beslissing van 2 maart 2016, ingekomen bij het Hof op 25 mei 2016, in de procedure

**Teodor Ispas,**

**Anduța Ispas**

tegen

**Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, J. Malenovský, M. Safjan (rapporteur), D. Šváby en M. Vilaras, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: L. Carrasco Marco, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 mei 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- Teodor Ispas en Anduța Ispas, vertegenwoordigd door C. F. Costăș en L. Sabou, avocați,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu en C.-M. Florescu als gemachtigden,

\* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en H. Stancu als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2017, het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Teodor Ispas en zijn echtgenote, Anduța Ispas (hierna: „echtbaar Ispas”), enerzijds, en de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (hoofdbestuur openbare financiën van Cluj, Roemenië), anderzijds, over een aanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

### Roemeens recht

- 3 Artikel 7, lid 2, van Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsverordening nr. 92/2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 863 van 26 september 2005), in de op 25 april 2012 geldende versie (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), bepaalt:

„De belastingautoriteit heeft het recht om de feiten ambtshalve te onderzoeken en alle voor de juiste vaststelling van de belastingsituatie van de belastingplichtige vereiste informatie en documenten te verkrijgen en te gebruiken.

[...]”

- 4 Artikel 9 van dat wetboek, met als opschrift „Recht om te worden gehoord”, bepaalt:

„(1) Alvorens een beslissing te nemen, moet de belastingautoriteit de belastingplichtige de mogelijkheid bieden om zijn standpunt kenbaar te maken over de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor het nemen van de beslissing.

(2) De belastingautoriteit is niet verplicht lid 1 toe te passen wanneer:

- a) vertraging bij het nemen van de beslissing een risico vormt voor de vaststelling van de werkelijke belastingsituatie met betrekking tot de nakoming van de verplichtingen van de belastingplichtige of voor de vaststelling van andere bij wet voorziene maatregelen;
- b) de uiteengezette feitelijke situatie slechts weinig zal veranderen wat het bedrag van de belastingvorderingen betreft;
- c) de door de belastingplichtige in een verklaring of een verzoek verstrekte informatie wordt aanvaard;
- d) maatregelen van gedwongen tenuitvoerlegging moeten worden genomen.

[...]”

- 5 Artikel 43 van dat wetboek, met als opschrift „Inhoud en motivering van een fiscale bestuurshandeling”, bepaalt:

„(1) Een fiscale bestuurshandeling is schriftelijk en heeft een papieren of elektronische vorm.

(2) Een papieren fiscale bestuurshandeling bevat de volgende gegevens:

[...]

e) de feitelijke gronden;

f) de rechtsgrondslag;

[...]

i) de mogelijkheid om de handeling te betwisten, de termijn voor de betwisting en de belastingautoriteit waarbij de handeling kan worden betwist;

j) vermeldingen betreffende het horen van de belastingplichtige.

[...]”

- 6 Artikel 101 van dat wetboek, met als opschrift „Aankondiging van de belastingcontrole”, luidt:

„(1) Alvorens de belastingcontrole uit te voeren, moet de belastingautoriteit de belastingplichtige informeren over het verloop van die controle, door hem een aankondiging van de belastingcontrole te sturen.

(2) Na ontvangst van de aankondiging van de belastingcontrole kan de belastingplichtige één keer om gegronde redenen verzoeken om de aanvang van de belastingcontrole uit te stellen. Bij besluit van de belastingautoriteit wordt met het uitstel ingestemd of wordt het uitstel geweigerd. Indien de belastingautoriteit het verzoek om uitstel van de belastingcontrole toewijst, deelt zij de belastingplichtige mee tot welke datum de belastingcontrole wordt uitgesteld.

(3) De aankondiging van de belastingcontrole vermeldt:

a) de rechtsgrond voor de belastingcontrole;

b) de aanvangsdatum van de belastingcontrole;

c) de fiscale verplichtingen en de tijdvakken waarop de belastingcontrole betrekking heeft;

d) de mogelijkheid om te verzoeken om uitstel van de aanvang van de belastingcontrole.”

