



Datum van
inontvangstneming

:

30/04/2025

Zaak T-198/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

4 maart 2025

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 februari 2025

Verzoekende partij:

G Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék

[OMISSIS]

beschikking

[OMISSIS]

Verzoekster:

[OMISSIS]

G Korlátolt Felelősségű Társaság

([OMISSIS] Boedapest [OMISSIS])

[OMISSIS]

Verweerster:

[OMISSIS]

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[OMISSIS]

(afdeling bezwaren van de nationale belasting- en

**Voorwerp van het
geding:**

douanediens, Hongarije)

[OMISSIS]

rechtmatigheid van een administratieve handeling in een
belastingzaak

[OMISSIS]

Dictum

De Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) [OMISSIS] 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 de artikelen 167, 168, 179, 180, 183, 250 en 252 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid aldus worden uitgelegd dat deze zich niet verzetten tegen een regel van nationaal recht, namelijk § 92, onder b), van az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), of tegen een uitlegging en toepassing van deze regel volgens welke, met betrekking tot een tijdvak dat met een controle is afgesloten, correctie en teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte btw uitsluitend mogelijk zijn indien er sprake is van nieuwe feiten of omstandigheden waarvan de belastingplichtige voorheen niet op de hoogte was en te goeder trouw ook niet op de hoogte kon zijn, niettegenstaande dat er geen gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten, aangezien de ten onrechte in rekening gebrachte belasting waarvan om correctie wordt verzocht, aan de schatkist is afgedragen?

[OMISSIS] [Aspect van de nationale procedure] [OMISSIS]

Motivering

I. Korte samenvatting van de feiten van de zaak

- 1 Verzoekster, die eigendom is van de Nederlandse vennootschap A BV, een lid van de groep U, ontplooit haar activiteiten sinds 29 juli 2011. Haar geregistreerde hoofdactiviteit is de verhuur van bepaalde machines en werktuigen (verhuur van inleverbare en herbruikbare trays en kratten aan fruitproducenten, detailhandelaren, groothandelaren en voedselverwerkende bedrijven).

Verzoekster heeft tussen 2015 en 2017 een zakelijke relatie gehad met haar moedermaatschappij A BV, aangezien alle voor de verhuur bestemde trays en kratten die zij verhuurde aan de leden van de groep eigendom waren van A BV.

Bij de verhuur maakte verzoekster gebruik van een statiegeldsysteem waarbij zij statiegeld in rekening bracht bij de overdracht van de trays en de kratten die haar partners binnen 30 dagen dienden te retourneren. Als een partner slechts een deel van de trays retourneerde, werden de eerder door verzoekster uitgereikte facturen aangepast. Wanneer de partner alle trays retourneerde, werd de factuur gestorneerd.

Tot 9 november 2015 heeft verzoekster btw in rekening gebracht over het statiegeld.

Verzoekster heeft haar praktijk om btw in rekening te brengen na de besluiten van het Ministerie van Economische Zaken van 1 juni 2015 [OMISSIS] betreffende een taxruling (hierna: „besluiten van het ministerie”) in die zin gewijzigd dat zij niet verplicht was om facturen uit te reiken en btw af te dragen over statiegeld, aangezien de betrokken transacties vrijgesteld zijn van btw.

In de besluiten van het ministerie is ook bepaald dat verzoekster het recht heeft om gewijzigde facturen uit te reiken en gecorrigeerde aangiftes in te dienen met betrekking tot de ten onrechte in rekening gebrachte btw. In overeenstemming met de besluiten van het ministerie heeft verzoekster na 9 november 2015 geen btw meer vermeld op de facturen met betrekking tot statiegeld.

