



Datum van
inontvangstneming

:

23/05/2018

Zaak C-189/18**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

13 maart 2018

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 februari 2018

Verzoekende partij:

Glencore Agriculture Hungary Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság**[OMISSIS]**

De Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hoofdstedelijke bestuurs- en arbeidsrechter; hierna: „verwijzende rechter”) heeft in de zaak tussen **[OMISSIS] Glencore Agriculture Hungary 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, betreffende bepaalde administratieve besluiten in belastingzaken de volgende

BESCHIKKING

gegeven:

De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de

verdediging en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling en de daarop gebaseerde nationale praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van belastingplichtigen die partij zijn bij een rechtsbetrekking (een overeenkomst of een andere transactie) waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen die hij in het kader van de controle van één van die partijen (in casu de opsteller van de factuur) heeft gedaan en die impliceren dat de rechtsbetrekking moet worden geherkwalificeerd, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van een andere partij bij de rechtsbetrekking (in casu de ontvanger van de factuur), terwijl die andere partij in de eerste controleprocedure in het geheel niet beschikte over rechten, met name de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij bij die procedure?

2. Indien het Hof de vorige vraag ontkennend beantwoordt: verzetten de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest zich tegen een nationale praktijk die de in de eerste vraag omschreven procedure mogelijk maakt, terwijl een van de partijen bij de rechtsbetrekking (in casu de ontvanger van de factuur) in de oorspronkelijke controleprocedure niet beschikte over de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij in die procedure en in die procedure dus ook geen rechtsmiddelen kon aanwenden tegen de bevindingen waarmee de belastingdienst ambtshalve rekening houdt in het kader van de controle die hij bij haar, als ontvanger van de factuur, verricht, en welke haar aangerekend kunnen worden, ook al beschikte zij niet over de relevante documenten, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten, die haar slechts gedeeltelijk en bovendien op indirecte wijze, namelijk in de vorm van een samenvatting, zijn verstrekt, waarbij zij niet kon controleren welke selectiecriteria de belastingdienst bij het samenstellen van dat uittreksel had gehanteerd?

3. Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van belastingplichtigen die partij zijn bij een rechtsbetrekking waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen waartoe hij naar aanleiding van de controle bij de opsteller van de factuur is gekomen, waaronder de constatering dat deze laatste belastingplichtige actief aan btw-fraude heeft deelgenomen, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van de ontvanger van de factuur, terwijl deze ontvanger in de controleprocedure betreffende de opsteller van de factuur geen rechten had als partij en derhalve ook geen rechtsmiddelen kon aanwenden tegen de in die procedure gedane bevindingen waarmee de belastingdienst ter gelegenheid van de controle bij hem, als ontvanger van de factuur,

ambtshalve rekening houdt, en welke hem worden aangerekend, ook al beschikte hij niet over de relevante documenten, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen naar aanleiding van de controle bij de opsteller van de factuur zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten, die hem slechts gedeeltelijk en bovendien op indirecte wijze, namelijk in de vorm van een samenvatting, zijn verstrekt, waarbij hij niet kon controleren welke selectiecriteria de belastingdienst bij het samenstellen van dat uittreksel had gehanteerd?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

MOTIVERING

Verzoekster kocht graan op het gehele Hongaarse grondgebied, waarvan het merendeel in het buitenland werd afgezet. Zij kocht tevens grote partijen zonnebloemzaad en koolzaad, waarvan zij het grootste deel door een derde tot ruwe olie en grutten liet verwerken en een kleiner deel in ongewijzigde vorm doorverkocht. De voornaamste activiteit van verzoekster is de groothandel in tarwe, oliehoudende zaden, veevoeders en grondstoffen.

