

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

10 februari 2022 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 179 en 183 – Recht op btw-afrek – Regeling – Verrekening of teruggaaf van het btw-overschot – Aanvullende betalingsverplichtingen – Beginsel van fiscale neutraliteit – Gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel”

In zaak C-487/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Alba Iulia (rechter in tweede aanleg Alba Iulia, Roemenië) bij beslissing van 22 september 2020, ingekomen bij het Hof op 2 oktober 2020, in de procedure

**Philips Orștie SRL**

tegen

**Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: J. Passer, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, F. Biltgen (rapporteur) en N. Wahl, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Philips Orștie SRL, vertegenwoordigd door M. Boian, D. D. Dascălu en E. C. Antonescu, advocați,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane en L. E. Bașaghi als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

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

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 179, eerste alinea, en artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Philips Or?tie SRL en de Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili (directoraat-generaal grote belastingplichtigen, Roemenië) over de regels voor de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 179 van de btw-richtlijn luidt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

4 Artikel 183 van deze richtlijn bepaalt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

5 Artikel 252 van die richtlijn luidt:

„1. De btw-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.”

### ***Roemeens recht***

6 Overeenkomstig artikel 157, lid 2, onder b1), van Lege nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal? (wet nr. 207/2015 betreffende het wetboek fiscaal procesrecht) van 20 juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 547 van 23 juli 2015) (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) worden „belastingverplichtingen die zijn vastgesteld in bestuurshandelingen waartegen bezwaar is ingediend conform de wet en waarvoor borg wordt gesteld overeenkomstig de artikelen 210 tot en met 211 of artikel 235” niet als achterstallig beschouwd.

7 Artikel 233 („Opschorting van gedwongen tenuitvoerlegging”) van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt met name:

„[...]”

(21) De gedwongen tenuitvoerlegging wordt opgeschort of niet aangevangen met betrekking tot:

a) belastingverplichtingen die bij besluit van de bevoegde belastingautoriteit zijn vastgesteld, indien de schuldenaar na kennisgeving van het besluit de belastingdienst in kennis stelt van de indiening van een garantieverklaring of borgstellingsverzekering overeenkomstig artikel 235. De gedwongen tenuitvoerlegging wordt voortgezet of begint indien de schuldenaar de garantieverklaring of borgstellingsverzekering niet overlegt binnen een termijn van 45 dagen, te rekenen vanaf de datum waarop het besluit tot vaststelling van de belastingverplichtingen is meegedeeld;

b) belastingverplichtingen die zijn vastgesteld in bestuurshandelingen die overeenkomstig de wet worden betwist en waarvoor overeenkomstig de artikelen 210 en 211 borg wordt gesteld. De gedwongen tenuitvoerlegging wordt voortgezet of begint nadat de bestuurshandelingen definitief zijn geworden doordat de bestuurlijke of gerechtelijke beroepsmiddelen zijn uitgeput.

(22) Tijdens de gehele periode van opschorting van de gedwongen tenuitvoerlegging krachtens lid 21 gaan de belastingverplichtingen die het voorwerp van de schorsing zijn, niet teniet, tenzij de schuldenaar deze aflost overeenkomstig artikel 165, lid 8.

„[...]”

8 Artikel 235, leden 1 en 5, van het wetboek fiscaal procesrecht is als volgt verwoord:

„(1) Indien bezwaar wordt gemaakt tegen fiscale bestuurshandelingen tot vaststelling van belastingvorderingen volgens dit wetboek, wordt de gedwongen tenuitvoerlegging van de betwiste fiscale verplichtingen opgeschort of niet aangevangen, ook tijdens behandeling van het beroep bij de bestuursrechter, indien de schuldenaar bij de bevoegde belastingdienst een garantieverklaring of borgstellingsverzekering indient ter hoogte van de betwiste en op het tijdstip van het stellen van de garantie niet nagekomen belastingverplichtingen. De geldigheid van de garantieverklaring of borgstellingsverzekering moet ten minste 6 maanden bedragen, te rekenen vanaf de datum van afgifte.

„[...]”

(5) Gedurende de gehele periode van opschorting van de gedwongen tenuitvoerlegging uit hoofde van dit artikel gaan de belastingverplichtingen waarop de opschorting van toepassing is, niet teniet, tenzij de schuldenaar deze aflost overeenkomstig artikel 165, lid 8.”