- 7 Artikel 107 van het wetboek fiscaal procesrecht, met als opschrift „Recht van de belastingplichtige om te worden geïnformeerd”, bepaalt:

„(1) Tijdens de belastingcontrole wordt de belastingplichtige geïnformeerd over de uit die controle voortvloeiende bevindingen.

(2) De belastingautoriteit doet de belastingplichtige het ontwerpverslag van de belastingcontrole toekomen, dat de bevindingen en de fiscale gevolgen daarvan bevat, en biedt hem overeenkomstig artikel 9, lid 1, de mogelijkheid om zijn standpunt kenbaar te maken, tenzij de maatstaven van heffing na de belastingcontrole ongewijzigd zijn gebleven of de belastingplichtige afstand doet van dat recht en de met de belastingcontrole belaste instanties daarvan in kennis stelt.

(3) De datum, het tijdstip en de plaats van de mededeling van de bevindingen worden tijdig aan de belastingplichtige meegedeeld.

(4) De belastingplichtige heeft het recht om zijn standpunt over de bevindingen van de belastingcontrole binnen drie werkdagen na de beëindiging van die controle schriftelijk kenbaar te maken.

(5) De datum van de beëindiging van de belastingcontrole is de datum waarop de slotdiscussie met de belastingplichtige is gepland of de datum waarop de belastingplichtige meedeelt dat hij afstand doet van dat recht.

[...]

- 8 Artikel 109 van dat wetboek, met als opschrift „Verslag over de resultaten van de belastingcontrole”, bepaalt:

„(1) De resultaten van de belastingcontrole worden schriftelijk vastgelegd in een belastingcontroleverslag waarin de feitelijke en juridische bevindingen van de belastingcontrole zijn opgenomen.

(2) Het belastingcontroleverslag wordt opgesteld aan het einde van de belastingcontrole en bevat alle bevindingen in verband met de tijdvakken en de fiscale verplichtingen waarop de controle betrekking heeft. Indien de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van het in artikel 107, lid 4, bedoelde recht, bevat het belastingcontroleverslag ook de in feite en in rechte gemotiveerde mening van de belastingcontroledienst over dat standpunt.

[...]

### **Hoofdeding en prejudiciële vraag**

- 9 Het echtpaar Ispas, bestaande uit twee vastgoedontwikkelaars, is aan een belastingcontrole onderworpen die betrekking had op het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2011. Die controle strekte tot verificatie van de belastingdossiers van dat echtpaar, de boekhouding van zijn activiteiten in verband met vastgoedtransacties, en de wijze van vaststelling, aangifte en voldoening van zijn fiscale verplichtingen.
- 10 Bij die belastingcontrole is vastgesteld dat het echtpaar Ispas vijf bouwvergunningen had verkregen van de Consiliul Local Florești (gemeenteraad van Florești, Roemenië) en dat de op basis van die vergunningen gebouwde appartementen vanaf december 2007 waren verkocht.
- 11 De Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj was van mening dat het echtpaar Ispas door het sluiten van 73 verkoopovereenkomsten een economische activiteit verrichtte. Aangezien die transacties op duurzame basis werden verricht, was het echtpaar volgens haar btw-plichtig geworden en waren de betrokken transacties aan de btw onderworpen. Die economische activiteit is begonnen op de datum waarop de eerste uitgaven voor de bouw van de betrokken gebouwen zijn gedaan, en niet op de datum van de verkoop van die gebouwen.

