



Datum van inontvangstneming : 09/04/2018

Zaak C-126/18

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof

Datum van indiening:

16 februari 2018

Verwijzende rechter:

Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szekszárd, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 januari 2018

Verzoekende partij:

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van het hoofdgeding

Vordering van rente wegens de met het Unierecht strijdige te late teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Artikel 267 VWEU; verenigbaarheid met het Unierecht, in het licht van de beschikking van het Hof van Justitie (hierna: „Hof”) van 17 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, EU:C:2014:2127), van een praktijk van een lidstaat inzake de berekening van de rente bij teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde wegens niet-betaalde aankopen.

Prejudiciële vragen

- 1) Is een rechterlijke praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, richtlijn 2006/112/EG van de Raad (hierna: „btw-richtlijn”) (met name artikel 183 daarvan) en met het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van de directe werking en het gelijkwaardigheidsbeginsel, indien op grond van die praktijk bij het onderzoek van de relevante bepalingen inzake verdragingsrente ervan wordt uitgegaan dat de nationale belastingautoriteit geen inbreuk (verzuim) heeft gemaakt – dit wil zeggen niet in gebreke is gebleven wat betreft het niet-terugvorderbare gedeelte van de btw met betrekking tot niet-betaalde aankopen van de belastingplichtigen – aangezien die autoriteit haar besluit heeft genomen toen de nationale – met het Unierecht strijdige – regel van kracht was en het Hof het in die nationale regel bepaalde vereiste pas nadien strijdig heeft verklaard met het Unierecht? Aldus heeft de nationale praktijk de toepassing van dit in de nationale regeling gestelde vereiste, dat strijdig was met het Unierecht, als nagenoeg rechtmatig aanvaard totdat de nationale wetgever het formeel heeft opgeheven.

- 2) Zijn een regeling en een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, in het bijzonder de btw-richtlijn (met name artikel 183 daarvan), en met het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van de directe werking en het gelijkwaardigheidsbeginsel, indien zij bij het onderzoek van de relevante bepalingen inzake verdragingsrente een onderscheid maken naargelang de belastingautoriteit de belasting niet heeft teruggegeven in overeenstemming met de toen geldende nationale bepalingen dan wel de belasting niet heeft teruggegeven in strijd met die bepalingen – die overigens het Unierecht schonden – en wat betreft het bedrag van de rente verschuldigd op de btw die wegens een – nadien door het Hof met het Unierecht strijdig verklaard – vereiste van het nationale recht niet binnen een redelijke termijn kon worden teruggevorderd, twee verschillende perioden bepalen, zodanig dat
 - in de eerste periode de belastingplichtigen enkel recht hebben op verdragingsrente berekend tegen de basisrentevoet van de centrale bank, aangezien de Hongaarse belastingautoriteiten niet onrechtmatig handelden door niet toe te staan dat de in de facturen opgenomen btw binnen een redelijke termijn werd terugbetaald, gelet op het feit dat de met het Unierecht strijdige Hongaarse regeling destijds nog van kracht was, terwijl
 - in de tweede periode – enkel wegens de te late betaling van de verdragingsrente van de eerste periode – een rente moet worden betaald die gelijk is aan tweemaal de basisrente van de centrale bank – die in de rechtsorde van de betrokken lidstaat bij verdraging overigens steeds van toepassing is?

- 3) Is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel, wanneer die praktijk als aanvangsdatum voor de berekening van verdragingsrente (samengestelde rente of rente over rente) die volgens het recht van de lidstaat verschuldigd is wegens de te late betaling van de verdragingsrente over de in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente over de btw; in dit geval de hoofdsom), niet de oorspronkelijke datum neemt waarop de rente over de btw (hoofdsom) verschuldigd is geworden, maar een later tijdstip, met name rekening houdend met het feit dat de vordering van rente over in strijd met het Unierecht ingehouden of niet-teruggegeven belasting een subjectief, rechtstreeks uit het Unierecht afgeleid recht is?
- 4) Is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel, indien die praktijk de belastingplichtige verplicht een afzonderlijk verzoek in te dienen wanneer hij rente vordert die verschuldigd is wegens een verzuim van de belastingautoriteit, terwijl in andere gevallen voor de vordering van verdragingsrente geen dergelijke verplichting geldt, aangezien de rente dan ambtshalve wordt toegekend?
- 5) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel, indien die praktijk inhoudt dat samengestelde rente (rente over rente) wegens te late betaling van rente over belasting die volgens het Hof in strijd met het Unierecht is ingehouden (rente op de btw, in dit geval de hoofdsom) enkel kan worden toegekend wanneer de belastingplichtige een buitengewoon verzoek indient waarmee hij niet specifiek rente vordert, maar het bedrag van de belasting met betrekking tot niet-betaalde aankopen dat verschuldigd was op het ogenblik waarop de met het Unierecht strijdige nationale regel is ingetrokken, volgens welke de btw wegens die niet-betaling moest worden ingehouden, hoewel de rente over de btw, waarop de vordering van de samengestelde rente voor de aan het buitengewoon verzoek voorafgaande aangifteperioden is gebaseerd, reeds verschuldigd en nog niet betaald was?
- 6) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel, wanneer die praktijk ertoe leidt dat de belastingplichtige het recht verliest op samengestelde rente (rente over rente) wegens te late betaling van rente over volgens het Hof in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente over de btw, in dit geval de hoofdsom) in verband met de vorderingen van rente over de btw die niet onder de btw-aangifteperiode vielen waarop de vervaltermijn voor de indiening van het buitengewone verzoek van toepassing was, aangezien die rente reeds vroeger opeisbaar was?

