



Datum van
inontvangstneming

:

24/01/2018

Zaak C-691/17**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

11 december 2017

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 november 2017

Verzoekende partij:

PORR Építési Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[OMISSIS]

[De] Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hoofdstedelijke bestuurs- en arbeidsrechtbank) heeft in de zaak tussen **[OMISSIS] Porr Építési kft** (**[OMISSIS]** Boedapest **[OMISSIS]**), verzoekster, en **[OMISSIS] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (directoraat-generaal bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) (**[OMISSIS]** Boedapest **[OMISSIS]**), verweerder, welke zaak door verzoekster aanhangig is gemaakt tegen **[OMISSIS]** verweerder betreffende een administratief besluit in belastingzaken het volgende

vonnis

gewezen:

De rechtbank **schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing** over de volgende vragen:

- 1. Dienen de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG, in het bijzonder de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en doeltreffendheid, aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de praktijk van**

- een nationale belastingautoriteit die, terwijl geen sprake is van belastingfraude, de uitoefening van het recht op belastingaftrek op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone btw-regeling, weigert omdat over de transactie een factuur op grond van de verleggingsregeling opgemaakt had moeten worden, maar vóór de weigering van het recht op aftrek**
- **niet onderzoekt of de opsteller van de factuur in staat is de bij vergissing betaalde btw aan de ontvanger van de factuur terug te betalen, en**
 - **niet onderzoekt of de opsteller van de factuur rechtmatig (binnen het nationale wetgevingskader) de factuur kan rectificeren of op eigen initiatief een aanvullende, gecorrigeerde aangifte kan indienen en op basis daarvan de door hem bij vergissing betaalde belasting van de belastingdienst terug kan vragen?**
- 2. Dienen de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG, in het bijzonder de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en doeltreffendheid, aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de praktijk van een nationale belastingautoriteit die de uitoefening van het recht op belastingaftrek op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone btw-regeling, weigert omdat over de transactie een factuur op grond van de verleggingsregeling opgemaakt had moeten worden, maar geen beslissing neemt over de terugbetaling van de bij vergissing betaalde belasting aan de ontvanger van de factuur, hoewel de opsteller van de factuur de op de facturen vermelde btw overigens aan de schatkist heeft betaald?**

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Motivering

De aan het verzoek ten grondslag liggende feiten:

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (directoraat-generaal belastingen van grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije; hierna: „DG belastingen van grote belastingplichtigen”) heeft een controle achteraf uitgevoerd naar alle, door verzoekster in de jaren 2010 en 2011 ingediende aangiften van belasting en staatssteun. Als gevolg van dat onderzoek heeft de belastingdienst verzoekster bij besluit van 13 maart 2015 [OMISSIS] verplicht tot betaling van een belastingschuld van 88 644 000 HUF, ontstaan uit verschil in btw, een fiscale boete van 26 593 000 HUF [Or. 2], 13 908 000 HUF verzuimrente en 500 000 HUF verzuimboete. Verweerder heeft in zijn beslissing op bezwaar van 31 juli 2015 [OMISSIS] het primaire besluit – voor zover het vaststellingen aangaande vennootschapsbelasting betrof – vernietigd en terugverwezen naar het DG belastingen van grote belastingplichtigen, en het voor het overige met een

aanvulling van de motivering in stand gelaten. In de motivering heeft verweerder verwezen naar § 120, onder a) en b), § 127, lid 1, onder a) en b), en § 142, lid 1, onder b), van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), naar § 15, lid 3, § 165, lid 2, en § 166, lid 2, van de számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (wet C van 2000 op de financiële verslaglegging; hierna: „wet financiële verslaglegging”) en naar § 97, leden 4 tot en met 6, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 op fiscaal procesrecht; hierna: „wet fiscaal procesrecht”). Verweerder heeft vastgesteld dat verzoekster de in het primaire besluit omschreven facturen had ontvangen van de vennootschappen Terra-Bau Építési Kft., Leel-Össy Kft. en Gerulus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (hierna: „opstellers van de facturen”), deze vervolgens had geboekt op de grootboekrekening „Transport” („Vervoer”) ten behoeve van de bouw van snelweg M6, het netto totaalbedrag van de facturen in mindering had gebracht op haar resultaat vóór belastingen, de btw in aftrek had gebracht en had teruggevraagd. In het kader van de bewijsprocedure heeft de belastingdienst vastgesteld dat de op de facturen van alle drie opstellers vermelde uitgevoerde verrichtingen verband hielden met de hoofdactiviteit bouwwerkzaamheden, en dat op die activiteiten derhalve de verleggingsregeling van toepassing was. De opstellers hadden hun facturen hetzij zonder btw moeten opstellen, hetzij met de vermelding dat de daarop genoemde economische gebeurtenissen onder de verleggingsregeling vielen. Verweerder heeft benadrukt dat verzoekster op grond van deze facturen geen recht had op aftrek krachtens § 120, onder a), btw-wet, maar dat zij op grond van § 120, onder b), btw-wet wel voor aftrek in aanmerking kwam. Verweerder heeft, met een verwijzing naar arrest Kfv.V.35.411/2010/14 van de Legfelsőbb Bíróság (Hongaarse hoogste rechter tot 2012), betoogd dat verzoekster niet dubbel was belast en dat de onjuiste facturering haar niet vrijwaart van de rechtsgevolgen. Voorts heeft verweerder opgemerkt dat de opstellers van de facturen bestaande ondernemingen waren en als zodanig verzocht konden worden om de betwiste facturen te rectificeren.