- 12 Dientengevolge heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj op 25 april 2012 twee belastingaanslagen vastgesteld, waarbij iedere echtgenoot is verzocht om betaling van een aanvullend btw-bedrag van 513 489 Roemeense leu (RON) (ongeveer 114 000 EUR), 451 546 RON (ongeveer 100 000 EUR) verdragingsrente en een boete wegens te late betaling van de btw ten belope van 7 860 RON (ongeveer 1 700 EUR).
- 13 Het echtpaar Ispas heeft die belastingaanslagen bestreden voor de verwijzende rechter, de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië). In de verzoekschriften van het echtpaar, die door die rechter zijn gevoegd, wordt aangevoerd dat die belastingaanslagen nietig zijn op grond dat de rechten van de verdediging van het echtpaar zijn geschonden.
- 14 Het echtpaar Ispas is van mening dat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, in plaats van hen alleen uit te nodigen voor een slotdiscussie, hun ambtshalve toegang had moeten geven tot alle relevante informatie op basis waarvan zij het belastingcontroleverslag heeft opgesteld en de twee belastingaanslagen heeft vastgesteld, zodat het die informatie later kon betwisten.
- 15 Daarom heeft het echtpaar Ispas de verwijzende rechter verzocht om het Hof dienaangaande een prejudiciële vraag te stellen.
- 16 In haar opmerkingen over dat verzoek heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj het echtpaar Ispas verzocht om te preciseren welke documenten het zijns inziens had moeten ontvangen.
- 17 Het echtpaar Ispas geeft evenwel te kennen dat het in dit stadium van het hoofdgeding niet verzoekt om de verstrekking van tijdens de belastingcontrole verzamelde informatie.
- 18 Het echtpaar Ispas vraagt zich echter af wat de gevolgen zijn van het feit dat buiten de belastingcontrole om, informatie en bewijzen zijn verzameld en dat in de voorafgaande administratieve procedure geen toegang is gegeven tot die informatie. Het wenst te vernemen of een dergelijk verzuim kan worden verholpen door in de gerechtelijke procedure toegang tot die documenten te geven.
- 19 De Curte de Apel Cluj heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is een administratieve praktijk die erin bestaat om een beslissing te nemen waarbij aan een particulier verplichtingen worden opgelegd zonder hem toegang te geven tot alle informatie en documenten die de overheidsinstantie in aanmerking heeft genomen bij het nemen van de bezwarende beslissing en die zijn opgenomen in het door de overheidsinstantie opgestelde niet-openbare administratieve dossier, verenigbaar met het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging?”

### **Ontvankelijkheid**

- 20 De Roemeense regering en de Europese Commissie voeren aan dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is op grond dat de feiten van het hoofdgeding in de verwijzingsbeslissing onvoldoende worden uiteengezet om het Hof in staat te stellen een nuttig antwoord te geven. Voorts heeft de verwijzende rechter volgens de Roemeense regering niet aangetoond dat de prejudiciële vraag nuttig en relevant is voor de beslechting van het hoofdgeding.
- 21 In dit verband zij eraan herinnerd dat er volgens vaste rechtspraak van het Hof een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof staat de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel

geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de hem gestelde vragen (arrest van 16 juli 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 22 Wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, is het – zoals wordt beklemtoond in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – immers noodzakelijk dat deze rechter een omschrijving geeft van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteenzet waarop die vragen zijn gebaseerd (arresten van 11 maart 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punt 32, en 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punt 17).
- 23 Zoals de advocaat-generaal in de punten 23 en 24 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bevat de verwijzingsbeslissing in casu de essentiële feitelijke gegevens die de belanghebbenden feitelijk in staat hebben gesteld om hun opmerkingen in te dienen bij het Hof. Voorts kan eenvoudig worden vastgesteld welke algemene verplichtingen uit 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) voortvloeien en is het Hof in staat om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, ook al wordt in de verwijzingsbeslissing geen specifieke bepaling van die richtlijn aangewezen.
- 24 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 25 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus moet worden uitgelegd dat het vereist dat particulieren in nationale administratieve procedures voor de controle en de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw toegang hebben tot alle informatie en documenten in het administratieve dossier die de overheidsinstantie in aanmerking heeft genomen bij het nemen van haar besluit.
- 26 Voor de beantwoording van die vraag moet eraan worden herinnerd dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht is dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Krachtens dat beginsel moeten de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld hun standpunt over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren, naar behoren kenbaar te maken. 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 Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Dat algemene beginsel is van toepassing in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een lidstaat, om 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 (zie in die zin arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), belastingplichtigen aan een belastingcontrole onderwerpt.



