



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 10 november 2016<sup>1</sup>

**Zaak C-564/15**

**Tibor Farkas**

**tegen**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága**

[verzoek van de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank, Kecskemét, Hongarije)

om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Verleggingsregeling — Artikel 199, lid 1, onder g) — Vaststelling van een ‚belastingverschil‘ ten laste van de afnemer van een goed door de belastingdienst — Weigering van de aftrek van voorbelasting — Oplegging van een boete — Evenredigheid van de boete”

### I – Inleiding

1. Tibor Farkas (hierna: „verzoeker”) heeft op een veiling een mobiele loods gekocht van een insolvent bedrijf (hierna: „verkoper”). Hij betaalde de verkoopprijs en de door de verkoper in rekening gebrachte btw over de levering van het goed. Vervolgens verzocht hij in zijn btw-aangifte om teruggaaf van het desbetreffende bedrag. De belastingdienst stelde echter dat de transactie aan de verleggingsregeling onderworpen was. Volgens die regeling had verzoeker de btw moeten afdragen aan de fiscus. De belastingdienst verzocht daarom om betaling van de btw en legde hem bovendien een boete op ten bedrage van 50 % van de verschuldigde btw.

2. De verwijzende rechter vraagt het Hof of die beslissingen van de belastingdienst stroken met richtlijn 2006/112/EG (hierna: „btw-richtlijn”).<sup>2</sup>

3. Voordat deze vraag kan worden beantwoord, moet echter een andere kwestie worden onderzocht. Dit voorafgaande vraagstuk, dat uit de vragen van de verwijzende rechter voortvloeit, heeft betrekking op de correcte toepassing van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn en op de indeling van het geleverde goed als roerende of onroerende zaak.

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Engels.

<sup>2</sup> — 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).

## II – Toepasselijke wetgeving

### A – *Unierecht*

4. Artikel 193 van de btw-richtlijn bepaalde in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie dat de „btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is”.

5. Overeenkomstig artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is aan wie „onroerend goed [wordt geleverd] dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht”.

6. Artikel 226, punt 11, van de btw-richtlijn bepaalt dat wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting gehouden is, op de uitgereikte facturen in beginsel alleen de volgende vermeldingen verplicht zijn: „een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld of onder de toepassing van de verleggingsregeling vallen”.

### B – *Nationaal recht*

7. Artikel 142, lid 1, van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) luidt als volgt: „De belasting is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van goederen of diensten [...] g) in het geval van levering van goederen die door een onderneming als materiële vaste activa worden gebruikt, of van andere goederen of diensten waarvan de marktwaarde ten tijde van de levering meer dan 100 000 HUF bedraagt, indien tegen de belastingplichtige leverancier van de goederen of diensten een liquidatieprocedure is ingeleid of een andere insolventieprocedure die ertoe strekt zijn insolventie definitief vast te stellen”.

8. Indien artikel 142, lid 1, onder g), van toepassing is op de transactie, dient de leverancier van de goederen of diensten overeenkomstig artikel 142, lid 7, van de btw-wet een factuur uit te schrijven waarop geen btw in rekening wordt gebracht.

9. Volgens artikel 169, onder n), van de btw-wet moet op de factuur de formulering „fordított adózás” („btw verlegd”) worden vermeld indien de btw moet worden voldaan door de afnemer.

## III – Feiten, procesverloop voor de nationale rechter en prejudiciële vragen

10. Verzoeker heeft een mobiele loods gekocht op een elektronische veiling in het kader van een door de belastingdienst op grond van een executoriale titel georganiseerde openbare verkoop van de activa van de verkoper.

11. De verkoper schreef overeenkomstig de voorschriften van de gewone btw-regeling een factuur uit, waarop 26 november 2012 als leveringsdatum was vermeld. In de verwijzingsbeslissing is aangegeven dat verzoeker de verkoopprijs inclusief btw heeft voldaan (hierna: „eerste btw-bedrag”). Vervolgens wilde hij dit bedrag in zijn btw-aangifte als voorbelasting aftrekken.

