



Datum van
inontvangstneming

:

30/09/2024

Zaak C-521/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

30 juli 2024

Verwijzende rechter:

Győri Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 juli 2024

Verzoekende partij:

Aptiv Services Hungary Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[OMISSIS]

De Győri Törvényszék (rechter in eerste aanleg Győr, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) geeft in de bestuursrechtelijke procedure tussen [OMISSIS] Aptiv Services Hungary Kft. ([OMISSIS], Szombathely [OMISSIS]), verzoekster, en [OMISSIS] NAV Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije), [OMISSIS] Boedapest [OMISSIS]), verweerster, betreffende een belastinggeschil de volgende

beschikking:

De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moeten artikel 168, onder c), artikel 178, onder c) en d), de artikelen 179, 180, 181 en 182 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling en

praktijk die de aftrek van de voorbelasting over intracommunautaire verwervingen van goederen weigert en definitief onmogelijk maakt (ontbreken van de mogelijkheid om een gecorrigeerde aangifte in te dienen en afwijzing van het verzoek om een bijzondere teruggaafprocedure) op grond dat de belastingplichtige om administratieve redenen zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend in een ander belastingtijdvak (maar nog binnen de verjaringstermijn) dan dat waarin de verschuldigde belasting is vastgesteld, terwijl de nationale belastingdienst bij eerdere controles geen bezwaar heeft gemaakt tegen de uitoefening van dat recht door de belastingplichtige?

[OMISSIS] [nationaal procesrecht] [OMISSIS]

Motivering

1. Feiten:

De NAV Vas Megyei Adó-és Vámigazgatósága (belasting- en douanedienst van het district Vas, ressorterend onder de nationale belasting- en douanedienst van Hongarije; hierna: „belastingdienst”) heeft bij verzoekster een btw-controle uitgevoerd betreffende de periode 1 november 2020 tot en met 31 december 2021.

De belastingdienst [OMISSIS] heeft in zijn besluit vastgesteld dat verzoekster in haar btw-aangiftes in de onderzochte periode 3 596 144 000 HUF verschuldigde btw had aangegeven voor intracommunautaire verwerving van goederen tegen een tarief van 27 %, terwijl zij voor deze post 4 5744 64 000 HUF aftrekbare belasting had opgenomen. De belastingdienst heeft op basis van de beschikbare gegevens vastgesteld dat het teruggaafverzoek van verzoekster aftrekbare btw-bedragen omvatte voor intracommunautaire verwervingen in de periode 2016-2018 die verzoekster in haar btw-aangifte over de maanden juli tot en met september 2021 als aftrekbare belasting heeft opgevoerd. Gelet hierop heeft de belastingdienst bij verzoekster een belastingverschil vastgesteld dat als belastingschuld is aangemerkt en heeft verzoekster gelast om deze te betalen, zonder verdere wettelijke sancties (fiscale boete of boete wegens te late betaling) op te leggen.

Verweerster heeft het besluit van de belastingdienst gehandhaafd.

Verweerster betoogt dat verzoekster haar recht op aftrek door middel van een gecorrigeerde aangifte uitsluitend in het belastingtijdvak kan uitoefenen waarin de verschuldigde belasting moet worden vastgesteld. Er moet evenwel rekening worden gehouden met de verjaringstermijn. De bedragen die verzoekster voor 2016 en een groot deel van 2017 wenst af te trekken zijn verjaard, zodat voor deze periode geen gecorrigeerde aangifte kan worden ingediend.

Verzoekster heeft ook een bijzondere teruggaafprocedure gestart met betrekking tot de door de verjaring getroffen periode, maar haar daartoe strekkende verzoek is door de belastingdienst afgewezen.