- 7) Is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht en artikel 183 van de btw-richtlijn (met name rekening houdend met het doeltreffendheidsbeginsel en het feit dat de vordering tot betaling van rente voor belastingen die ten onrechte niet zijn terugbetaald, een subjectief recht is), indien die praktijk de belastingplichtige definitief de mogelijkheid ontnemt om rente te vorderen op belasting die is ingehouden op grond van een nationale regeling die nadien strijdig is verklaard met het Unierecht en die verbod btw terug te vorderen met betrekking tot bepaalde niet-betaalde aankopen, omdat
- [krachtens die praktijk] de vordering van rente niet gegrond werd geacht op het tijdstip waarop de [teruggaaf van de] belasting kon worden geëist, daar de bepaling die later in strijd is verklaard met het Unierecht destijds van kracht was (zodat er zich geen vertraging had voorgedaan en de belastingautoriteit gewoon het geldende recht had toegepast),
 - en de vordering nadien, toen de met het Unierecht strijdig verklaarde bepaling die het recht op teruggaaf beperkte, in de interne rechtsorde was opgeheven, was verjaard?
- 8) Is een praktijk van een lidstaat verenigbaar met het Unierecht, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel, indien die praktijk de mogelijkheid om vertragingsrente te eisen over de rente over de btw (hoofdsom) – op welke rente de belastingplichtige recht heeft wegens belasting die, toen zij oorspronkelijk opeisbaar was, niet is teruggegeven ten gevolge van een nadien met het Unierecht strijdig verklaarde regel van nationaal recht – voor de volledige periode tussen 2005 en 2011 afhankelijk stelt van de vraag of de belastingplichtige thans nog teruggaaf van de btw kan vragen voor het aangiftetijdvak waarin de betrokken met het Unierecht strijdige bepaling in de interne rechtsorde is opgeheven (september 2011), hoewel de rente over de btw (hoofdsom) niet vóór dat tijdstip is betaald, en evenmin in de periode erna, tot op het tijdstip waarop de vordering bij de nationale rechter is ingesteld?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Gelijkwaardigheidsbeginsel

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; met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60), artikel 183.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (wet nr. LXXIV van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „oude btw-wet”), § 48

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), §§ 131 en 186

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (algemene wet nr. XCII van 2003 inzake de belastingheffing; hierna: „algemene belastingwet”), § 37, lid 6, § 124/C, § 124/D en § 135, lid 4

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (wet nr. CXXIII van 2011 tot wijziging, met het oog op harmonisering, van btw-wet nr. CXXVII van 2007 en tot regeling van de bijzondere procedure inzake teruggaaf van de belasting; hierna: „wijzigingswet”), §§ 1 en 3

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

Gevolgen van het arrest in zaak C-274/10

- 1 Het Hof verklaarde in het arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), dat § 48, lid 7, van de oude btw-wet en § 186, leden 2 en 4, van de btw-wet niet verenigbaar waren met het Unierecht. Die bepalingen verplichtten de belastingplichtige het btw-overschot in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn geheel of gedeeltelijk over te brengen naar het volgende belastingtijdvak indien hij aan zijn leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop had betaald vóór het verstrijken van het lopende belastingtijdvak (hierna: „criterium van de betaalde aankopen”).
- 2 Ten gevolge van dat arrest van het Hof is de wijzigingswet vastgesteld, die op 27 september 2011 de bovenvermelde nationaalrechtelijke bepalingen heeft opgeheven en de procedure voor teruggaaf van de tot op die datum ingehouden btw heeft geregeld. Volgens die regeling kunnen belastingplichtigen:
 - om betaling van de ingehouden btw vragen via een buitengewoon, binnen een vervaltermijn in te dienen verzoek tot teruggaaf,
 - deze terugvorderen in hun belastingaangifte of
 - deze in hun belastingaangifte in mindering brengen van de verschuldigde belasting.