12. Bij een controle van de boeken van verzoeker stelde de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (belastingdienst van het comitaat Bács-Kiskun; hierna: „belastingdienst in eerste aanleg”) vast dat de verleggingsregeling van artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet had moeten worden toegepast. Dienovereenkomstig had verzoeker als afnemer van de loods de btw moeten betalen over de transactie. De belastingdienst in eerste aanleg stelde dat verzoeker nog gehouden was tot betaling van een „belastingverschil” ten bedrage van 744 000 HUF. Dat bedrag kwam overeen met de btw die op grond van de verleggingsregeling verschuldigd was over de transactie (hierna: „tweede btw-bedrag”). De belastingdienst in eerste aanleg wees het verzoek om teruggaaf van dat bedrag af en legde verzoeker een boete van 372 000 HUF op.

13. Dat besluit is bevestigd door de belastingdienst in tweede aanleg, de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (directie belastingen van de regio Dél-alföld; hierna: „verweerder”).

14. Verzoeker heeft bij de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank Kecskemét, Hongarije) beroep aangetekend tegen dat besluit, stellend dat dit besluit van de nationale belastingadministratie in strijd is met het Unierecht. Hij betoogt dat verweerder hem het recht op btw-af trek enkel heeft ontzegd op grond van een vormfout, te weten dat de verkoper de factuur volgens de gewone btw-regeling had opgemaakt in plaats van volgens de verleggingsregeling. Hij wijst erop dat de verkoper het eerste btw-bedrag heeft afgedragen aan de fiscus. De fiscus heeft daarom geen inkomsten gederfd en beschikte over alle vereiste informatie om het juiste btw-bedrag te kunnen vaststellen.

15. De verwijzende rechter sluit zich aan bij een deel van de door verzoeker geuite twijfels. Zijns inziens wijst niets op een eventuele belastingontduiking. Hij komt tot de conclusie dat de aanpak van de belastingautoriteiten niet in verhouding staat tot het doel dat met de verleggingsregeling wordt nagestreefd.

16. In dit licht heeft de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank, Kecskemét, Hongarije) de behandeling van de zaak opgeschort en de volgende vragen voorgelegd aan het Hof:

- „1) Is de op de bepalingen van de Hongaarse btw-wet gebaseerde praktijk van de belastingadministratie om een btw-verschil vast te stellen ten laste van de koper van een goed (of de ontvanger van een dienst), wanneer de verkoper van het goed (of de dienstverrichter) een factuur voor een aan de verleggingsregeling onderworpen transactie uitschrijft volgens de gewone belastingregeling en de op die factuur vermelde belasting aangeeft en betaalt aan de fiscus, en de koper van het goed (of de ontvanger van de dienst) de over de factuur betaalde btw in aftrek brengt, zonder evenwel zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen voor het bedrag van het vastgestelde btw-verschil, verenigbaar met de bepalingen van de btw-richtlijn, met name met het beginsel dat fiscale maatregelen evenredig moeten zijn aan het doel de belastingneutraliteit te verzekeren en belastingfraude te voorkomen?
- 2) Is de sanctie wegens keuze van een onjuiste belastingmethode in het geval van vaststelling van een belastingverschil, die bovendien gepaard gaat met de oplegging van een fiscale boete van 50 %, evenredig wanneer de fiscus geen inkomsten heeft gederfd en er evenmin aanwijzingen van misbruik zijn?”

17. De Estse en de Hongaarse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. De Hongaarse regering en de Commissie hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 7 september 2016.

#### IV – Beoordeling

18. Volgens artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn is het aldaar bepaalde slechts van toepassing op „de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht”. De werkingssfeer van de bepaling is dus duidelijk beperkt tot *onroerend* goed.

19. In zijn verzoek om een prejudiciële beslissing vermeldt de verwijzende rechter dat het bij het door verzoeker verworven goed om een „mobiele loods” gaat. Hij geeft echter niet aan of hij de loods, gelet op de feiten van het bij hem aanhangige geschil, als roerend of als onroerend goed aanmerkt.