In haar beroep bij de verwijzende rechter betoogt verzoekster dat de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek zijn vervuld en het niet voldoen aan de formele voorwaarden haar het recht op aftrek niet kan ontnemen. Zij voert aan dat zij de aftrekbare belasting over de verwervingen in de periode 2016-2017 in de aangifte voor het tijdvak juli tot en met september 2021 heeft opgenomen omdat de facturen te laat beschikbaar waren gesteld en geregistreerd in haar bedrijfsbeheersysteem. Op het tijdstip van de uitoefening van het recht op aftrek was de verjaring nog niet ingetreden, dit was pas het geval op het tijdstip van de vaststelling van het primaire besluit. Verzoekster wijst erop dat de belastingdienst eerder nimmer bezwaar heeft gemaakt tegen haar praktijk van belastingaftrek. Volgens verzoekster heeft verweerster haar, door haar de mogelijkheid te ontzeggen om een gecorrigeerde aangifte in te dienen en door haar verzoek om een bijzondere teruggaafprocedure af te wijzen, verhinderd om haar recht op aftrek uit te oefenen.

Verweerster concludeert tot verwerping van het beroep.

2. Unierecht:

Artikel 168, onder c), van de btw-richtlijn:

„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: [...] de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i).”

Artikel 178, onder c) en d), van de btw-richtlijn:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen: [...] voor de in artikel 168, punt c), bedoelde aftrek met betrekking tot intracommunautaire verwerving van goederen: op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens hebben vermeld die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwerving van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur; voor de in artikel 168, punt d), bedoelde aftrek met betrekking tot met intracommunautaire verwervingen van goederen gelijkgestelde handelingen: de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;”

Artikel 179 van de btw-richtlijn:

„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.”

Artikel 180 van de btw-richtlijn:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast.”

Artikel 181 van de btw-richtlijn:

„De lidstaten kunnen een belastingplichtige die niet in het bezit is van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur, toestaan de in artikel 168, punt c), bedoelde aftrek toe te passen met betrekking tot diens intracommunautaire verwervingen van goederen.”

Artikel 183 van de btw-richtlijn:

„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.”

3. Nationaal recht:

§ 63, lid 1, van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-wet”):

„In het geval van intracommunautaire verwervingen van goederen wordt de verschuldigde belasting vastgesteld bij de uitreiking van de factuur waaruit de levering van de goederen blijkt, doch uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op de maand waarin de levering is verricht.”

§ 119, lid 1, van de btw-wet:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de als voorbelasting verschuldigde belasting wordt vastgesteld (§ 120), ook wanneer de verschuldigde belasting overeenkomstig § 196/B, lid 2, onder a), wordt vastgesteld.”

§ 120, onder b), van de btw-wet:

„Voor zover de belastingplichtige in die hoedanigheid goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen of op andere wijze aanwendt, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die hij verschuldigd is voor verwervingen, waaronder intracommunautaire verwervingen, of het gebruik

van diensten, waaronder vooruitbetalingen, wanneer de belasting overeenkomstig § 140, onder a), verschuldigd is door de afnemer van de dienst.”

§ 127, lid 1, onder b), b bis), van de btw-wet:

„Als materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over: [...] in het in § 120, onder b), genoemde geval van intracommunautaire leveringen een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt.”

§ 153/A, lid 1, van de btw-wet:

„De voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige mag op het totale belastingbedrag dat hij over een belastingtijdvak verschuldigd is, in mindering brengen:

- a) het bedrag van de aftrekbare voorbelasting in de zin van § 120, onder b), onder c), cb), die over hetzelfde belastingtijdvak verschuldigd is,
- b) het bedrag van de niet onder a) vallende, aftrekbare voorbelasting die is verschuldigd over hetzelfde belastingtijdvak, dan wel over een vorig tijdvak of vorige tijdvakken, doch hooguit één kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarin het betrokken belastingtijdvak valt.”

§ 153/A, lid 3, van de btw-wet:

„De voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige mag het bedrag van de overeenkomstig het wetboek fiscaal procesrecht nog niet verjaarde aftrekbare voorbelasting die niet overeenkomstig lid 1 in mindering is gebracht opvoeren als een aanvullend bedrag aan voorbelasting in het belastingtijdvak waarin het recht op belastingaftrek is ontstaan.”

§ 257/J, leden 1 en 2, van de btw-wet:

„(1) De belastingplichtige kan om teruggaaf verzoeken van het door hem verschuldigde bedrag aan voorbelasting indien dat bedrag buiten zijn schuld en in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit niet is of wordt vergoed.