Principiële uitspraak (nr. 18/2017) van de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) in administratieve zaken

- 3 De Kúria publiceerde met betrekking tot de toekenning van rente over btw die ten gevolge van het criterium van de betaalde aankopen niet is teruggegeven, principiële uitspraak in administratieve zaken nr. 18/2017 (Kfv.I.35.472/2016.).
- 4 De Kúria heeft in die uitspraak met betrekking tot de verjaring verklaard dat de rente over de ingehouden btw wordt geregeld door de bepalingen inzake overheidssubsidies, volgens welke het recht om die rente te vorderen op 27 september 2011 is ontstaan, en dat de rente kon worden gevorderd tot op de laatste dag van het vijfde jaar na 31 december 2011, dit wil zeggen tot op 31 december 2016. Tijdens dat tijdvak konden de belastingplichtigen aanspraak maken op het bedrag aan rente over de ingehouden btw die niet eerder terugvorderbaar zou zijn geweest dan de eerste dag van het vijfde kalenderjaar vóór het jaar van de indiening van het buitengewone verzoek, in geval van dat soort verzoek, of vóór het jaar van de aangifte, in geval van terugvordering via de belastingaangifte, als het criterium van de betaalde aankopen niet had bestaan.
- 5 Verder heeft die rechter wat betreft de berekening van de rente de betrokken periode in twee delen opgesplitst. Met betrekking tot het eerste deel (hierna: „eerste renteperiode”) wees hij erop dat de belastingautoriteit geen inbreuk had gemaakt, aangezien zij de geldende wetgeving had toegepast. Volgens die wetgeving, met name overeenkomstig § 124/D, lid 3, van de algemene belastingwet, had de belastingplichtige met betrekking tot deze periode recht op een bedrag aan rente over de ingehouden btw berekend tegen de basisrentevoet van de nationale bank.
- 6 Met betrekking tot het tweede deel (hierna: „tweede renteperiode”) stelde de Kúria vast dat de belastingautoriteit een inbreuk had gemaakt, aangezien zij had nagelaten te handelen doordat zij de termijn voor het gelasten van de betaling van het btw-bedrag of de rente op dat bedrag had laten voorbijgaan. Wat betreft de tweede renteperiode is derhalve lid 6 van § 37 van de algemene belastingwet van toepassing, dat bepaalt dat rente verschuldigd is gelijk aan tweemaal de basisrente van de centrale bank. Deze rente is verschuldigd vanaf de datum waarop de belastingautoriteit het buitengewone verzoek tot teruggaaf of de belastingaangifte waarin het verzoek tot teruggaaf is opgenomen, heeft ontvangen.
- 7 Er is evenwel geen sprake van verzuim van de zijde van de belastingautoriteit als de belastingplichtige de ingehouden btw in zijn belastingaangifte in mindering heeft gebracht van de verschuldigde belasting. In dat geval is dus geen rente verschuldigd tegen de hogere rentevoet zoals voor de tweede periode bepaald.

Hoofdgeding

- 8 Verzoekster heeft in overeenstemming met de wijzigingswet de bedragen waarop zij recht had ten gevolge van de opheffing van het criterium van de betaalde aankopen, in haar aangifte in mindering gebracht van de verschuldigde belasting.
- 9 Via een op 30 december 2016 verstuurd brief verzocht verzoekster om betaling van rente over de btw die zij niet had kunnen terugvorderen in het tijdvak 2005-2011 wegens niet-betaling [van de aankopen]. Zij stelde haar recht vast op 74 518 000 HUF, waarbij zij het bedrag van de rente berekende op basis van tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank, zoals in § 37, lid 6, van de algemene belastingwet is bepaald. Verder vorderde zij op basis van dezelfde rentevoet betaling van extra rente (hierna: „samengestelde rente”) wegens de vertraging bij de betaling van de rente over de btw vanaf 5 december 2011 tot de datum van de betaling ervan.
- 10 Als rechtsgrond voor haar rentevordering beriep zij zich op het arrest van het Hof van 28 juli 2011 in de zaak Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), de beschikking van 17 juli 2014 in de zaak Delphi (C-654/13, EU:C:2014:2127), de bepalingen van de wijzigingswet alsook § 37, lid 6, en § 124/C, lid 1, van de algemene belastingwet.
- 11 Zij baseerde haar vordering van de samengestelde rente op het feit dat krachtens de wijzigingswet de termijn om de betaling van de betrokken btw te gelasten op 5 december 2011 was afgelopen. In dit verband beriep zij zich op § 135, lid 4, van de algemene belastingwet, welke bepaling de belastingautoriteit verplicht over het bedrag dat zij moet teruggeven rente te betalen tegen een tarief gelijk aan de vertragingsboete (tweemaal de basisrente van de centrale bank), wanneer haar besluit onrechtmatig is en ten gevolge daarvan voor de belastingplichtige een recht op teruggaaf ontstaat.
- 12 Bij besluit van 10 maart 2017 wees de belastingautoriteit in eerste aanleg het verzoek van verzoekster gedeeltelijk toe en stelde zij ten gunste van verzoekster een vertragingsrente van 34 673 000 HUF vast. Zij baseerde haar besluit op de beginselen van principiële uitspraak nr. 18/2017 van de Kúria in administratieve zaken. In de eerste plaats paste zij wat de rentevordering betreft de §§ 124/C en 124/D van de algemene belastingwet toe. In de tweede plaats verklaarde zij het verzoek van verzoekster tot betaling van de samengestelde rente ongegrond, aangezien laatstgenoemde noch een buitengewoon verzoek tot teruggaaf had ingediend, noch een belastingaangifte waarin het verzoek tot teruggaaf was opgenomen. In de derde plaats wees zij de rentevordering van verzoekster voor het jaar 2005 af op grond dat die vordering voor de eerste drie kwartalen [van dat jaar] was verjaard.
- 13 Bij besluit van 12 juni 2017 heeft verweerster, waarbij verzoekster administratief beroep had ingesteld, het bedrag van de aan laatstgenoemde verschuldigde rente