20. Gezien de bewoordingen van de toepasselijke nationale wetsbepaling (zoals hierboven aangehaald in punt 7), waarin geen onderscheid wordt gemaakt tussen roerende en onroerende goederen, is het wellicht begrijpelijk dat de verwijzende rechter geen groot belang aan die kwestie hecht. Die indeling is echter van cruciaal belang voor de toepasselijkheid van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

21. Hoewel het uiteindelijk aan de verwijzende rechter staat dit te beoordelen, zal ik er in eerste instantie van uitgaan dat een *mobiele* loods, zoals de benaming reeds suggereert, een *roerende* zaak is (A). Vervolgens zal ik het onwaarschijnlijke geval bespreken, dat de mobiele loods als onroerende zaak moet worden aangemerkt (B).

##### A – De mobiele loods als roerende zaak

22. Het lijkt geen twijfel dat artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn alleen van toepassing is op *onroerend* goed.

23. De Hongaarse regering heeft ter terechtzitting bevestigd dat artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet strekt tot uitvoering van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.<sup>3</sup> Zij heeft tevens bevestigd dat artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet van toepassing is op zowel roerende als onroerende goederen.

24. Hieruit volgt dat het toepassingsgebied van de verleggingsregel tot buiten de materiële werkingssfeer van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn zou worden uitgebreid, indien artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet, in de veronderstelling dat de mobiele loods als roerend goed moet worden aangemerkt, zou worden toegepast op een zodanig goed.

25. Daarmee rijst de vraag of een lidstaat bevoegd is de werkingssfeer van artikel 199, lid 1, onder g), op een dergelijke manier uit te breiden. Mijns inziens is dit niet het geval, en wel om de hieronder uiteengezette redenen.

26. Ten eerste is in artikel 193 van de btw-richtlijn geregeld wie in beginsel de btw verschuldigd is.<sup>4</sup> Volgens die bepaling is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht.

27. Volgens deze bepaling in de in casu relevante versie kon de btw daarnaast „door een andere persoon” verschuldigd zijn op grond van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202.

3 — De Hongaarse regering stelt dat artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet ook strekt tot uitvoering van artikel 199, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Het valt echter moeilijk in te zien dat die bepaling in de onderhavige zaak van toepassing is, aangezien artikel 199, lid 1, onder f), betrekking heeft op „de levering van goederen na overdracht van eigendomsvoorbehoud aan een rechtverkrijgende die zijn recht uitoefent”.

4 — Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punt 29).

28. Hieruit volgt dat de in die bepalingen vastgestelde verleggingsregeling een uitzondering vormt op de hoofdregel van artikel 193. De werkingssfeer van die bepalingen moet dan ook strikt worden uitgelegd.<sup>5</sup> Dit betekent in de onderhavige context dat afwijkingen van de algemene regel alleen geoorloofd zijn wanneer ze in de btw-richtlijn uitdrukkelijk zijn voorzien.

29. Uit artikel 193 en artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, in onderling verband gelezen, blijkt dat de regeling ter bepaling van degene die de btw verschuldigd is bij een levering van onroerend goed in het kader van een openbare verkoop op grond van een executoriale titel, volledig is geharmoniseerd. Zoals het Hof eerder heeft aangegeven, werd artikel 199, lid 1, onder g), samen met andere in artikel 199 vervatte gronden voor de toepassing van de verleggingsregeling, geïntroduceerd<sup>6</sup> om alle lidstaten in staat te stellen afwijkende maatregelen toe te passen; voorheen was de bevoegdheid om dergelijke maatregelen toe te passen slechts aan bepaalde lidstaten toegekend met het oog op de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen.<sup>7</sup>

30. De aldus bewerkstelligde harmonisatie betekent dus niet dat de lidstaten de materiële werkingssfeer van de in artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde afwijking op eigen gezag kunnen uitbreiden.