(2) Behoudens de in lid 2a bepaalde uitzondering dient de belastingplichtige het verzoek schriftelijk in bij de nationale belastingdienst, uiterlijk 6 maanden voor de verjaring van het recht tot vaststelling van de belasting. Het verzoek kan ook tijdens een lopende belastingcontrole worden ingediend. Deze termijn is een vervaltermijn; bij niet-naleving ervan kan geen verzoek om restitutio in integrum worden ingediend.

(2a) Indien de datum van het ontstaan van de reden voor de indiening van het verzoek binnen 6 maanden voor de verjaring van het recht tot vaststelling van de

belasting ligt of na de verjaring van dat recht valt, kan de belastingplichtige het verzoek indienen binnen een jaar na de datum van het ontstaan van de reden. Indien de datum van het ontstaan van de reden voor de indiening van het verzoek na de verjaring van het recht tot vaststelling van de belasting ligt, kan de belastingplichtige slechts in uitzonderlijke omstandigheden om teruggaaf verzoeken van het bedrag aan voorbelasting dat hem in rekening is gebracht. Als uitzonderlijke omstandigheid wordt beschouwd de situatie waarin de reden voor de indiening van het verzoek na het intreden van de verjaringstermijn is ontstaan wegens de specifieke aard van de economische activiteiten van de belastingplichtige. In het verzoek vermeldt de belastingplichtige de reden voor de indiening van het verzoek en de datum van ontstaan ervan. Het verzoek kan ook tijdens een lopende belastingcontrole worden ingediend. Deze termijn is een vervaltermijn; bij niet-naleving ervan kan geen verzoek om restitutio in integrum worden ingediend.”

4. Motivering van de verwijzing:

4.1. Relevante arresten van het Hof

Volgens de feiten die ten grondslag liggen aan het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-81/17, Zabrus Siret, heeft de nationale belastingdienst de belastingplichtige het recht op aftrek van de belasting geweigerd op grond dat de gevorderde bedragen betrekking hebben op handelingen die zijn verricht in een belastingtijdvak dat voorafgaat aan het gecontroleerde tijdvak, waarover reeds een btw-controle is uitgevoerd, die is afgerond op 26 januari 2015.

In bovengenoemd arrest heeft het Hof geoordeeld dat het beginsel van neutraliteit van de btw verlangt volgens vaste rechtspraak dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45) [punt 44 van het arrest].

De niet-naleving van de formele voorwaarden die kan worden verholpen, kan geen afbreuk doen aan de goede werking van het btw-stelsel [punt 46 van het arrest]. Doordat een nationale regeling als in het hoofdgeding wordt toegepast, blijft de belastingplichtige definitief een deel van de btw-last dragen, hetgeen in strijd is met de in punt 34 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak [punt 47 van het arrest].

Wat het evenredigheidsbeginsel betreft heeft het Hof geoordeeld dat de nationale wetgever, teneinde de goede werking van het btw-stelsel te verzekeren, aan de niet-nakoming van de formele verplichtingen van de belastingplichtigen sancties kan verbinden die hen ertoe kunnen aanzetten die verplichtingen na te komen [punt 48 van het arrest]. Derhalve kan een administratieve geldboete met name worden opgelegd aan een nalatige belastingplichtige die zijn btw-aangifte

verbetert op basis van stukken tot staving van zijn recht op aftrek van de btw die in zijn bezit waren ten tijde van de indiening van zijn btw-aangifte, of na de ontdekking van een boekingsfout waardoor het terug te geven btw-bedrag wordt gewijzigd [punt 49 van het arrest]. In een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, lijkt een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek, gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, derhalve onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld (arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak) [punt 51 van het arrest]. Niets in het aan het Hof overgelegde dossier wijst op een risico op fraude of nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting [punt 52 van het arrest].

Op basis van het voorgaande heeft het Hof in antwoord op de gestelde vraag geoordeeld dat de artikelen 167, 168, 179, 180 en 182 van de btw-richtlijn alsook het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in afwijking van de verjaringstermijn van vijf jaar die in het nationale recht is vastgesteld voor de verbetering van btw-aangiften, in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige niet toestaat een dergelijke verbetering uit te voeren om zijn recht op aftrek uit te oefenen, enkel omdat die verbetering betrekking heeft op een tijdvak waarover reeds een belastingcontrole is uitgevoerd.