I. Aan de zaak ten grondslag liggende feiten (twee besluiten van de belastingdienst)

Besluit 1:

De belastingdienst heeft een controle achteraf uitgevoerd naar alle, door verzoekster in de jaren 2010 en 2011 ingediende aangiften inzake belasting en ontvangen subsidies (met uitzondering van de btw-aangiften voor de maanden september en oktober 2011). Gelet op de bevindingen van die controle heeft de belastingdienst verzoekster definitieve aanslagen opgelegd voor de vennootschapsbelasting (245 535 000 HUF), voor de btw (1 951 418 000 HUF) en in het kader van de innovatiebijdrage (19 232 000 HUF). Daarnaast verplichtte hij haar tot betaling van een fiscale boete van 685 235 000 HUF, een verzuimboete van 200 000 HUF en een boete wegens vertraging van 72 021 000 HUF.

Besluit 2:

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (directoraat-generaal belastingen voor grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanedienst van Hongarije; hierna: „DG belastingen grote ondernemingen”) heeft de btw-aangifte van verzoekster voor de maand oktober 2011 gecontroleerd. Bij die controle is een verschil van 130 171 000 HUF geconstateerd ten opzichte van hetgeen verzoekster voor het betrokken tijdvak had gedeclareerd – welk verschil zij dus nog diende bij te passen.

II. Geschil tussen partijen

Verzoekster heeft de verwijzende rechter verzocht de bovenvermelde besluiten van verweerder te toetsen. Primair verzoekt zij daarbij de besluiten in die zin te wijzigen dat de vaststelling van verweerder betreffende de nog verschuldigde belasting en de bijbehorende boeten nietig wordt verklaard. Subsidiair vraagt zij om de zaak terug te verwijzen naar verweerder voor een nieuw besluit. Verzoekster heeft de constatering van de belastingdienst uitvoerig betwist. Daarbij stelt zij zich op het standpunt dat verweerder – gelet op de door hem toegepaste wettelijke bepalingen, namelijk § 1, lid 3a, § 97, lid 4, en § 100, lid 4, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Hongaarse wet XCII van 2003 op het fiscaal procesrecht; hierna: „wet fiscaal procesrecht”), § 119, lid 1, § 120, onder a), en § 127, lid 1, van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Hongaarse wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), – niet heeft gehandeld in overeenstemming met haar recht op een eerlijk proces en de vereisten dienaangaande, zoals verankerd in artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: „EVRM”) en in artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), betreffende de rechtsbedeling voor rechterlijke instanties voor straf- en civiele zaken. Artikel XXVIII, lid 7, van de Hongaarse Grondwet waarborgt het recht van eenieder om een rechtsmiddel aan te wenden tegen rechterlijke beslissingen en [Or. 3] overheids- en andere administratieve besluiten die zijn rechten of gerechtvaardigde belangen schaden, hetgeen inhoudt dat de belastingdienst als overheidsdienst die het recht toepast, gehouden is om bij de interpretatie en de toepassing van nationale voorschriften hetzelfde stelsel van criteria te hanteren als de rechter die een administratief besluit moet toetsen. Verzoekster verwijst naar de praktijk van het Hof en in het bijzonder naar diens rechtspraak volgens welke de door het Handvest gewaarborgde grondrechten in acht moeten worden genomen wanneer een nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, zodat er geen gevallen kunnen zijn waarin het Unierecht geldt zonder dat die grondrechten toepassing vinden. Zij betwist dat de handelwijze van verweerder voldoet aan het vereiste van een eerlijke procedure. In dat verband wijst zij erop dat uit het besluit van verweerder in het geheel niet valt op te maken dat de bewijzen met inachtneming van de procesrechtelijke voorschriften zijn verkregen. Daarnaast heeft verweerder haar fundamenteel recht op inzage van het bewijsmateriaal geschonden. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat het in strijd is met het beginsel van processuele gelijkheid en dus met haar recht op een eerlijk proces dat de belastingdienst kennis heeft kunnen nemen van het gehele strafdossier, terwijl zij deze mogelijkheid niet heeft gehad, en dat de bewijsstukken rechtstreeks zijn overgenomen uit een strafzaak waaraan zij niet heeft deelgenomen. Zij betwist de btw-gerelateerde vaststellingen in het besluit met een beroep op de rechtspraak van het Hof, in het licht waarvan haar recht op aftrek volgens haar niet geweigerd had mogen worden. Zij wijst erop dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging volgens vaste rechtspraak van het Hof een algemeen beginsel van Unierecht vormt, dat moet worden toegepast wanneer het bestuur voornemens is