31. Ten derde kunnen individuele lidstaten alleen afwijken van de in de artikel 193 en artikel 199, lid 1, onder g), vastgelegde algemene regel indien zij daartoe worden gemachtigd krachtens artikel 395 van de btw-richtlijn. Op grond van die bepaling kunnen de lidstaten toestemming vragen om „van de bepalingen van [de btw-richtlijn] afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen”.

32. Hongarije had de werkingssfeer van de uitzonderingsregeling van artikel 199, lid 1, onder g), dus kunnen verruimen door de Raad overeenkomstig artikel 395 van de btw-richtlijn om toestemming voor een afwijkende maatregel te verzoeken.<sup>8</sup>

33. Ter terechtzitting werd bevestigd dat aan Hongarije geen machtiging is verleend voor een dergelijke individuele afwijking.

34. Aangezien aan Hongarije geen machtiging op grond van artikel 395 van de btw-richtlijn is verleend, is het die lidstaat niet toegestaan de verleggingsregeling toe te passen op de levering van een mobiele loods, zoals dat in het hoofdgeding is gebeurd.

35. Hieruit volgt dat de btw-richtlijn in de omstandigheden van het hoofdgeding aldus moet worden verstaan dat zij in de weg staat aan de uitbreiding van de werkingssfeer van de verleggingsregeling tot roerend goed dat wordt geleverd in het kader van een openbare verkoop op grond van een executoriale titel.

5 — Arrest van 26 mei 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 — Bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB 2006, L 221, blz. 9). Arrest van 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punt 24).

7 — Zie overweging 1 van richtlijn 2006/69 en overweging 42 van de btw-richtlijn, waarin de doelstelling van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn is aangegeven. Zoals het Hof heeft opgemerkt, biedt die bepaling „de belastingautoriteiten derhalve de mogelijkheid om de btw over de betrokken handelingen te heffen wanneer het vermogen van de schuldenaar om die btw te voldoen in het gedrang is”. Arrest van 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punten 25 en 28).

8 — Artikel 395, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt: „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. [...]”

36. Uit de door de verwijzende rechter meegedeelde feitelijke gegevens lijkt naar voren te komen dat de verzoeker en de verkoper in overeenstemming met de btw-richtlijn hebben gehandeld door de levering van de mobiele loods te onderwerpen aan de gewone btw-regeling.

37. Indien de verwijzende rechter in het licht van de feiten van de zaak van oordeel is dat de mobiele loods inderdaad als roerende zaak moet worden aangemerkt, dient hij daaruit de nodige conclusies te trekken, overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof.

38. De nationale wetgeving moet zo veel mogelijk worden uitgelegd in overeenstemming met de relevante bepalingen van Unierecht.<sup>9</sup> Het Hof heeft evenwel erkend dat er grenzen zijn aan de Unierechtconforme uitlegging. In het bijzonder kan zij niet dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht.<sup>10</sup> Indien een Unierechtconforme uitlegging onmogelijk blijkt, is de nationale rechter gehouden de volle werking van het Unierecht te waarborgen door, indien nodig, onverenigbare bepalingen buiten toepassing te laten, zonder dat die bepalingen eerst moeten zijn ingetrokken.<sup>11</sup> Of er een ambtshalve bevoegdheid ter zake bestaat voor de nationale rechter, is afhankelijk van de vraag of aan het gelijkwaardigheidsbeginsel wordt voldaan, namelijk of de nationale rechter in een vergelijkbare situatie al dan niet verplicht zou zijn om ambtshalve rechtsgronden in het geding te brengen.<sup>12</sup>

#### B – *De mobiele loods als onroerende zaak*

39. Gezien het voorgaande zou ik met de bovenstaande beoordeling van de zaak kunnen volstaan.

40. Voor het geval de verwijzende rechter op grond van de feiten van het bij hem aanhangige geschil echter tot de conclusie zou komen dat de mobiele loods als onroerende zaak moet worden aangemerkt, wat reeds op grond van de benaming zeer onwaarschijnlijk lijkt, wil ik hieronder een beknopte alternatieve analyse geven om de verwijzende rechter van nuttig advies te dienen.