Volgens de feiten die ten grondslag liggen aan het arrest van het Hof in zaak C-895/19 heeft de betrokken onderneming bij de belastingdienst een verzoek om een individuele ruling ingediend met betrekking tot de volgende feitelijke situatie. In bepaalde situaties kan zij de btw die verschuldigd is over intracommunautaire verwervingen niet vermelden in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht voor de verworven goederen is ontstaan. In dat geval zou zij die btw na het verstrijken van deze termijn vermelden via een correctie van haar belastingaangifte. Dit zou het geval kunnen zijn bij de vertraagde ontvangst van een factuur, een onjuiste indeling van de handeling door de betrokken onderneming of een vergissing van de persoon die de registers en btw-aangiften opstelt.

In dit arrest is geoordeeld dat uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat in het kader van de verleggingsregeling het basisbeginsel van fiscale neutraliteit eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van de belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 december

2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat kan anders liggen wanneer niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou verhinderen (arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39) punt 47 van het arrest].

Volgens dit arrest zou een nationale regeling die systematisch verbiedt om het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving uit te oefenen in hetzelfde tijdvak als dat waarin dat btw-bedrag moet worden verrekend, zonder dat daarbij alle relevante omstandigheden en met name de goede trouw van de belastingplichtige in aanmerking kunnen worden genomen, verder gaan dan noodzakelijk is om, enerzijds, de juiste inning van de btw te waarborgen in een situatie waarin, zoals blijkt uit de in punt 31 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak, geen enkel btw-bedrag verschuldigd is aan de belastingdienst en, anderzijds, fraude te vermijden [punt 54 van het arrest].

Het Hof heeft op de gestelde vraag geantwoord dat de artikelen 167 en 178 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde belastingtijdvak als dat waarin de btw moet worden verrekend, de voorwaarde stelt dat de verschuldigde btw wordt vermeld in de belastingaangifte die wordt ingediend binnen een termijn van drie maanden na het einde van de maand waarin de belastingplicht in verband met de verwerving van de goederen is ontstaan.

4.2. Conclusies en bevindingen naar aanleiding van de bovenstaande arresten:

Wat het recht op aftrek betreft zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel is van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.

Het recht op aftrek is een integrerend deel van de btw-regeling en het kan, in beginsel, niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt.

Volgens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Artikel 69 van de btw-richtlijn bepaalt dat voor de intracommunautaire verwervingen van goederen de belasting verschuldigd wordt bij de uitreiking van de factuur of, wanneer tot dat tijdstip geen factuur is uitgereikt, bij het verstrijken de krachtens artikel 222 van de btw-richtlijn opgelegde termijn.

Het recht op aftrek van de btw kan worden uitgeoefend mits voldaan is aan de in de btw-richtlijn vastgestelde materiële en formele voorwaarden.

Wat betreft de over intracommunautaire verwervingen verschuldigde btw blijkt uit artikel 178, onder c, van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, op de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte alle gegevens moet hebben vermeld die nodig zijn om het bedrag van de wegens zijn verwerving van goederen verschuldigde btw vast te stellen, en in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de bepalingen van titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5, van de btw-richtlijn opgestelde factuur.

Volgens artikel 179, lid 1, van de btw-richtlijn past de belastingplichtige 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. Volgens de rechtspraak van het Hof volgt hieruit dat het recht op btw-aftrek in principe moet worden uitgeoefend tijdens de periode waarin dit recht is ontstaan en de belastingplichtige in het bezit is van een factuur.

Het recht op aftrek wordt dus in beginsel uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan, namelijk, gezien artikel 167 van de btw-richtlijn, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

Niettemin kan het een belastingplichtige krachtens de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn worden toegestaan de aftrek te verrichten, ook al heeft hij zijn recht niet uitgeoefend in de loop van de periode waarin het is ontstaan, op voorwaarde dat is voldaan aan bepaalde bij de nationale wettelijke regelingen vastgestelde voorwaarden en voorschriften.

Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, kan derhalve niet worden beschouwd als onverenigbaar met het stelsel van de btw-richtlijn, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op aftrek bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punten 48 en 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

In het kader van de verleggingsregeling eist het basisbeginsel van fiscale neutraliteit dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de

materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van de belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.

De toepassing van een nationale regeling mag niet automatisch en wegens niet-naleving van een formeel vereiste beletten dat het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving in hetzelfde tijdvak wordt uitgeoefend als dat waarin dat btw-bedrag wordt verrekend zonder dat daarbij alle relevante omstandigheden en met name de goede trouw van de belastingplichtige in aanmerking worden genomen.

Een nationale regeling die systematisch verbiedt om het recht op aftrek van de btw over een intracommunautaire verwerving uit te oefenen in hetzelfde tijdvak als dat waarin dat btw-bedrag moet worden verrekend, zonder dat daarbij alle relevante omstandigheden en met name de goede trouw van de belastingplichtige in aanmerking kunnen worden genomen, zou verder gaan dan noodzakelijk is om, enerzijds, de juiste inning van de btw te waarborgen in een situatie waarin geen enkel btw-bedrag verschuldigd is aan de belastingdienst en, anderzijds, fraude te vermijden.

Een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek lijkt onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld.

4.3. Toepassing van de bovenstaande conclusies en bevindingen op de onderhavige zaak:

Tussen partijen staat vast dat verzoekster intracommunautaire verwervingen van goederen heeft verricht waarvoor zij recht op aftrek had.

Verzoekster heeft de btw-bedragen voor intracommunautaire verwervingen in de periode 2016-2018 echter in haar btw-aangifte over de maanden juli tot en met september 2021 vermeld.

De nationale wetgeving bepaalt, op dezelfde wijze als de btw-richtlijn, dat de belastingplichtige de aftrek toepast 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 (artikel 179).

Krachtens de btw-richtlijn kunnen de lidstaten een belastingplichtige evenwel een aftrek toestaan die niet overeenkomstig de artikelen 178 en 179 is toegepast (artikel 180).

Volgens § 153/A, leden 1 en 3, van de btw-wet is de latere datum in de zin van de btw-richtlijn ten hoogste één kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarin het tijdvak valt waarin de belasting wordt vastgesteld. Het staat vast dat verzoekster haar recht op aftrek heeft willen uitoefenen na deze periode. In het kader van de verjaring moet echter worden benadrukt dat de verjaringstermijn nog niet was verstreken toen verzoekster haar recht op aftrek wilde doen gelden. De verjaring is pas ingetreden tijdens de procedure bij de belastingdienst en bij verweerster.

De belastingdienst betoogt dat het recht op aftrek van de belasting kan worden uitgeoefend in het tijdvak waarin de verschuldigde btw wordt vastgesteld. Wanneer de belastingplichtige (zoals verzoekster) de factuur later ontvangt, wordt de aftrekbare belasting niet vermeld in de aangifte over het tijdvak waarin de factuur is ontvangen, maar in een gecorrigeerde aangifte in het tijdvak waarin de verschuldigde belasting wordt vastgesteld, met inachtneming van de verjaringstermijn. Verweerster heeft verzoekster dus verweten dat zij het in de gecorrigeerde aangifte vermelde factuurbedrag niet in het tijdvak van de vaststelling van de verschuldigde belasting heeft afgetrokken. Gelet op de rechtspraak van het Hof kan evenwel ook in deze zaak worden vastgesteld dat aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek was voldaan en dat verweerster de uitoefening van het recht op aftrek uitsluitend heeft geweigerd omdat verzoekster niet voldeed aan de formele vereisten (het ontbreken van een gecorrigeerde aangifte). Het op zich rechtmatige standpunt van de belastingdienst (noodzaak van indiening van een gecorrigeerde aangifte) heeft in de onderhavige zaak ertoe geleid dat het recht van aftrek van verzoekster werd verhinderd door de verjaring die was ingetreden gedurende de bij de belastingdienst lopende procedure. De Hongaarse wettelijke regeling voorziet niet in bepalingen waarin is opgesomd met welke omstandigheden rekening kan worden gehouden indien het recht op aftrek niet middels een gecorrigeerde aangifte en niet in hetzelfde tijdvak als dat waarin de verschuldigde belasting wordt vastgesteld, maar wel binnen de verjaringstermijn, wordt uitgeoefend. Deze gang van zaken is echter in strijd met de hierboven beschreven rechtspraak van het Hof. Door te eisen dat de aftrek in hetzelfde tijdvak wordt toegepast als dat waarop de gecorrigeerde aangifte betrekking heeft, stelt verweerster duidelijk een formele voorwaarde die volgens de rechtspraak van het Hof tot gevolg heeft dat de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting van verzoekster wordt verhinderd, terwijl aan de materiële vereisten zonder twijfel is voldaan.