- 2 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belasting- en douanediens van het district Heves, ressorterend onder de nationale belasting- en douanediens, Hongarije; hierna: „belastingdienst”) heeft bij verzoekster een controle achteraf (hierna: „controle”) uitgevoerd naar haar btw-aangiften in de periode januari 2015 tot en met juli 2017 (hierna „onderzochte periode”) en naar haar aangiften vennootschapsbelasting in het jaar 2015. De controle begon op 12 december 2017 [OMISSIS] met de betekening van de schriftelijke machtiging. De belastingdienst heeft in zijn besluit [OMISSIS] van 19 juli 2018 geen btw-verschil ten laste van verzoekster vastgesteld, maar wel een verschil van 414 000 HUF uit hoofde van vennootschapsbelasting geconstateerd dat hij als belastingtekort heeft aangemerkt en waarover hij een boete van 166 000 HUF heeft opgelegd en een toeslag van 6000 HUF wegens te late betaling in rekening heeft gebracht.
- 3 Verzoekster heeft geen bezwaar gemaakt tegen het besluit van de belastingdienst, dat daarom op 22 augustus 2018 definitief is geworden. Overeenkomstig § 87, lid 2, van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Wet XCII van 2003 inzake belastingen; hierna: „oude belastingwet”) worden in het geval van verzoekster de onderzochte periode (voor de btw) en het jaar 2015 (voor de vennootschapsbelasting) aangemerkt als een met een controle afgesloten tijdvak.
- 4 Verzoekster heeft op 13 november 2020 een verzoek om een nieuwe controle met betrekking tot de onderzochte periode ingediend bij de belastingdienst. Tot staving van haar verzoek heeft zij, onder verwijzing naar de besluiten van het ministerie en de in overeenstemming daarmee herziene analytische rekeningen en gecorrigeerde facturen, aangevoerd dat zij na de afronding van de belastingcontrole had ontdekt dat zij corrigerende facturen had uitgereikt over facturen betreffende statiegeld waarin oorspronkelijk btw in rekening werd gebracht, en dat pas na afloop van de controle gebleken was dat een deel van de corrigerende facturen niet was opgenomen in de btw-aangiften over de met de controle afgesloten periode of pas na het begin van de controle was uitgereikt.

Gelet op deze constatering heeft zij recht op teruggaaf van 828 516 184 HUF aan btw over het met de controle afgesloten jaar 2015.

- 5 De belastingdienst heeft het verzoek van verzoekster om een nieuwe controle bij besluit van 26 november 2020 [OMISSIS] op grond van § 92, lid 2, wetboek fiscaal procesrecht afgewezen.
- 6 De belastingdienst heeft erop gewezen dat verzoekster zich in het verzoek om een nieuwe controle niet kon beroepen op de besluiten van het ministerie als zijnde nieuwe feiten of omstandigheden, aangezien zij reeds vóór de controle en na de vaststelling van die besluiten de mogelijkheid had om een gecorrigeerde aangifte in te dienen. De facturen die niet zijn opgenomen in aangiften die verzoekster in de onderzochte periode heeft ingediend kunnen evenmin worden aangemerkt als nieuwe feiten of omstandigheden die een nieuwe controle rechtvaardigen, aangezien verzoekster ten tijde van de controle al beschikte over deze bewijsstukken. Verzoekster heeft geen documenten bij haar verzoek gevoegd, zodat niet kan worden vastgesteld welke bewijsstukken niet zijn opgenomen in haar belastingaangiften in het met de controle afgesloten tijdvak. Bovendien is niet aangetoond dat verzoekster de facturen heeft aangepast, noch dat zij de aangepaste facturen aan haar klanten ter beschikking heeft gesteld. De juistheid van de gegevens in de tabellen in de bijlage bij verzoeksters verzoek is daarom niet door bewijs gestaafd.
- 7 Beslissend op het bezwaarschrift dat verzoekster tegen het besluit van de belastingdienst had ingediend heeft verweerster dat besluit bij besluit van 18 januari 2021 [OMISSIS] bevestigd. In de motivering heeft verweerster opgemerkt dat verzoekster niet alleen op basis van de besluiten van het ministerie, maar ook op basis van het verslag van 30 augustus 2017 van Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft, die de controle van het boekjaar 2015 heeft uitgevoerd, op de hoogte moest zijn van de grond om de facturen te corrigeren en van het feit dat haar administratie niet geschikt was om die correcties uit te voeren, zodat hetgeen zij in dit verband heeft aangevoerd niet als nieuwe feiten of omstandigheden kan worden aangemerkt.