verlaagd naar 34 259 000 HUF en het besluit van de belastingautoriteit in eerste aanleg voor het overige bevestigd.

- 14 Verzoekster heeft tegen dat laatste besluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Met dat beroep vordert zij primair betaling van de oorspronkelijk door haar gevorderde rente, ten bedrage van 74 518 000 HUF. Subsidiair vordert zij nietigverklaring van het besluit van verweerster en van het in eerste aanleg vastgestelde besluit, en dat de belastingautoriteit in eerste aanleg wordt gelast de zaak opnieuw te behandelen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding¹

- 15 Verzoekster is van mening dat principiële uitspraak in administratieve zaken nr. 18/2017, op basis waarvan verweerster haar besluit motiveert, strijdig is met Unierechtelijke beginselen, namelijk het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van de directe werking. Op grond van die uitspraak worden inbreuken op het nationale recht immers geregeld door § 37, lid 6, van de algemene belastingwet, waarbij een hogere rente wordt toegekend, terwijl op inbreuken op het Unierecht de §§ 124/C en 124/D van die wet van toepassing zijn. Anders dan de Kúria heeft geoordeeld, kunnen volgens verzoekster deze laatste bepalingen naar voorwerp en rechtsgrondslag niet worden beschouwd als vergelijkbaar met haar rentevordering. Bovendien betwist zij dat de belastingautoriteit geen verzuim kan worden verweten wanneer er geen verzoek tot teruggaaf is ingediend. Verder houdt het volgens haar geen steek dat de verjaring moet worden berekend vanaf een tijdstip voorafgaand aan het ogenblik vanaf hetwelk het mogelijk was rente te vorderen.
- 16 Voor het overige voert verzoekster aan dat principiële uitspraak nr. 18/2017 van de Kúria in administratieve zaken op basis van andere feiten is geweest dan die welke zich in casu hebben voorgedaan, aangezien in die zaak de curator van een onderneming in liquidatie in naam van die onderneming de btw op een later tijdstip terugvorderde, aangezien die onderneming binnen de gestelde termijn geen belastingaangifte had ingediend. Derhalve is het begrijpelijk dat de Kúria in dat geval oordeelde dat de belastingplichtige pas vanaf de indiening van zijn verzoek (dit wil zeggen, van zijn belastingaangifte) recht had op samengestelde rente. De Kúria heeft echter tot op heden nog geen uitspraak moeten doen in een zaak zoals die van verzoekster, die de ingehouden btw tijdig heeft vereffend.

¹ Noot van de Hongaarse vertaaleenheid: in het verzoek om een prejudiciële beslissing worden de procedurele argumenten van verweerster niet vermeld. Het zijn vermoedelijk dezelfde argumenten als die in het kader van het besluit in eerste aanleg en van principiële uitspraak in administratieve zaken nr. 18/2017.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 17 Wat betreft de grondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing refereert de verwijzende rechter aan de desbetreffende argumenten van verzoekster, volgens welke de principiële uitspraak van de Kúria waarnaar het besluit van verweerster verwijst, vaststellingen bevat die strijdig zijn met fundamentele Unierechtelijke beginselen, meer bepaald het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van de directe werking. Hij verwijst ook naar het door verzoekster aangevoerde arrest van het Hof van 6 juli 2017 in de zaak Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522). Derhalve moet, wil dit geding worden beslecht, het Unierecht worden uitgelegd.