Het geschil tussen partijen:

Verzoekster heeft gevorderd de bestreden besluiten te herzien [en] de betalingsverplichting te schrappen, [subsidiair] de bestreden besluiten te vernietigen en het DG belastingen van grote belastingplichtigen te verplichten een nieuw besluit te nemen, en meer subsidiair de sancties te schrappen dan wel te matigen.

Daartoe heeft verzoekster primair aangevoerd dat de belastingdienst op basis van de beschikbare gegevens ten onrechte tot de conclusie was gekomen dat de betrokken facturen onder de verleggingsregeling vielen en dat zij (verzoekster) ten aanzien van de facturen van de opstellers niet zou hebben voldaan aan haar in § 97, leden 4 tot en met 6, wet fiscaal procesrecht opgenomen verplichting om zich genoegzaam van de feiten te vergewissen. Verweerder heeft de transportactiviteiten van verzoekster onjuist als aanvullend aangemerkt, en hij heeft het feit buiten beschouwing gelaten dat de opstellers in het geval van de

volgens de gewone btw-regeling opgestelde facturen transportdiensten verleenden ten behoeve van de verkoop van producten (aarde, grind) of door andere ondernemingen verrichte of te verrichten grondwerkzaamheden, dan wel gereedschap (werktuigen) vervoerden waarmee andere belastingplichtigen werkzaamheden verrichtten. De raamovereenkomsten, de gespreksverslagen en de bijlagen tonen ook aan dat de onderaannemers zich hadden verbonden tot het verrichten van deelbare prestaties.

Subsidiair heeft verzoekster zich beroepen op een arrest van de Kúria (Hongaarse hoogste rechter na 2012) en op een circulaire van de directeur van de Hongaarse belastingdienst. Ook voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is deze opmerking van verzoekster van belang. In dit verband heeft verzoekster betoogd [dat] zelfs indien het standpunt van verweerder aanvaardbaar zou zijn dat de betrokken facturen onder de verleggingsregeling vielen, kan worden vastgesteld dat de belastingdienst haar recht op aftrek had ontnomen. Verzoekster heeft benadrukt dat de belastingdienst nimmer had betwist dat de economische gebeurtenissen tussen verzoekster en de opstellers van de facturen werkelijk hadden plaatsgevonden, dat de opstellers de btw bij haar in rekening hadden gebracht en dat de opstellers aldus **[Or. 3]** naar alle waarschijnlijkheid aan hun betalingsverplichtingen hadden voldaan, dat zij dus met andere woorden de bij haar (verzoekster) in rekening gebrachte btw aan de schatkist hadden betaald, maar dat dat laatste door de belastingdienst niet is onderzocht. Evenmin is door de belastingdienst onderzocht of rectificatie van de facturen mogelijk was. In dit verband heeft verzoekster ten eerste aangevoerd dat als de belastingdienst, zoals in dit geval, bij de controle van de drie opstellers van de facturen de toepassing van de verleggingsregeling noch factuurrectificatie of het indienen van een aanvullende aangifte beveelt, maar tegelijkertijd haar (verzoekster) het recht op aftrek ontzegt en haar de in het besluit omschreven verplichtingen oplegt, kan worden vastgesteld dat er sprake is van dubbele belastingheffing en tevens dat verzoekster de btw van de staat noch van de opstellers van de facturen terug kan vragen. Ten tweede heeft de belastingdienst bij de beoordeling van de mogelijkheid van factuurrectificatie niet betrokken, en zelfs geen rekening gehouden met, de omstandigheid dat factuurrectificatie waarschijnlijk uitgesloten was, aangezien het instellen van een belastingcontrole achteraf een verbod op het op eigen initiatief indienen van een aanvullende, gecorrigeerde aangifte met zich meebrengt (als gevolg waarvan het opstellen dan wel in ontvangst nemen en in de btw-aangifte opnemen van een gerectificeerde factuur niet meer mogelijk is). Het gevolg hiervan is dat de uitoefening van het recht op aftrek van verzoekster definitief wordt belemmerd.