Het feit dat verzoekster, zoals zij zelf toegeeft, haar eerdere praktijk in verband met de belasting heeft gewijzigd nadat zij kennis had genomen van de besluiten van het ministerie, toont aan dat zij voldoende informatie had over de correcties die op grond van die besluiten noodzakelijk waren, maar heeft nagelaten om de nodige autocorrectie uit te voeren, met andere woorden niet heeft gedaan wat redelijkerwijs van haar verwacht kon worden om haar handelwijze te wijzigen teneinde aan de wet te voldoen. Het lijkt geen twijfel dat verzoekster op de hoogte was van de wijze waarop zij haar eerdere, onjuiste praktijk door een gecorrigeerde aangifte kon verhelpen en van de uiterste termijn voor de indiening van een dergelijke gecorrigeerde aangifte.

Gelet op het in § 1 van het wetboek fiscaal procesrecht verankerde legaliteitsbeginsel en het in § 8 van dat wetboek opgenomen vereiste van goede

trouw kan verzoekster de gevolgen van het feit dat zij geen dan wel een onvolledige autocorrectie heeft uitgevoerd, niet afwentelen op de belastingdienst door een verzoek om een nieuwe controle in te dienen. In de periode tussen de vaststelling van de besluiten van het ministerie op 1 juli 2015 en de aanvang van de controle op 13 december 2017 had verzoekster namelijk, gelet op het in het recht van de Unie erkende vereiste van een redelijke termijn, de mogelijkheid om de gefactureerde belasting door middel van een gecorrigeerde aangifte te herstellen.

- 8 Verweerster heeft er ook op gewezen dat de procedure van een nieuwe controle een procedure is die verschillende fasen kent, waarin de belastingdienst moet beoordelen of de door verzoekster aangevoerde feiten en omstandigheden voldoen aan de gestelde voorwaarden, en haar handelwijze aan het vereiste van goede trouw. Pas daarna is het mogelijk om een nieuwe controle te gelasten en de gestelde nieuwe feiten en omstandigheden inhoudelijk te onderzoeken.
- 9 In het onderhavige geval is het verzoek van verzoekster om een nieuwe controle niet afgewezen omdat de beschikbare documentatie onvolledig was, maar omdat niet kon worden vastgesteld dat was voldaan aan de voor een dergelijke controle noodzakelijke voorwaarden, namelijk dat er sprake was van nieuwe feiten en omstandigheden die van invloed waren op de belastingverplichting en, in dat verband, dat verzoekster te goeder trouw was. Het voorgaande is niet in tegenspraak met de overwegingen van het Hof in de arresten Zabrus Siret SRL, zaak C-81/17 [EU:C:2018:283], SC Terracult SRL, zaak C-835/18 [EU:C:2020:520] (hierna: „arrest Terracult”), en Nestrade, zaak C-562/17 [EU:C:2019:115].

II. Relevante bepalingen van Unierecht

10 Btw-richtlijn

Artikel 167

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

Artikel 168

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is op leveringen van goederen of diensten die door een andere belastingplichtige aan hem zijn of moeten worden verricht.

Artikel 179

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.

Artikel 180

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

Artikel 182

De lidstaten stellen de voorwaarden en de nadere regels voor de toepassing van de artikelen 180 en 181 vast.

Artikel 183

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.

Artikel 250

(1) Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

(2) De lidstaten staan onder door hen te stellen voorwaarden toe dat de in lid 1 bedoelde btw-aangifte langs elektronische weg wordt ingediend en mogen dit ook verplicht stellen.

Artikel 252

(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.