9      Artikel 303 van Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 betreffende het belastingwetboek) van 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 688 van 10 september 2015) (hierna: „belastingwetboek”) bepaalt:

„(1)      Wanneer de belasting op verwervingen door een overeenkomstig artikel 316 voor de btw geregistreerde belastingplichtige, die in een belastingtijdvak aftrekbaar is, hoger is dan de belasting die voor belaste handelingen is geïnd, ontstaat er tijdens het aangiftetijdvak een overschot, hierna *negatief belastingbedrag* genoemd.

(2)      Nadat de te betalen belasting of het negatieve belastingbedrag over de in de aangifteperiode verrichte handelingen is vastgesteld, moeten de belastingplichtigen de in dit artikel bedoelde verrekeningen verrichten door middel van de in artikel 323 bedoelde belastingaangifte.

(3)      Het cumulatieve negatieve belastingbedrag wordt bepaald door optelling van het negatieve belastingbedrag uit het voorafgaande belastingaangiftetijdvak bij het negatieve belastingbedrag over het belastingaangiftetijdvak, indien niet om teruggaaf is verzocht, en bij de negatieve btw-verschillen die de belastinginspectie heeft vastgesteld bij besluiten die tot de datum van indiening van de belastingaangifte zijn meegedeeld.

(4)      De cumulatief verschuldigde belasting wordt in het belastingaangiftetijdvak bepaald door optelling van de bedragen die niet aan de schatkist zijn voldaan tot op de datum van indiening van de in artikel 323 bedoelde aangifte, bij het saldo van te betalen belasting over het voorafgaande belastingtijdvak en bij de bedragen die niet aan de schatkist zijn afgedragen tot de datum van indiening van de aangifte, voortvloeiend uit de btw-verplichtingen die de belastinginspectie heeft vastgesteld bij aanslagen die voor de datum van indiening van de aangifte zijn meegedeeld. In uitzondering hierop wordt:

a)      in de eerste aangifte die na de datum van goedkeuring van een betalingsregeling bij de belastingdienst wordt ingediend, uit de aangifte over het voorafgaande belastingtijdvak niet de cumulatief verschuldigde belasting meegenomen waarvoor de betalingsregeling is goedgekeurd;

b)      in de eerste aangifte die bij de belastingdienst wordt ingediend na de datum van indiening van de schuldvordering van de belastingautoriteit op de boedel overeenkomstig wet nr. 85/2014, niet de cumulatief verschuldigde belasting uit de aangifte over het daaraan voorafgaande belastingtijdvak opgenomen, waarmee de belastingdienst zich krachtens wet nr. 85/2014 heeft ingeschreven als crediteur.

(5)      In afwijking van het bepaalde in de leden 3 en 4 worden de negatieve btw-verschillen die door de inspectieorganen zijn vastgesteld, of bedragen die tot de datum van indiening van de aangifte niet aan de schatkist zijn afgedragen, afkomstig uit btw-naheffingen die door de belastingcontroleorganen zijn vastgesteld bij besluiten waarvan de tenuitvoerlegging door de rechter is opgeschort, niet toegevoegd aan het negatieve bedrag of aan de cumulatief verschuldigde belasting, naargelang van het geval, over de perioden waarin tenuitvoerlegging van het besluit is opgeschort. Deze bedragen worden opgenomen in de aangifte over het belastingtijdvak waarin de tenuitvoerlegging van het besluit is hervat, met het oog op de vaststelling van het cumulatieve negatieve belastingbedrag of, in voorkomend geval, van de cumulatief verschuldigde belasting.

(6)      Door middel van de in artikel 323 bepaalde aangifte moeten belastingplichtigen de verschillen vaststellen tussen de in de leden 3 en 4 bedoelde bedragen, te weten verrekening van de belastingen, waarmee het saldo wordt vastgesteld van de verschuldigde belasting of van het negatieve belastingbedrag. Indien de cumulatief verschuldigde belasting hoger is dan het

cumulatieve negatieve belastingbedrag, is het resultaat een verschuldigde belasting over het aangiftetijdvak. Indien het cumulatieve negatieve belastingbedrag hoger is dan de cumulatief verschuldigde belasting, is het resultaat een negatief belastingbedrag over het aangiftetijdvak.

[...]"

### **Hoofddeding en prejudiciële vraag**

10 In september 2016 heeft het directoraat-generaal grote belastingplichtigen een belastingaanslag opgelegd waarbij Philips Or??tie werd gelast een bedrag van 31 628 916 Roemeense lei (RON) (ongeveer 6 325 783 EUR) aan btw en aanvullende fiscale verplichtingen te betalen.