een voor de betrokkene bezwarend besluit te nemen. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop het bestuur zijn besluit wil baseren. Het recht van verdediging van verzoekster is in twee opzichten geschonden. Enerzijds omdat de belastingdienst ambtshalve rekening heeft gehouden met bevindingen van controles waarin verzoekster geen rechten had als partij, hetgeen volgens haar betekent dat er geen voor haar belastende feiten uit deze bevindingen mochten worden afgeleid. Anderzijds heeft verzoekster niet kunnen beschikken over de documentatie (in het bijzonder de bewijsstukken, processen-verbaal en besluiten van het bestuur waarop de bevindingen zijn gebaseerd) van de controles die bij haar leveranciers zijn verricht. Zij heeft slechts kennis kunnen nemen van een deel van deze documenten, dat door de belastingdienst was bepaald op basis van criteria die voor haar oncontroleerbaar waren, waardoor haar recht op inzage van het bewijsmateriaal is geschonden. Verzoekster benadrukt voorts dat haar in artikel 47 van het Handvest vervatte recht op een eerlijk proces eveneens is geschonden wegens de grenzen die zijn gesteld aan het rechterlijk toezicht in een bestuursrechtelijke procedure. De nationale rechter kan, gelet op de door de wet gestelde grenzen, namelijk uitsluitend de rechtmatigheid onderzoeken van een besluit dat is gegeven in de administratieve procedure die aan de gerechtelijke procedure is voorafgegaan. De rechtmatigheid van administratieve besluiten die naar aanleiding van controles bij andere belastingplichtigen, met name leveranciers, zijn vastgesteld, en in het bijzonder de rechtmatigheid van de wijze waarop het bewijs is verkregen en de rechtmatigheid van de daarop gebaseerde bevindingen, kan hij daarentegen niet bij zijn onderzoek betrekken. De belastingdienst heeft in de administratieve procedure die aan deze procedure bij de rechter is voorafgegaan uitsluitend bewijsstukken verstrekt die afkomstig waren van controles bij andere belastingplichtigen en die hij had geselecteerd volgens zijn eigen criteria, die noch door verzoekster noch door de bevoegde nationale rechter getoetst kunnen worden. De bevoegde nationale rechter kan de tekortkomingen die voortvloeien uit de hiervoor gememoreerde wettelijke grenzen niet wegnemen, zodat er naast die grenzen tevens sprake is van praktische grenzen.

Volgens verweerder acht verzoekster het bezwaarlijk dat zij in de aanverwante procedure niet beschikte over de rechten van partij bij die procedure, in het bijzonder het recht om rechtsmiddelen aan te wenden. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het toekennen van het door verzoekster verlangde recht om in de aanverwante procedure (of soortgelijke procedures) rechtsmiddelen aan te wenden, tot niet te overziene gevolgen zou leiden. Verzoekster heeft het recht om in die procedure rechtsmiddelen aan te wenden niet nodig, aangezien de daarin vastgestelde feiten, omstandigheden, documenten en verklaringen als bewijs worden aangevoerd in de procedure die haar betreft, en zij **[Or. 4]** haar recht om rechtsmiddelen aan te wenden, kan uitoefenen in het kader van de bij haar uitgevoerde controle. Het aanverwante onderzoek is bewijs en verzoekster kan de feitelijke of vermeende bewijskracht ervan in haar eigen zaak betwisten. Het spreekt voor zich dat verzoekster geen aanspraak kan maken op de rechten die

verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij in een procedure die betrekking heeft op een andere belastingplichtige, daar geen enkel rechtsbeginsel daartoe ruimte biedt. De rechten van verdediging van verzoekster zijn evenwel niet geschonden, aangezien zij in haar eigen zaak inzage kan krijgen in de documentatie en het bewijsmateriaal van de aanverwante procedure en de bewijskracht daarvan via haar recht om rechtsmiddelen aan te wenden kan betwisten. Verzoekster heeft het recht om kennis te nemen van de haar betreffende [gegevens die worden beschermd door het] belastinggeheim. Bovendien dient zij op grond van een wettelijk voorschrift, namelijk § 100, lid 4, van de wet fiscaal procesrecht, uitvoerig te worden geïnformeerd over gegevens en bewijsstukken die zijn verkregen naar aanleiding van een connex onderzoek naar een andere belastingplichtige, voor zover die gegevens op haar betrekking hebben. Verweerder stelt dat belastingplichtigen worden geïnformeerd over alle door het belastinggeheim beschermde feiten, gegevens en bewijzen die op hun zaak betrekking hebben. Gelet op het voorgaande beschikte verzoekster reeds in de administratieve fase over alle informatie waarop de bevindingen van het administratief besluit waren gebaseerd. De in § 1, lid 3a van wet fiscaal procesrecht omschreven herkwalificatie van de rechtsverhouding vormt een uitdrukkelijke waarborg ter bescherming van de belastingplichtigen, gezien het algemene vereiste dat erin is geformuleerd dat aan gelijke feiten gelijklopende juridische conclusies worden verbonden.

III. Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen

Artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): „Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

Artikel 168, onder a): „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): „Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen: 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.”

De eerbiediging van de rechten van de verdediging, als één van de algemene beginselen van het Unierecht.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van het recht van de Unie (arresten WebMindLicenses, C-419/14, punt 84, en arrest Sabou, C-276/12, punt 38).

Artikel 47 („Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”) van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, eerste twee alinea’s:

„Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.” [Or. 5]

IV. Toepasselijk Hongaars recht

§ 1, lid 3a, wet fiscaal procesrecht:

„Bij de controle van partijen bij een rechtsverhouding (overeenkomst, transactie) waarop de belastingverplichting betrekking heeft, kan de belastingdienst eenzelfde rechtsverhouding waarop de controle ziet en die reeds is gekwalificeerd, niet verschillend kwalificeren ten aanzien van iedere belastingplichtige. Hij dient ambtshalve rekening te houden met de bevindingen waartoe hij is gekomen ten aanzien van een van de partijen bij die verhouding wanneer hij een controle verricht bij andere partijen daarbij.”

§ 97, lid 4, wet fiscaal procesrecht:

„Bij de uitvoering van een controle dient de belastingdienst de feiten vast te stellen en te bewijzen, behalve in de gevallen waarin krachtens de wet de bewijslast op de belastingplichtige rust.”

§ 100, lid 4, wet fiscaal procesrecht:

„Wanneer de belastingdienst de bevindingen van een onderzoek staft met de resultaten van een bij een andere belastingplichtige verricht onderzoek of met gegevens en/of bewijzen die gedurende dat onderzoek zijn ingewonnen, dient de belastingplichtige uitvoerig te worden geïnformeerd over de processen-verbaal en de besluiten alsmede de bij dat andere onderzoek vastgestelde feiten en verzameld bewijsmateriaal, voor zover deze op hem betrekking hebben.”

§ 119, lid 1, btw-wet: „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, onder a): „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 btw aftrekken 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”.

§ 127, lid 1, onder a): „Een objectieve voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek is dat de belastingplichtige [in het in artikel § 120, onder a), genoemde geval] persoonlijk beschikt over [...] een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt”.

V. Noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De verwijzende rechter is van oordeel dat het geschil tussen partijen [betreffende] de hieronder omschreven herkwalificatie van de rechtsverhouding en de uitoefening van het recht op aftrek conform het Hongaars recht en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst, niet kan worden beslecht zonder een vergelijking van het Unierecht, met name de btw-richtlijn, met de door de nationale rechter toe te passen bepalingen. Onderzocht dient te worden of het Hongaarse recht en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst voldoen aan de door het Unierecht gestelde voorwaarden ten aanzien van de neutraliteit van de btw, de rechtszekerheid, de eerbiediging van rechten van de verdediging en het recht op een eerlijk proces. De beslechting van dit geding vereist de uitlegging van het Unierecht – met name artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, de eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest – in verband met de praktijk van verweerder en § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht alsmede de bepalingen inzake de weigering van btw-aftrek, namelijk § 119, lid 1, § 120, onder a), en § 127, lid 1, van de btw-wet. **[Or. 6]**