III. Relevante bepalingen van nationaal recht

- 11 Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet CL van 2017 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek”)

§ 54, lid 5

Vanaf het begin van de controle kunnen de onderzochte belasting en begrotingssteun in het onderzochte tijdvak niet via autocorrectie worden gecorrigeerd. De belastingplichtige kan de door de belastingdienst vastgestelde naheffing of begrotingssteun niet corrigeren. Een correctie die betrekking heeft op de belasting, de begrotingssteun of het tijdvak wordt beschouwd als een vóór het begin van de controle uitgevoerde autocorrectie indien de belastingplichtige de gecorrigeerde aangifte bij de belastingdienst heeft ingediend (ter post bezorgd) uiterlijk op de dag voorafgaand aan de dag waarop de kennisgeving van de belastingdienst over de aanstaande controle, of, indien geen kennisgeving is gestuurd, de schriftelijke machtiging, wordt betekend of overhandigd.

- 12 Wetboek fiscaal procesrecht

§ 89, lid 2

Een tijdvak dat met een controle is afgesloten kan, mits aan de bij wet bepaalde voorwaarden is voldaan, aan een nieuwe controle worden onderworpen (nieuwe controle).

§ 92, onder b)

Op verzoek van de belastingplichtige kan met betrekking tot de met een controle afgesloten aangifteperiode een nieuwe controle plaatsvinden van de belasting of begrotingssteun indien de opheldering van door de belastingplichtige aangevoerde nieuwe feiten of omstandigheden tot wijziging van de bevindingen van de eerdere controle zou leiden, mits de belastingplichtige voorheen niet op de hoogte was en te goeder trouw ook niet op de hoogte kon zijn van die nieuwe feiten of omstandigheden.

IV. Geschil tussen partijen

- 13 Verzoekster stelt dat correctie van ten onrechte in rekening gebrachte belasting in een met controle afgesloten tijdvak niet afhankelijk kan worden gesteld van de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst van de lidstaat. Zij wenste correcties aan te brengen in tijdvakken waarvoor de verjaringstermijn nog niet was verstreken, zodat het besluit van verweerster in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel. Als we de uitlegging volgen die in verweersters besluit

is uiteengezet heeft de belastingdienst namelijk het recht om de verjaringstermijn naar eigen goeddunken en in haar eigen belang eenzijdig te wijzigen of te verkorten. De belastingdienst en verweester hadden bij de beslissing inzake het gelasten van een nieuwe controle rekening moeten houden met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, die het hele btw-stelsel beheersen, en de relevante arresten van het Hof. Uit het beginsel van de fiscale neutraliteit volgt dat belastingplichtigen onnodig in rekening gebrachte btw moeten kunnen corrigeren. Overeenkomstig het doeltreffendheidsbeginsel moeten de regels van de lidstaten inzake de correctie van onnodig in rekening gebrachte btw van dien aard zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Uit de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid volgt dat een financiële sanctie van een lidstaat bestaande in een volledige weigering om het recht op aftrek of correctie van onnodig in rekening gebrachte btw uit te oefenen, niet in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. In verband met deze beginselen beriep verzoekster zich op bepaalde punten van de arresten Zabrus en Terracult. Er bestond geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor de onderzochte periode, aangezien de ten onrechte in rekening gebrachte belasting waarvan correctie werd verzocht aan de begroting was afgedragen, hetgeen door de belastingdienst noch door verweester werd betwist. De wetenschap, dat wil zeggen de goede trouw, van verzoekster had derhalve in het kader van de beslissing over de toelaatbaarheid het verzoek om een nieuwe controle niet bij de beoordeling mogen worden betrokken.