11 Aangezien de inning van de in deze belastingaanslag vastgestelde bedragen niet was opgeschort, heeft Philips Or??tie in de aangifte voor de maand september 2016 een bedrag van 21 799 334 RON (ongeveer 4 359 866 EUR) opgenomen, dat neerkwam op „de in de aanslag vastgestelde btw die nog niet was afgedragen tot de datum van indiening van de btw-aangifte”, zonder verzoek om teruggaaf. Na verrekening diende Philips Or??tie nog een bedrag van 12 096 916 RON (ongeveer 2 419 383 EUR) te betalen.

12 Voorts heeft Philips Or??tie op 4 november 2016 een fiscaal bezwaarschrift ingediend tegen de belastingaanslag, waarbij zij de rechtmatigheid ervan heeft betwist wat betreft het bedrag van 21 799 334 RON (ongeveer 4 359 866 EUR). Bij het indienen van dit bezwaarschrift heeft Philips Or??tie een op dezelfde dag gestelde bankgarantieverklaring voor een bedrag van 31 577 059 RON (ongeveer 6 315 412 EUR) overgelegd. Deze bankgarantieverklaring is bij latere aanvullende handelingen verlengd tot en met 4 maart 2020.

13 Philips Or??tie heeft tussen november 2016 en maart 2019 btw-aangiften ingediend waarbij zij de in de belastingaanslag vastgestelde btw die nog niet was betaald op de datum van indiening van deze aangiften, niet als achterstallig heeft opgenomen in rij 38, en tegelijkertijd om teruggaaf van de btw heeft verzocht. Deze onderneming was van mening dat deze niet-afgedragen btw, gelet op artikel 233 en artikel 235, leden 1 en 5, van het wetboek fiscaal procesrecht, niet als „achterstallige belasting” kon worden aangemerkt en evenmin deel kon uitmaken van de „cumulatief verschuldigde btw” zoals gedefinieerd in artikel 303, lid 4, van het belastingwetboek. Het directoraat-generaal grote belastingplichtigen heeft besluiten tot teruggaaf van de btw vastgesteld zonder bezwaar te maken tegen de wijze waarop bovenvermelde aangiften waren ingevuld of tegen de uitlegging van de relevante regels door Philips Or??tie.

14 Bij uitspraak van 5 maart 2019 heeft de Curte de Apel Bucure?ti (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) het door Philips Or??tie ingestelde beroep tegen de belastingaanslag gegrond verklaard en de naheffing van 21 799 334 RON (ongeveer 4 359 866 EUR) aan btw nietig verklaard. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat deze uitspraak nog niet onherroepelijk was bij het vaststellen van de verwijzingsbeslissing.

15 In de btw-aangiften voor april en mei 2019 heeft Philips Or??tie wederom de in de belastingaanslag vastgestelde en tot de datum van indiening van deze aangiften onbetaalde btw niet opgenomen in rij 38.

16 Het directoraat-generaal grote belastingplichtigen heeft Philips Or??tie meegedeeld dat in de btw-aangiften voor de maanden april en mei 2019 rij 38, betreffende een bedrag aan verschuldigde btw van 12 096 916 RON (ongeveer 2 419 383 EUR), onjuist was ingevuld en heeft twee besluiten tot herziening van deze aangiften vastgesteld. Daarbij is het in die aangiften vermelde bedrag aan verschuldigde btw gewijzigd en in de cumulatief verschuldigde btw het

bedrag van 21 799 334 RON (ongeveer 4 359 866 EUR) opgenomen, hetgeen rechtstreeks van invloed was op het bedrag van de terug te betalen btw.

17 Na afwijzing van het bezwaar tegen deze besluiten heeft Philips Orde bij de verwijzende rechter de vernietiging van die besluiten gevorderd en met name aangevoerd dat, aangezien het wetboek fiscaal procesrecht opschortende werking toekent aan de uitvoering van fiscale verplichtingen die zijn opgelegd bij belastingaanslagen waartegen is opgekomen en waarvoor een bankgarantieverklaring is overgelegd, dezelfde regel ook van toepassing moet zijn wanneer die betalingsverplichtingen betrekking hebben op een btw-naheffing die is vastgesteld in de bestreden belastingaanslagen, temeer daar deze uitlegging tussen november 2016 en maart 2019 door de belastingautoriteiten is bevestigd. Deze onderneming heeft tevens aangevoerd dat de lidstaten weliswaar over een beoordelingsmarge beschikken bij de omzetting van de bepalingen van de btw-richtlijn, maar dat het aan hen staat om de relevante algemene beginselen in acht te nemen, te weten het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de btw, zoals omschreven in de desbetreffende rechtspraak van het Hof. Gesteld wordt dat deze beginselen in casu niet worden geëerbiedigd in het Roemeense recht.