Verzoekster heeft zich voorts beroepen op de punten 39 en 40 van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-392/09. Haar standpunt was als volgt: indien een verkeerde keuze voor een belastingregeling niet langer ongedaan gemaakt of gerepareerd kan worden (omdat de opsteller van de factuur niet meer bestaat of omdat rectificatie van de factuur of het op eigen initiatief indienen van een aanvullende, gecorrigeerde aangifte wegens verjaring uitgesloten is) en indien kan worden vastgesteld dat de economische gebeurtenis tussen

partijen heeft plaatsgevonden en dat zij zich enkel hebben vergist in de keuze van de juiste regeling (facturen opgesteld met toepassing van de gewone btw-regeling in plaats van de verleggingsregeling), dan kan de betrokken belastingautoriteit daartegen tijdens de procedure geen bezwaar maken, met andere woorden: zij dient de aftrek van de btw door de ontvanger van de factuur die met toepassing van de gewone btw-regeling is doorberekend te accepteren, mits de schatkist geen schade heeft geleden. Anders zou er immers sprake zijn van dubbele belastingheffing.

Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat hij in geval van de facturen waarop de verleggingsregeling van toepassing was, had voldaan aan zijn verplichting om zich genoegzaam van de feiten te vergewissen, en dat de op de facturen vermelde economische activiteiten onder de verleggingsregeling vielen. Hij heeft erop gewezen dat hij de uitoefening van het recht op aftrek van verzoekster alleen ten aanzien van de op basis van de gewone btw-regeling opgestelde facturen van de drie opstellers had geweigerd en de aftrek van de met toepassing van de verleggingsregeling in rekening gebrachte btw wel had toegestaan en daarmee slechts eenmalig btw had vastgesteld, hetgeen in lijn is met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”). Hij benadrukte dat verzoekster maanden de tijd had gehad om de opstellers van de facturen te verzoeken om hun facturen te rectificeren en dat de omstandigheid dat verzoekster van deze mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt aan hem (verweerder) niet kon worden toegerekend.

De toepasselijke Unierechtelijke bepalingen:

Overeenkomstig overweging 42 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) „moeten [de lidstaten] in specifieke gevallen de afnemer van goederen of diensten kunnen aanwijzen als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Dit moet de lidstaten helpen in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen de regelgeving te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking aan te pakken.”

Artikel 167 van de richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.” **[Or. 4]**

Artikel 168, onder a), van de richtlijn bevat de volgende bepaling:

„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 voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;”

Artikel 178, onder a) en f), van richtlijn 2006/112/EG luidt als volgt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

- a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

- f) wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

Artikel 199, lid 1, van de richtlijn [...] bepaalt:

„De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]”

Artikel 226, onder punt 11 bis), van richtlijn 2006/112/EG bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

- 11 bis) wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding ‚Btw verlegd’;”

Artikel 395, lid 1, van de richtlijn luidt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

[...]”

Het toepasselijke Hongaarse recht:

De általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”)

Volgens §142, lid 1, onder b), btw-wet wordt de belasting betaald door de verkrijger van het goed of de ontvanger van de dienst indien de dienst bouw- of installatiewerkzaamheden of overige montagewerkzaamheden betreft die gericht zijn op de productie, uitbreiding, aanpassing of verandering van vastgoed, mede inbegrepen de afbreking daarvan door middel van sloop, op voorwaarde dat **[Or. 5]** voor de productie, uitbreiding, aanpassing of verandering van het vastgoed een overheidsvergunning vereist is, waarvan de ontvanger van de dienst de verrichter van de dienst voorafgaand en schriftelijk in kennis dient te stellen.

§ 70, lid 1, onder b), btw-wet bepaalt dat voor goederenleveringen of diensten in de maatstaf van heffing worden opgenomen:

„[...]”

- b) bijkomende kosten die de leverancier of dienstverrichter de afnemer van het goed of de dienst in rekening brengt, in het bijzonder kosten van commissie of andere bemiddelingsdiensten, verpakking, vervoer en verzekering”.

§ 119, lid 1, btw-wet luidt: „Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting [§ 120] – moet worden vastgesteld.”

§ 120 btw-wet bepaalt dat voor zover de belastingplichtige – in die hoedanigheid – goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen of op andere wijze aanwendt, hij van de door hem verschuldigde belasting de btw mag aftrekken:

- „a) die door een andere belastingplichtige – waaronder personen of organisaties die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting [egyszerűsített vállalkozói adó, afgekort Eva] – voor geleverde of te leveren goederen en voor verrichte of te verrichten diensten bij hem in rekening is gebracht;
- b) die over geleverde of te leveren goederen – waaronder intracommunautaire verwervingen – en voor gebruikte of te gebruiken diensten is vastgesteld;

[...]”