- 14 Verzoekster was niet in staat om de vaststelling van de belastingdienst inzake btw binnen de wettelijke bezwaartermijn aan te vechten omdat zij toen nog niet beschikte over de bewijsstukken inzake de correctie. Zij betoogt dat zij slechts door de uitreiking van de voor de correctie van de btw nodige facturen en na het beschikbaar komen van de verslagen van de onafhankelijke accountant het recht en de mogelijkheid had om de ten onrechte in rekening gebrachte btw te corrigeren, en niet na de publicatie van de besluiten van het ministerie betreffende voorafgaande belastingvaststelling. In het besluit betreffende voorafgaande belastingvaststelling was het effect van de aanpassing niet gekwantificeerd, daarvoor moesten de betrokken transacties worden geïdentificeerd en grondig herzien, en moesten de betrokken facturen op de juiste wijze worden uitgereikt. Volgens verzoekster vormen de als gevolg van deze, verschillende jaren in beslag nemende periode van herschikking en onderzoek van documenten opnieuw met elkaar in overeenstemming gebrachte analytische rekeningen en de op basis daarvan uitgereikte gecorrigeerde facturen het nieuwe feit dat de nieuwe controle rechtvaardigt, aangezien alleen deze geschikt zijn om de conclusies van de eerdere controle te wijzigen. Kennis van de noodzaak van autocorrectie is niet hetzelfde als aan het licht komen van nieuwe feiten of omstandigheden (de gecorrigeerde facturen), hetgeen nodig is om een nieuwe controle te gelasten. Verzoekster wijst erop dat het ontbreken van formaliteiten volgens vaste rechtspraak van het Hof geen belemmering kan vormen voor de uitoefening van het recht op aftrek en dus voor de correctie van de ten onrechte in rekening gebrachte belasting. § 92,

onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht biedt evenmin de mogelijkheid voor een dergelijke uitlegging.

- 15 Verweerster benadrukt dat het verzoek van een belastingplichtige om een nieuwe controle geen rechtsmiddel is. De nieuwe controle is een uitzonderlijke rechtsfiguur, aangezien deze niet alleen betrekking heeft op de controlefase van de procedure, maar ook voor de daaropvolgende besluitvorming, aangezien de regels van belastingcontrole ook daarop onverkort van toepassing zijn en derhalve niet los gezien kan worden van de eerdere controle die geleid heeft tot de met controle afgesloten periode. Krachtens § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht moet verzoekster aantonen dat de door haar aangevoerde, ten tijde van de belastingcontrole reeds bestaande feiten of omstandigheden een novum vormen waarvan zij niet eerder op de hoogte was en, wanneer zij te goeder trouw heeft gehandeld, ook niet op de hoogte kon zijn. De bepaling schept aldus een nauwe koppeling tussen het gestelde feit en de daarop betrekking hebbende kennis. Het is derhalve aan verzoekster om aan te tonen dat voldaan is aan de voorwaarden voor een nieuwe controle.

Verzoekster heeft in de onderhavige zaak, gelet op de tussen de besluiten van het ministerie en het begin van de belastingcontrole verstreken periode, bijna tweeënhalf jaar gehad om een gecorrigeerde aangifte in te dienen (dit kan in het licht van de rechtspraak van het Hof niet als onredelijk worden aangemerkt), maar heeft daartoe pas na het begin van de belastingcontrole een poging ondernomen, wat onder het verbod op autocorrectie volgens nationaal recht valt. De rechtsfiguur van de nieuwe controle is niet bedoeld om de door de belastingplichtige verzuimde autocorrectie te vervangen of dit verzuim te herstellen.

V. Gronden voor en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 16 Op basis van het beroep moet de verwijzende rechter beslissen of het cumulatieve karakter van de door de nationale belastingdienst toegepaste voorwaarden van § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht in strijd is met de in de rechtspraak van de Unie ontwikkelde beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, die integrerend deel uitmaken van het btw-mechanisme, en of verzoekster derhalve haar aangiften voor het met belastingcontrole afgesloten tijdvak kan corrigeren door indiening van een verzoek om een nieuwe controle.
- 17 Gelet hierop moet de verwijzende rechter op basis van het beroep beoordelen of verzoekster voor een succesvol verzoek om een nieuwe controle, naast haar goede trouw, ook moet aantonen dat de door haar aangevoerde feiten en omstandigheden een novum opleveren, en bovendien de vraag beantwoorden hoe het beroep op nieuwe feiten en omstandigheden moet worden geïnterpreteerd, of de restrictieve uitlegging van verweerster, volgens welke een beroep op nieuwe feiten en omstandigheden uitsluitend kan slagen wanneer verzoekster als gevolg van

externe omstandigheden, buiten haar schuld pas later in staat is geweest om de noodzakelijke correcties te verrichten, in overeenstemming is met het Unierecht.