- 28 Weliswaar moet de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie derhalve in het licht van het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging worden onderzocht, maar tegelijkertijd moet rekening worden gehouden met de autonomie waarover de lidstaten beschikken bij de organisatie van hun administratieve procedures.
- 29 Bij ontbreken van Unievoorschriften ter zake is het krachtens het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten immers een zaak van de rechtsorde van elke lidstaat om de procedures vast te leggen die de bescherming van de rechten die de belastingplichtige aan het Unierecht ontleent moeten waarborgen, op voorwaarde evenwel dat die procedures niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke interne situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 36).
- 30 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, staat vast dat de Roemeense procedureregels die van toepassing zijn op het toezicht op de naleving van btw-verplichtingen niet specifiek zijn voor dat gebied, zodat een schending van dat beginsel kan worden uitgesloten.
- 31 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, moet worden opgemerkt dat het in punt 26 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereiste om naar behoren een standpunt kenbaar te kunnen maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren, veronderstelt dat de adressaten van dat besluit in staat worden gesteld om die elementen te kennen.
- 32 Zoals de advocaat-generaal in de punten 121 en 122 van zijn conclusie heeft opgemerkt, rust op de nationale belastingautoriteiten daartoe geen algemene verplichting om volledige toegang te geven tot het dossier waarover zij beschikken of om de documenten en informatie ter ondersteuning van het voorgenomen besluit ambtshalve te verstrekken.
- 33 In het kader van een belastingcontrole, die ertoe strekt na te gaan of belastingplichtigen aan hun fiscale verplichtingen hebben voldaan, kan immers worden verwacht dat die belastingplichtigen toegang tot die documenten en informatie vragen om, in voorkomend geval, toelichtingen te verstrekken of middelen aan te voeren tegen het standpunt van de belastingdienst.
- 34 De daadwerkelijke eerbiediging van de rechten van de verdediging vereist evenwel het bestaan van een reële mogelijkheid van toegang tot die documenten en informatie, tenzij een beperking van die toegang gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang.
- 35 Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging immers geen absolute gelding, maar kan het beperkingen 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 onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (arresten van 26 september 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punt 84, en 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 42).
- 36 In dit verband kunnen dergelijke in de nationale regeling neergelegde beperkingen in het kader van een belastingcontrole en de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw met name strekken tot bescherming van de vereisten inzake vertrouwelijkheid of inzake het beroepsgeheim, waaraan de toegang tot bepaalde informatie en documenten afbreuk kan doen.

- 37 Om vast te stellen of in casu is voldaan aan die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeiende vereisten, moeten niet alleen de bewoordingen maar ook de concrete toepassing van de relevante nationale procedureregels worden beoordeeld. Die beoordeling dient door de verwijzende rechter te worden gemaakt.
- 38 Wat ten slotte de twijfels betreft die verzoekers in het hoofdgeding hebben geuit over de omvang van de toetsing van de wettigheid van een administratief besluit inzake btw, is alleen de verwijzende rechter bevoegd om de nodige vaststellingen te doen en, in voorkomend geval, het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de vereisten van het Unierecht inzake die toetsing.
- 39 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging aldus moet worden uitgelegd dat particulieren in administratieve procedures voor de controle en de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw de mogelijkheid moeten hebben om op hun verzoek de informatie en documenten te ontvangen die zijn opgenomen in het administratieve dossier en die door de overheidsinstantie in aanmerking zijn genomen bij het nemen van haar besluit, tenzij een beperking van de toegang tot die informatie en documenten gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang.

### **Kosten**

- 40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging moet aldus worden uitgelegd dat particulieren in administratieve procedures voor de controle en de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde de mogelijkheid moeten hebben om op hun verzoek de informatie en documenten te ontvangen die zijn opgenomen in het administratieve dossier en die door de overheidsinstantie in aanmerking zijn genomen bij het nemen van haar besluit, tenzij een beperking van de toegang tot die informatie en documenten gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang.**

ondertekeningen