Op dit geding, voor zover het een btw-aangelegenheid betreft, zijn naast nationale regelingen zonder enige twijfel de btw-richtlijn, in het bijzonder artikel 167, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van toepassing. Volgens de rechtspraak van het Hof vereisen Unierechtelijke bepalingen uitlegging door het Hof indien zij niet voldoen aan de voorwaarden voor een acte clair of een acte éclairé. Het Hof heeft, wat de hiervóór geciteerde bepalingen van de btw-richtlijn over het recht op aftrek betreft, reeds diverse aspecten van die richtlijn uitgelegd en de inhoud van verschillende nationale regelingen en praktijken onderzocht, hetgeen erop lijkt te wijzen dat deze bepalingen niet voldoen aan de definitie een „acte clair”. Op grond van de rechtspraak van het Hof is het recht op aftrek één van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat als zodanig in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader

van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen. De handelwijze van verweerder in de onderhavige zaak houdt in dat het recht op btw-aftrek wordt geweigerd. Gelet op de rechtspraak van het Hof kan de vraag of de btw die drukt op in eerdere stadia verrichte handelingen wel of niet aan de schatkist is betaald, niet van invloed zijn op het recht van de belastingplichtige op aftrek van voorbelasting. Het bepaalde in artikel 168, onder a), is een materieelrechtelijke voorwaarde voor het ontstaan van het recht op aftrek, waaruit volgt dat de betrokkene slechts recht op aftrek kan genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht. Indien aan die voorwaarden is voldaan, kan de aftrek in beginsel niet worden geweigerd. Ten aanzien van de sancties die aan de belastingplichtige kunnen worden opgelegd, heeft het Hof in diverse arresten overwogen dat in geval van niet-naleving van de voorwaarden van het door het door de btw-regeling ingestelde stelsel de lidstaten bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen, doch dat zij deze bevoegdheid bij de vaststelling van regelingen en de belastingdienst bij de behandeling van zaken met inachtneming van het Unierecht en de Unierechtelijke beginselen dienen uit te oefenen (arresten *Teleos e.a.*, C-409/04, punten 52 en 53; *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, punt 46; *Netto Supermarkt*, C-271/06, punten 19 en 20; *Sosnowska*, C-25/07, punt 23; *Profaktor*, C-188/09, punt 29, en *Mednis*, C-525/11, punt 32). Zoals in de rechtspraak van het Hof wordt onderstreept, betekent de vrijheid van de lidstaten om regels vast te stellen geenszins dat deze regels en praktijken niet aan toetsing onderhevig zijn, en dat derhalve elke regeling of praktijk van een lidstaat die de grenzen van de bij de btw-richtlijn toegekende vrijheid overschrijdt, in strijd is met het Unierecht.

De belastingdienst heeft de nationale regeling van § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht in de door hem gevolgde praktijk aldus uitgelegd dat aangezien de besluiten waarin de bevindingen zijn opgenomen van de controles die bij verzoeksters leveranciers zijn verricht, onherroepelijk zijn geworden, hij daar ook aan is gebonden in het kader van verzoeksters procedure. Op basis van vaste nationale rechtspraak is § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht echter geen op zichzelf staande regel, maar een bepaling die in voorkomend geval kan of moet worden toegepast in het kader van een heronderzoek van een reeds gesloten dossier, dat concreet de mogelijkheid biedt om een administratief besluit dat op een onjuiste rechtsopvatting berust, te wijzigen. Met deze wetsbepaling beoogde de wetgever rechtszekerheid te scheppen, met andere woorden te waarborgen dat de belastingdienst met betrekking tot eenzelfde transactie eensluidende vaststellingen doet. Tegelijkertijd rijst de vraag of hieruit een praktijk kan voortvloeien waarbij, [Or. 7] zoals in dit geval, de belastingdienst wordt vrijgesteld van de op hem rustende bewijslast omdat hij in een procedure (in dit