- 18 De verwijzende rechter wijst erop dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de btw-richtlijn geen specifieke bepaling bevat betreffende de correctie van ten onrechte in rekening gebrachte btw door de opsteller van de factuur, zodat het aan de lidstaten wordt overgelaten om de voorwaarden vast te stellen waaronder ten onrechte in rekening gebrachte btw kan worden gecorrigeerd (arrest van 19 september in de zaak Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98 [ECLI:EU:C:2000:469] punten 48 en 49; arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07 [ECLI:EU:C:2009:380] punt 35; arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12 [ECLI:EU:C:2013:233] punt 25; arrest Terracult, punt 26; arrest van 18 maart 2021 in zaak C-48/20, UAB „P” [ECLI:EU:C:2021:215] punt 30). Het is bovendien de taak van de lidstaten om met het oog op de neutraliteit van de btw in hun nationale rechtsorde te bepalen dat onterecht in rekening gebrachte belasting kan worden gecorrigeerd wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw heeft gehandeld (arrest van 13 december 1989 in zaak C-342/87, Genius [Jurispr. blz. 4227] punt 18; arrest van 18 juni 2009, zaak C-566/07, Stadeco [ECLI:EU:C:2009:380] punt 36; arrest van 11 april 2013, zaak C-138/12, Rusedespred [ECLI:EU:C:2013:233] punt 26; arrest Terracult, punt 27; arrest van 18 maart 2021 in zaak C-48/20, UAB „P” [ECLI:EU:C:2021:215] punt 31).
- 19 Bovendien heeft het Hof erop gewezen dat wanneer de opsteller van een factuur tijdig en volledig het risico van verlies van belastinginkomsten heeft afgewend, het beginsel van btw-neutraliteit vereist dat de ten onrechte in rekening gebrachte belasting kan worden gecorrigeerd, zonder dat de lidstaten deze correctie afhankelijk stellen van de goede trouw van de opsteller van de betrokken facturen. Deze correctie kan evenmin aan de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst worden onderworpen (arrest van 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink & Cofreth en Strobel [ECLI:EU:C:2000:469] punten 58 en 68; arrest van 18 juni 2009, zaak C-566/07, Stadeco [ECLI:EU:C:2009:380] punten 37 en 38; arrest van 11 april 2013, zaak C-138/12, Rusedespred [ECLI:EU:C:2013:233] punt 27; arrest Terracult, punt 27).
- 20 Ook wat betreft het doeltreffendheidsbeginsel kan de rechtspraak van het Hof als consequent worden beschouwd, benadrukkend dat nationale procedurele bepalingen niet van dien aard mogen zijn dat zij het particulieren praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken om de rechten uit te oefenen die het Unierecht hun toekent; uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de mogelijkheid om een verzoek om btw-teruggaaf zonder beperking in de tijd in te dienen, in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de fiscale situatie van de belastingplichtige met betrekking tot zijn rechten en verplichtingen jegens de belastingdienst niet voor onbepaalde tijd kan worden betwist (arrest van 21 juni 2012, zaak C-294/11, Elsacom [ECLI:EU:C:2012:382] punt 29).
- 21 Het Hof heeft bovendien erkend dat het verenigbaar is met het Unierecht dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de betrokken belastingplichtige als de

betrokken administratie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het recht van de Unie verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (arrest van 17 juli 1997, zaak C-90/94, Haahr Petróleum, [ECLI:EU:C:1997:368] punt 48; arrest van 8 september 2011, gevoegde zaken C-89/10 en C-96/10, Q-Beef en Bosschaert [ECLI:EU:C:2011:555] punt 36; arrest van 14 juni 2017, zaak C-38/16, Compass Contract Services [ECLI:EU:C:2017:454] punt 42; arrest van 14 februari 2019, zaak C-562/17, Nestrade [ECLI:EU:C:2019:l 15] punten 41 en 42; arrest Terracult, punt 32).