Bovendien heeft verzoekster de belastingdienst vergeefs verzocht om een herhaalde controle te gelasten omdat aan de wettelijke vereisten daartoe niet was voldaan, zodat verzoekster deze weg naar de uitoefening van haar recht op aftrek evenmin kon bewandelen. Haar verzoek om een bijzondere teruggaafprocedure is door de belastingdienst afgewezen. De enige mogelijkheid die verzoekster resteert om haar recht op aftrek uit te oefenen is derhalve een voor haar gunstige uitspraak in de onderhavige bestuursrechtelijke procedure.

Volgens de rechtspraak van het Hof moet aftrek van voorbelasting worden toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. In de onderhavige zaak staat vast dat aan de materiële wettelijke vereisten is voldaan, aangezien verzoekster haar recht op aftrek heeft uitgeoefend op basis van een materieel betrouwbare factuur over een intracommunautaire verwerving waarover zij beschikte. Verweerster heeft de materiële betrouwbaarheid van de factuur niet betwist.

Volgens de rechtspraak van het Hof moet bij de beslissing strekkende tot weigering van het recht op aftrek de goede trouw van de belastingplichtige als relevante omstandigheid in aanmerking worden genomen. Verweerster heeft in het kader van de procedure de goede trouw van verzoekster niet in aanmerking genomen. Zij heeft in haar besluit enkel vastgesteld dat aan de voorwaarden voor een herhaalde controle niet was voldaan. In de door verweerster aanbevolen bijzondere teruggaafprocedure is het verzoek van verzoekster afgewezen.

In de onderhavige zaak is er geen sprake van nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting, sterker nog; door haar recht op aftrek op een later tijdstip, maar nog binnen de verjaringstermijn, uit te oefenen heeft verzoekster de Hongaarse begroting in wezen voor een langere termijn een „lening verstrekt”. Verzoekster heeft ook geen fraude vastgesteld noch een boete wegens te late betaling opgelegd.

In verband met het evenredigheidsbeginsel wijst de verwijzende rechter erop dat de handelwijze van verzoekster (niet-uitoefening van het recht op aftrek middels een gecorrigeerde aangifte in hetzelfde aangiftetijdvak) overeenkomstig de punten 48, 49, 51 en 52 van het Hof in zaak C-81/17 niet wordt bestraft door de weigering van het recht van aftrek uit te oefenen te weigeren, maar hooguit door een administratieve geldboete toe te passen.

Er zij nog op gewezen dat de belastingdienst bij eerdere controles nooit bezwaar heeft gemaakt tegen de praktijk van btw-aftrek van verzoekster, ondanks dat zij haar recht op aftrek toen evenmin in hetzelfde belastingtijdvak heeft uitgeoefend en geen gecorrigeerde aangifte heeft ingediend teneinde het recht op aftrek in dat aangiftetijdvak uit te oefenen als dat waarin de verschuldigde belasting wordt vastgesteld. Verzoekster heeft de bevindingen van de belastingdienst, of het ontbreken daarvan, aldus opgevat dat haar praktijk in overeenstemming is met de nationale en unierechtelijke bepalingen en met de praktijk van de nationale autoriteiten.

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke elementen]

Győr, 19 juli 2024

[OMISSIS]

[ondertekeningen]