§ 127, lid 1, btw-wet bepaalt dat een objectieve voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek is dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over:

- „1. in het in § 120, onder a), genoemde geval een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt;
- 2. in de in § 120, onder b), genoemde gevallen alle bescheiden die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen, of –

onverminderd het voorafgaande – in geval van een intracommunautaire verwerving en in andere gevallen wanneer de leverancier of dienstverrichter – in die hoedanigheid – in Hongarije of in een andere lidstaat van de Gemeenschap als belastingplichtige is geregistreerd, een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt;

[...]

[§ 127, lid 4, wet luidt:] „Het bedrag van de aftrekbare voorbelasting mag niet hoger zijn dan het bedrag dat op de in lid 1 genoemde bescheiden als belasting is opgenomen dan wel op basis daarvan als belasting kan worden berekend.”

Blijkens § 169 btw-wet bevat de factuur de volgende verplichte informatie:

„[...]

- i) de in rekening gebrachte belasting, behalve wanneer vermelding daarvan door deze wet is uitgesloten;

[...]

- k) in geval van belastingvrijstelling en wanneer de belasting verschuldigd is door de afnemer van het goed of van de dienst, een verwijzing naar een rechtsregel of een andere, duidelijke verwijzing naar het feit dat de verkoop van de goederen of de verrichting van de dienst

ka) is vrijgesteld van belastingen, of

kb) is belast bij de afnemer van het goed of de dienst.” [Or. 6]

Noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in de zaken C-368/09, C-424/12, C-332/15 en C-564/15 benadrukt dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt. De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het staat in beginsel aan de lidstaten om de voorwaarden vast te stellen waaronder de onterecht gefactureerde btw kan worden geregulariseerd.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in diverse arresten overwogen dat [...] de dienstverrichter die bij vergissing btw heeft afgedragen aan de belastingdienst, daarvan teruggaaf kan verzoeken, en anderzijds de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen (zie arrest C-35/05 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voorts heeft het Hof in zijn arrest in zaak C-35/05 aangegeven dat het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de

dienstverrichter, de dienstontvanger zijn vordering rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan. In zaak C-564/15 heeft het Hof geoordeeld dat voor zover de terugbetaling door de verkoper aan de koper van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, de koper zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.

Naar de opvatting van de rechter in het onderhavige geding had de belastingdienst in de onderhavige zaak moeten onderzoeken of de opstellers van de facturen in staat waren om de bij vergissing betaalde belasting aan verzoekster terug te betalen en of zij, gelet op hun juridische status, in staat waren de belastingdienst om teruggaaf te verzoeken van de onverschuldigd betaalde belasting. Indien de opstellers van de facturen deze op de juiste wijze, met toepassing van de verleggingsregeling, ten behoeve van verzoekster hadden opgesteld, hadden zij, opstellers, de over de facturen verschuldigde btw niet aan de schatkist af hoeven te dragen en had verzoekster de btw ook niet hoeven te betalen [aan hen]. Door deze gang van zaken kreeg de belastingdienst de beschikking over een geldbedrag dat hem niet toekwam. Zijn handelwijze is mogelijk in strijd met het gemeenschapsrecht en met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid. Na het instellen van de belastingcontrole was het voor verzoekster immers niet meer mogelijk om een aanvullende, gecorrigeerde aangifte in te dienen. Het had op de weg van de belastingdienst gelegen om de aldus ontstane situatie te regulariseren.

De verwijzende rechter is van mening dat voor de in het onderhavige geval gerezen vraag geen eenduidige aanwijzingen voor de nationale rechter voorhanden zijn.

De verwijzende rechter geeft het Hof van Justitie van de Europese Unie tevens in overweging om een aanwijzing te geven over de vraag hoe de ontvanger van een factuur – in de onderhavige zaak verzoekster – in de positie kan worden gebracht dat hij het geld krijgt dat hem toekomt. In welke procedure kan een dergelijke reparatie plaatsvinden: in een procedure bij de bestuursrechter of in het kader van een nieuwe, door de belastingdienst in te stellen procedure? De verwijzende rechter verzoekt het Hof ten slotte om een aanwijzing voor de beantwoording van de vraag of het in de onderhavige zaak de taak van de belastingdienst in het kader van een administratiefrechtelijke procedure, dan wel van de bestuursrechter is om de feiten over de positie van de opstellers van de facturen op te helderen, met andere woorden om de volgende vragen te beantwoorden:

- zijn de opstellers van de facturen in staat om de facturen te rectificeren en/of een aanvullende, gecorrigeerde aangifte in te dienen en daarmee de bij verzoekster bij vergissing in rekening gebrachte belasting terug te betalen, [Or. 7]

– en, indien de uitkomst van dat onderzoek is dat de terugbetaling van de belasting via de opstellers van de facturen onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, op welke wijze een reparatie voor verzoekster mogelijk is en of hiervoor door de belastingdienst een regeling moet worden getroffen?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Boedapest, 29 november 2017

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[ondertekeningen]