geval de controle bij verzoekster) ambtshalve rekening houdt met de vaststellingen in andere procedures, terwijl verzoekster in die andere, bij haar leveranciers gevoerde procedures niet over de rechten beschikte die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij in die procedures, geen rechtsmiddelen tegen de genomen besluiten kon aanwenden, waarvan zij bovendien pas tijdens de bij haar verrichte controle kennis had genomen en bijgevolg geen invloed kon uitoefenen op het wel of niet onherroepelijk worden van deze besluiten. Daarbij komt dat verzoekster tijdens de bij haar verrichte controle slechts gedeeltelijk kennis kon nemen van al deze besluiten en van de bewijzen waarop zij waren gebaseerd. De belastingdienst heeft de in een andere procedure verkregen verklaringen en bewijsmateriaal naar eigen goeddunken en in een volgens zijn eigen criteria samengestelde vorm aan verzoekster verstrekt. De vraag rijst of de rechten van verdediging van verzoekster hierdoor zijn geschonden, enerzijds omdat de belastingdienst ambtshalve rekening heeft gehouden met de bevindingen van controles in het kader waarvan verzoekster geen rechten als partij had, zodat ook voor verzoekster belastende bevindingen konden worden gedaan, en anderzijds omdat verzoekster niet heeft kunnen beschikken over de documentatie (in het bijzonder de bewijsstukken, processen-verbaal, besluiten van het bestuur waarop de bevindingen zijn gebaseerd) van de controles die bij haar leveranciers zijn verricht. Zij heeft slechts kennis kunnen nemen van een deel van deze documenten, dat door de belastingdienst was geselecteerd op basis van criteria die zij niet kon controleren, waardoor haar recht op inzage van de bewijsstukken is geschonden. Het voorgaande doet de vraag rijzen of de rechten van de verdediging in het licht van de handelwijze van de belastingdienst geëerbiedigd zijn, of dat dit algemene beginsel van Unierecht geschonden is, en als gevolg hiervan het in artikel 47 van het Handvest verankerde recht op een eerlijk proces geschonden is, gelet op de grenzen van de toetsingsbevoegdheid van de bestuursrechter. In dit geding is de bestuursrechter namelijk uitsluitend bevoegd om de rechtmatigheid van de administratieve besluiten te toetsen die in de aan dit geding voorafgaande procedure zijn genomen. Hij ontbeert de bevoegdheid om de rechtmatigheid van naar aanleiding van bij andere belastingplichtigen verrichte controles eerder genomen besluiten, en in het bijzonder de rechtmatigheid van de bewijsgaring en de daarop gebaseerde constatering, bij zijn onderzoek te betrekken. Het Hof heeft artikel 47 van het Handvest reeds in diverse zaken geanalyseerd en geoordeeld dat ingevolge dat artikel eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte onder de in dat artikel gestelde voorwaarden. Het Hof heeft reeds in zijn arrest in de zaak *WebMindLicenses* gewezen op de grenzen van de rechterlijke toetsing van een administratief besluit. Dat onderzoek had betrekking op bewijs dat afkomstig was uit een parallel lopende, nog niet afgesloten strafzaak. In de onderhavige zaak verwacht de verwijzende rechter een aanwijzing van het Hof over de toepassing van artikel 47 van het Handvest, in het bijzonder met betrekking tot de vraag of het vereiste van een eerlijk proces inhoudt dat de rechterlijke instantie die belast is met de beoordeling van het beroep dat is ingesteld tegen een besluit van de belastingdienst die de controle achteraf heeft verricht, gemachtigd moet zijn om te controleren of

bewijsmateriaal, dat is verkregen in een andere procedure en waarmee in het bestreden besluit rekening is gehouden, in overeenstemming is met de door het Unierecht gewaarborgde rechten en of de daarop gebaseerde conclusies in overeenstemming zijn met de door Unierechtelijke bepalingen gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan heeft kunnen vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een ander gerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht en dat de daarop gebaseerde conclusies in overeenstemming zijn met de door Unierechtelijke bepalingen gewaarborgde rechten.