- 22 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft heeft het Hof erop gewezen dat de nationale wetgever bevoegd is om een administratieve sanctie van geldelijke aard op te leggen aan een belastingplichtige wiens verzoek om teruggaaf van ten onrechte betaalde btw het gevolg is van zijn eigen nalatigheid (arrest Zabrus, punten 48 en 49, arrest Terracult, punt 36). In het licht van het beginsel van btw-neutraliteit is de sanctie van een algehele ontzegging van het recht op terugvordering van ten onrechte in rekening gebrachte en ten onrechte betaalde btw echter onevenredig (arrest Zabrus, punten 50 en 51, arrest Terracult, punt 37).
- 23 De feiten van het geschil dat ten grondslag ligt aan het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing verschillen van die in de hierboven aangehaalde zaken, met name van de in de arresten Zabrus en Terracult vastgestelde feiten, die ook door verzoekster zijn geanalyseerd.

Dit verschil zit hem deels hierin dat het Roemeense wettelijke kader belastingplichtigen toestaat om belastingaangiften te corrigeren binnen de verjaringstermijn voor de vaststelling van de verschuldigde belasting, behalve voor tijdvakken en belastingsoorten die onderworpen waren aan belastingcontroles.

Daarentegen sluit § 54, lid 5, van het belastingwetboek de mogelijkheid van autocorrectie uit indien de belastingcontrole reeds is begonnen en eist § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht dat de belastingplichtige die een verzoek indient nieuwe feiten en omstandigheden aanvoert die ten tijde van de belastingcontrole reeds bestonden en de conclusies van de eerdere controle in ander daglicht plaatsen, waarover hij niet op de hoogte was en, ingeval van goede trouw, niet op de hoogte kon zijn, teneinde de weg te openen voor een nieuwe controle naar het belastingtijdvak dat reeds met een belastingcontrole is afgesloten. Noch het belastingwetboek noch het wetboek fiscaal procesrecht geeft regels inzake de termijn waarbinnen een verzoek om een nieuwe controle moet zijn ingediend.

Het tweede verschil betreft het arrest Terracult. In die zaak zijn namelijk na de vaststelling van de belastingaanslag gegevens en informatie ontdekt die leidden tot

de toepassing van een ander (verlegd) belastingregime. Dit feitelijke kenmerk ontbreekt in het onderhavige geschil.

- 24 De verwijzende rechter verwijst voorts naar punt 26 van het arrest van het Hof in zaak C-14/83, Sabine von Colson en Elisabeth Kamann, volgens hetwelk de nationale rechter zijn eigen nationale recht moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn.
- 25 Gelet op het voorgaande is de verwijzende rechter van oordeel dat het Hof bevoegd is om kennis te nemen van het verzoek om een prejudiciële beslissing. Volgens hem is het voor de beslechting van het geschil noodzakelijk dat de in § 92, sub b, van het wetboek fiscaal procesrecht vastgestelde cumulatieve voorwaarden worden getoetst aan de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid die aan het gemeenschappelijk btw-stelsel ten grondslag liggen. Het geschil kan derhalve niet worden beslist zonder uitlegging van het Unierecht.

VI. Toelichting bij de prejudiciële vraag

- 26 Volgens de verwijzende rechter kan het geschil tussen partijen niet worden beslist zonder uitlegging van het Unierecht, namelijk de artikelen 167, 168, 179, 180, 183, 250 en 252 van de btw-richtlijn en de door het Hof ontwikkelde beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid. Aangezien op basis van de rechtspraak van het Hof naar aanleiding van de zaak CILFIT (C-283/81) een bepaling van het Unierecht vatbaar is voor uitlegging door het Hof indien de betrokken regel niet voldoet aan de vereisten van acte claire en acte éclairé, dat wil zeggen indien de opgeworpen vraag relevant is, de betrokken bepaling van Unierecht nog niet door het Hof is uitgelegd of de juiste toepassing van het Unierecht niet zo evident is, dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan, heeft de verwijzende rechter allereerst onderzocht of aan de voorwaarden voor verwijzing naar het Hof is voldaan.
- 27 Het voorwerp van de voor de verwijzende rechter aanhangige procedure is de uitoefening in een lidstaat van de in de btw-richtlijn gewaarborgde en door de rechtspraak van het Hof uitgelegde rechten van verzoekster, die eigendom is van de Nederlandse vennootschap A BV, waarbij de vraag rijst of de cumulatieve voorwaarden van § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht, waaraan een verzoek om een nieuwe controle moet voldoen, in overeenstemming zijn met de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.
- 28 De verwijzende rechter wijst erop dat het Hof en de hoogste rechterlijke instantie van Hongarije (Kúria) in hun beslissingen - op basis van het materiële recht - reeds uitlegging hebben gegeven aan het Unierecht en het nationale recht met betrekking tot de voorwaarden waaronder recht op belastingvrijstelling bestaat als gevolg van de uitreiking van de facturen en met betrekking tot de handelwijze van de belastingplichtige, deze beslissingen zijn echter ook relevant voor het