18 Het directoraat-generaal grote belastingplichtigen betoogt dat de regeling voor de vaststelling van de af te dragen of terug te geven btw een bijzonder karakter heeft en dat artikel 303, leden 4 en 5, van het belastingwetboek een bijzonder karakter heeft ten opzichte van de artikelen 157, 233 en 235 van het wetboek fiscaal procesrecht, die uitsluitend gelden voor de andere belastingen en heffingen. Hieruit volgt dat de overlegging van een bankgarantieverklaring niet voldoende is om de in een bestreden belastingaanslag vastgestelde fiscale verplichtingen uit te sluiten van de berekening van de „cumulatief verschuldigde btw”.

19 Daarop heeft de Curte de Apel Alba Iulia (rechter in tweede aanleg Alba Iulia, Roemenië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Kunnen artikel 179, [eerste alinea], en artikel 183, [eerste alinea], van de [btw-richtlijn], gelezen in samenhang met het gelijkwaardigheids-, het doeltreffendheids- en het neutraliteitsbeginsel, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling/praktijk die verlaging van de terug te geven btw oplegt door in de berekening van de verschuldigde btw aanvullende betalingsverplichtingen op te nemen die zijn vastgesteld in een belastingaanslag die bij herroepbaar vonnis nietig is verklaard, terwijl voor deze aanvullende verplichtingen een bankgarantieverklaring is overgelegd en een dergelijke garantie naar nationaal fiscaal procesrecht opschortende werking heeft voor de tenuitvoerlegging van andere belastingen en heffingen?”

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

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 179, eerste alinea, en artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, gelijkwaardigheid en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de belastingdienst van een lidstaat de teruggaaf kan weigeren van een nageheven bedrag aan btw dat is vastgesteld en betaald naar aanleiding van een belastingaanslag die door de betrokken belastingplichtige wordt bestreden en waarover hij bij een nog niet onherroepelijke rechterlijke beslissing in het gelijk is gesteld, wanneer deze belastingplichtige beschikt over een bankgarantie ter hoogte van het betrokken btw-bedrag en er overeenkomstig het nationale procesrecht voor andere belastingen en heffingen teruggaaf kan worden verkregen indien een dergelijke bankgarantie is gesteld.

21 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het Hof deze vraag moet beantwoorden op basis van de nationale regeling en het feitelijke kader zoals deze zijn geschetst door de verwijzende

rechter, die in dit verband als enige bevoegd is, en dat het hem alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht moet geven om hem in staat te stellen te oordelen of deze regeling in overeenstemming is met de bepalingen van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 38).

22 Bijgevolg hoeft in casu niet te worden ingegaan op het betoog van de Roemeense regering dat Philips Orff die andere mogelijkheden had dan die welke zij heeft gekozen om haar rechten te doen gelden en die voor haar zonder extra financiële last zouden zijn geweest. De verwijzende rechter heeft immers niet gewezen op het bestaan van dergelijke mogelijkheden in het Roemeense recht en het staat niet aan het Hof om de uitlegging van het nationale recht door de verwijzende rechter in twijfel te trekken.

23 Voorts zij eraan herinnerd dat volgens artikel 179, eerste alinea, van de btw-richtlijn de belastingplichtige de aftrek toepast door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en wordt uitgeoefend. Uit artikel 183, eerste alinea, van deze richtlijn blijkt dat indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, er sprake is van een overschot dat hetzij kan worden overgedragen naar het volgende tijdvak, hetzij kan worden teruggeven.