In een zaak over de weigering van het recht op aftrek van een factuurontvanger, die niet actief aan btw-fraude had deelgenomen, heeft het Hof, zijn voorgaande rechtspraak op dit punt resumerend, geoordeeld dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale praktijk waarin de belastingdienst het recht van een belastingplichtige op aftrek van btw over aan hem verrichte diensten weigert [Or. 8] met de motivering dat de facturen die op de betrokken diensten betrekking hebben niet als echt kunnen worden aangemerkt, aangezien de factuuropsteller niet de werkelijke verlener van die diensten kon zijn, behalve wanneer, zonder van de belastingplichtige te verlangen dat hij controles verricht waartoe hij anders niet verplicht zou zijn, op basis van objectieve factoren vast komt te staan dat de belastingplichtige wist, dan wel had moeten weten, dat de betrokken diensten onderdeel waren van de btw-fraude die de verwijzende rechter moet onderzoeken. Uit de aan de rechterlijke toetsing onderworpen besluiten en de verklaringen van verweerder in het geding kan als onomstotelijk vaststaand worden aangemerkt dat verzoekster volgens verweerder een passieve rol heeft gespeeld in de frauduleuze praktijken van de betrokken factuuropsteller/leverancier en de ondernemingen die zich eerder in de marktketen bevonden. Verweerder stelde zich immers op het standpunt dat verzoekster wist, dan wel had moeten weten, dat de factuuropstellers actief betrokken waren bij btw-fraude. Uit de rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat de belastingdienst verzoeksters recht op aftrek van btw uitsluitend kan weigeren indien hij in administratieve procedure van verzoekster bewijst dat de met de factuuropsteller gesloten transactie of de daaraan voorafgaande keten door derden tot stand is gebracht met de bedoeling om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen, en dat verzoekster, die door deze derden bij de transactie is betrokken, hiervan wist of had moeten weten. De belastingdienst heeft in de aan dit geding voorafgaande administratieve procedure de door factuuropstellers en andere marktdeelnemers gepleegde btw-fraude als vaststaand feit beschouwd, zich baserend op bevindingen van door regionale kantoren van de belastingdienst verrichte onderzoeken. Het proces-verbaal van de bij verzoekster lopende procedure maakt echter slechts melding van de bevindingen van de bewuste, door regionale kantoren verrichte onderzoeken. De documenten van die onderzoeken, namelijk de relevante processen-verbaal en de bijbehorende bijlagen (de daaraan ten grondslag liggende relevante bewijzen) en besluiten zijn niet als bijlage opgenomen, noch in het proces-verbaal uitvoerig uiteengezet. Het besluit zelf is evenmin uitputtend op dit punt. Heeft de belastingdienst hiermee aan zijn bewijsplicht op grond van § 97, lid 4, wet fiscaal procesrecht voldaan, of heeft hij

door zo te handelen het fundamenteel recht van verzoekster op een eerlijk proces en haar recht om kennis te nemen van het bewijsmateriaal geschonden? Stelt het bepaalde in § 100, lid 4, van de wet fiscaal procesrecht verweerder vrij van de in § 97, lid 4, van dezelfde wet neergelegde bewijsplicht? Is het in artikel 47 van het Handvest verankerde recht op een eerlijk proces gewaarborgd, of wordt verweerder door § 100, lid 4, van de wet fiscaal procesrecht vrijgesteld van de in § 97, lid 4, van dezelfde wet neergelegde bewijsplicht?

De verwijzende rechter geeft het Hof in overweging om aanwijzingen te geven voor de beantwoording van de vraag of het Hongaarse recht en de daarop gebaseerde belastingpraktijk door de weigering van het recht op btw-aftrek van een factuurontvanger, die niet actief aan de herkwalificatie van de contractuele verhouding en aan de btw-fraude heeft deelgenomen, de uit het Unierecht, uit de beginselen van btw-neutraliteit, rechtszekerheid, eerbiediging van de rechten van de verdediging en het recht op een eerlijk proces voortvloeiende vereisten vervult dan wel kan vervullen.

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Budapest, 14 februari 2018

[OMISSIS]

[ondertekening]