onderzoek naar de cumulatieve voorwaarden van § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht waaronder een nieuwe controle kan worden gelast.

- 29 Het Hof heeft de voorwaarden voor belastingvrijstelling, te weten goede trouw en het tijdig wegnemen van het risico van verlies van belastinginkomsten, op basis van het arrest van 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink & Cofreth en Strobel [ECLI:EU:C:2000:469], punten 67 en 68, arrest van 18 juni 2009, zaak C-566/07, Stadeco [ECLI:EU:C:2009:380], punten 36 tot en met 38, arrest van 11 april 2023, zaak C-138/12, Rusedespred [ECLI:EU:C:2013:233], punten 26 en 27 en arrest van 8 mei 2019, zaak C-712/17, EN.SA. Srl [ECLI:EU:C:2019:374], punt 33, als alternatieve voorwaarden aangemerkt. De verwijzende rechter wijst erop dat het Hof in deze laatste zaak heeft geoordeeld dat „iedere ten onrechte gefactureerde belasting [kan worden herzien] wanneer de opsteller van de factuur aantoonst dat hij te goeder trouw is of wanneer hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld”.
- 30 In het arrest van 18 maart 2021, zaak C-48/20, UAB „P” [ECLI:EU:C:2021:215] heeft het Hof daarentegen geoordeeld dat artikel 203 van de btw-richtlijn, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een te goeder trouw handelende belastingplichtige facturen waarop ten onrechte btw is vermeld, niet kan herzien naar aanleiding van een belastingcontrole, ook al zou de ontvanger van die facturen recht hebben gehad op teruggaaf van die belasting indien de transacties waarop de facturen betrekking hebben, naar behoren waren aangegeven. Op basis van dit arrest kan ook worden geconcludeerd dat naast het handelen in goede trouw het indienen van een deugdelijke aangifte, dat wil zeggen het tijdig treffen van maatregelen door de belastingplichtige om het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig uit te schakelen, noodzakelijke voorwaarden zijn voor vrijstelling van belasting.
- 31 Niettegenstaande de duidelijke vaststellingen van het Hof meent de verwijzende rechter dat de conclusies die daaruit kunnen worden getrokken geen volledig eenduidige uitlegging bieden voor de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het onderlinge verband tussen de voorwaarden voor belastingvrijstelling. De verwijzende rechter acht het derhalve noodzakelijk om het (cumulatieve dan wel alternatieve) verband tussen de goede trouw van de belastingplichtige en het uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten te verduidelijken, aangezien het Hof zich tot op heden niet heeft gebogen over feiten zoals die welke zijn gerezen bij het onderzoek naar de verenigbaarheid van de aan de achtergrond van deze bestuursrechtelijke procedure ten grondslag liggende nationale wettelijke regeling met het Unierecht.
- 32 Met de gestelde vragen wenst de verwijzende rechter, samengevat, te vernemen of de cumulatieve voorwaarden van § 92, onder b), van het wetboek fiscaal procesrecht verenigbaar zijn met de btw-richtlijn en de bij de uitlegging daarvan

ontwikkelde rechtspraak alsmede met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.

33 [OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Boedapest, 19 februari 2025

[OMISSIS]

[OMISSIS]
[OMISSIS]

[OMISSIS]

[ondertekeningen]