24 Het Hof heeft overigens herhaaldelijk geoordeeld dat, hoewel de in artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde praktische toepassing van het recht op teruggaaf van het btw-overschot in beginsel onder de procedurele autonomie van de lidstaten valt, de lidstaten bij de uitoefening van die autonomie begrensd zijn door het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Aangaande de in artikel 183 van de btw-richtlijn voorziene mogelijkheid om te bepalen dat het btw-overschot hetzij wordt overgebracht naar het volgende belastingtijdvak, hetzij wordt teruggegeven, heeft het Hof erop gewezen dat de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot weliswaar een zekere bewegingsvrijheid hebben, maar dat deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen om op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Bovendien volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 183 van de btw-richtlijn niet aldus kan worden uitgelegd dat het zich noodzakelijkerwijs verzet tegen nationale voorschriften die een regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot bevatten waarbij de twee in artikel 183 genoemde wijzen van restitutie van het btw-overschot, te weten de overbrenging naar de volgende periode en de teruggaaf van dat overschot, worden gecombineerd of dat overschot wordt overgebracht naar meerdere belastingtijdvakken in plaats van naar het volgende belastingtijdvak, mits deze regeling de in artikel 252, lid 2, van de btw-richtlijn gestelde grenzen in acht neemt (zie in die zin arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punten 47-49).

27 Een nationale regeling op grond waarvan de belastingplichtige een deel van de financiële last van het btw-overschot gedurende een als onredelijk beschouwde periode moet dragen, doet daarentegen afbreuk aan het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin arrest van 18 oktober 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, punt 27).

28 Wat in casu het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, moet worden vastgesteld dat het, bij gebreke van een vermelding in het verzoek om een prejudiciële beslissing van de exacte periode gedurende welke een belastingplichtige op grond van de Roemeense wettelijke regeling geen teruggaaf kan verkrijgen van het btw-overschot waarop hij zich voor een bepaald belastingtijdvak kan beroepen, aan de verwijzende rechter – die als enige bevoegd is om over de feiten te beslissen – staat om te beslissen of deze wettelijke regeling tot gevolg heeft dat de belastingplichtige gedurende een overeenkomstig de rechtspraak van het Hof als onredelijk beschouwde periode daadwerkelijk het geheel of een deel van de financiële last van het btw-overschot moet dragen.

29 Wat betreft de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, waarnaar reeds is verwezen in punt 24 van het onderhavige arrest, zij eraan herinnerd dat de procedureregels voor beroepen die worden ingesteld ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontlelen, niet minder gunstig mogen zijn dan die voor vergelijkbare beroepen naar intern recht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en evenmin de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arrest van 30 juni 2016, Câmpean, C?200/14, EU:C:2016:494, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Het staat inderdaad aan de verwijzende rechter, die als enige rechtstreeks bekend is met de procedurevoorschriften voor beroepen tot restitutie tegen de staat, om na te gaan of de procedureregels die in het nationale recht de bescherming van de door de justitiabelen aan het Unierecht ontleende rechten moeten waarborgen, in overeenstemming zijn met het gelijkwaardigheidsbeginsel, alsmede om zowel het voorwerp als de voornaamste kenmerken te onderzoeken van vorderingen op basis van nationaal recht waarvan wordt gesteld dat het vergelijkbare vorderingen zijn. Uit dien hoofde moet de nationale rechter nagaan of de betrokken beroepen vergelijkbaar zijn wat hun voorwerp, oorzaak en voornaamste kenmerken betreft (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C?591/10, EU:C:2012:478, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Voor de beoordeling waartoe de nationale rechter zal moeten overgaan, kan het Hof hem echter bepaalde gegevens betreffende de uitlegging van het Unierecht verschaffen.

32 In casu geeft de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing aan dat het in de artikelen 157, 233 en 235 van het wetboek fiscaal procesrecht neergelegde algemene stelsel van fiscale verplichtingen met betrekking tot nationale belastingen en heffingen de regel bevat dat, in geval van betwisting van de belastingaanslag, het overleggen van een bankgarantieverklaring voor alle betrokken fiscale verplichtingen leidt tot opschorting van de invordering van deze aanslag en tot gevolg heeft dat het tenietgaan van die verplichtingen alleen vooraf kan geschieden indien de schuldenaar deze aflost. Inzake btw zijn deze bepalingen daarentegen niet van toepassing en wordt in artikel 303, leden 4 en 5, van het belastingwetboek niet in een dergelijke regel voorzien, zodat het indienen van een bankgarantieverklaring niet tot gevolg heeft dat de verschuldigdheid van de btw-verplichtingen wordt geschorst.

33 Om aan te tonen dat het gelijkwaardigheidsbeginsel is geëerbiedigd, voert de Roemeense regering ten eerste aan dat indien Philips Or?tie de opschorting van de gevolgen van de belastingaanslag wilde, zij de bestuursrechter hierom kon verzoeken onder de voorwaarden van

de artikelen 14 en 15 van Lege contenciosului administrativ nr. 554/2004 (wet nr. 554/2004 betreffende het bestuursprocesrecht) (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 1154 van 7 december 2004), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie. Ten tweede kan de niet-erkenning van een dergelijke schorsende werking op btw-gebied, terwijl deze werking wel voor andere fiscale verplichtingen wordt erkend, geen afbreuk doen aan de eerbiediging van het gelijkwaardigheidsbeginsel, aangezien deze schorsing geen invloed heeft op de aftrekbaarheid van de btw en op het tenietgaan van de fiscale verplichtingen als zodanig. De procedureregels die worden toegepast inzake btw zijn volgens de Roemeense regering dus niet minder gunstig dan die welke van toepassing zijn op uit het nationale recht voortvloeiende fiscale verplichtingen, aangezien de betalingsverplichting hoe dan ook niet is tenietgegaan, maar slechts is opgeschort.

34 Om te bepalen of het gelijkwaardigheidsbeginsel in het hoofdgeding in acht is genomen, zal de verwijzende rechter in de eerste plaats dus moeten nagaan of de beroepen waarvoor de procedurebepalingen gelden die volgens de Roemeense regering gelijk zijn aan die van de artikelen 157, 233 en 235 van het wetboek fiscaal procesrecht, wat de oorzaak, het voorwerp en de voornaamste kenmerken ervan betreft, vergelijkbaar zijn met een beroep dat gebaseerd is op aan het Unierecht ontleende rechten, zoals het beroep in het hoofdgeding.

35 Zoals de verwijzende rechter zelf heeft opgemerkt, lijkt dit niet het geval te zijn wanneer het gaat om beroepen betreffende de uit bestreden belastingaanslagen voortvloeiende verplichtingen tot betaling van de btw en de mogelijkheden om de opschorting van de verschuldigdheid van die verplichtingen te verkrijgen, hetgeen deze rechter evenwel dient na te gaan.

36 In de tweede plaats staat het aan die rechter om vast te stellen of de procedurevoorschriften die van toepassing zijn op nationale beroepen die volgens hem vergelijkbaar zijn met het in het hoofdgeding aan de orde zijnde beroep, in werkelijkheid niet gunstiger zijn dan die welke krachtens artikel 303, leden 4 en 5, van het belastingwetboek van toepassing zijn in het bij hem aanhangige geding. In casu moet worden vastgesteld dat uit de beschrijving van het nationale recht door de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de belastingplichtigen op btw-gebied over minder gunstige procedurele middelen beschikken dan wanneer er sprake is van rechten die zij aan het nationale recht ontleen met betrekking tot andere belastingen en heffingen dan de btw. Het staat aan de verwijzende rechter om de noodzakelijke verificaties te verrichten om te waarborgen dat bij de regelgeving die op het bij hem aanhangige geschil toepasselijk is, het gelijkwaardigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd.

37 Wat betreft het doeltreffendheidsbeginsel, volstaat de vaststelling dat dit beginsel in casu niet aan de orde lijkt te zijn, aangezien – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – uit het dossier waarover het Hof beschikt en uit hetgeen is aangevoerd niet blijkt dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is de uitoefening van aan het Unierecht ontleende rechten in de praktijk uiterst moeilijk of onmogelijk maakt. Daarover hoeft bijgevolg geen uitspraak te worden gedaan.

38 Gelet op een en ander moet worden geantwoord dat artikel 179, eerste alinea, en artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor vorderingen tot teruggaaf van btw die zijn gebaseerd op schending van het gemeenschappelijke btw-stelsel, voorziet in minder gunstige procedureregels dan die welke gelden voor soortgelijke vorderingen die zijn gebaseerd op schending van het nationale recht ter zake van andere belastingen en heffingen dan de btw.

## **Kosten**

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

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

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 179, eerste alinea, en artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor vorderingen tot teruggaaf van btw die zijn gebaseerd op schending van het gemeenschappelijke btw-stelsel, voorziet in minder gunstige procedureregels dan die welke gelden voor soortgelijke vorderingen die zijn gebaseerd op schending van het nationale recht ter zake van andere belastingen en heffingen dan de btw.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Roemeens.