41. Om te beginnen zal ik een aantal inleidende opmerkingen maken over de noodzakelijke onderscheiding tussen het eerste en het tweede btw-bedrag (1). Vervolgens zal ik ingaan op de vraag of de belastingdienst verzoeker mocht houden aan de krachtens de verleggingsregeling op hem rustende btw-verplichtingen, onder gelijktijdige weigering van de gevraagde aftrek van de voldane voorbelasting toe te kennen (2) Tot slot zal ik onderzoeken of de aan verzoeker opgelegde boete proportioneel is (3).

#### 1. Onderscheiding tussen het eerste en het tweede btw-bedrag

42. Ter verduidelijking zij erop gewezen dat de in deze afdeling onderzochte vraagstukken in de eerste plaats betrekking hebben op de met het tweede btw-bedrag verband houdende rechten en -plichten van verzoeker ten opzichte van de belastingdienst. Deze vraagstukken houden dus geen verband met de uit de betrekkingen tussen verzoeker, de verkoper en de fiscus voortvloeiende rechten en plichten ten aanzien van het eerste btw-bedrag.

9 — Arresten van 19 april 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punt 42); 15 januari 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punt 38), en 19 december 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, punten 75 en 76).

10 — Zie arresten van 28 juli 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, punt 33); 19 april 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 11 november 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punten 31 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 30 april 2014, Kásler en Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, punt 65).

11 — Zie recent onder meer het arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Zie in die zin arrest van 12 februari 2008, Kempster (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, punten 45 en 46). Zie voorts arresten van 14 december 1995, Van Schijndel en Van Veen (C-430/93 en C-431/93, EU:C:1995:441, punten 13, 14 en 22), en 24 oktober 1996, Kraaijeveld e.a. (C-72/95, EU:C:1996:404, punten 57, 58 en 60).

43. Indien veronderstellenderwijs wordt aangenomen dat de verleggingsregeling inderdaad van toepassing was op de betrokken transactie, dan is het eerste btw-bedrag vanuit het oogpunt van de toepassing van die regeling ten onrechte voldaan. Deze fout moet tussen verzoeker en de verkoper enerzijds en de verkoper en de fiscus anderzijds worden gecorrigeerd.<sup>13</sup>

44. Het Hof heeft reeds vastgesteld dat het aan de lidstaten is de terugbetaling van bij vergissing gefactureerde btw te regelen<sup>14</sup> met inachtneming van zowel het gelijkwaardigheids- als het doeltreffendheidsbeginsel<sup>15</sup>. Wat inzonderheid het doeltreffendheidsvereiste betreft, zij gewezen op de nogal bijzondere omstandigheden waaronder de verkoop van de mobiele loods heeft plaatsgevonden, namelijk het feit dat de verkoper ten tijde van de verkooptransactie insolvent was en dat de verkoop op grond van een executoriale titel door de belastingdienst was georganiseerd.<sup>16</sup>

45. Hoe de nationale procedure voor terugbetaling van het eerste btw-bedrag ook moge zijn, er moet worden benadrukt dat dat bedrag in beginsel door de fiscus moet worden gerestitueerd aan de verkoper en/of verzoeker.

46. Daarom ben ik van mening dat het eerste btw-bedrag, dat aan de fiscus is afgedragen, niet rechtstreeks van belang is voor de beoordeling van de krachtens de verleggingsregeling op verzoeker rustende verplichtingen. Toch is het feit dat dat btw-bedrag aan de belastingdienst is voldaan mijns inziens tot op zekere hoogte relevant voor de beoordeling van het aftrekrecht van verzoeker en voor de evaluatie van de evenredigheid van de boete.

## 2. Btw-schuld van verzoeker en recht op aftrek

47. In het licht van het voorgaande ben ik van mening dat de eerste prejudiciële vraag ertoe strekt te vernemen of het beginsel van de neutraliteit van de btw eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een belastingplichtige die onverschuldigde btw heeft betaald aan de leverancier, betaling van de btw volgens de verleggingsregeling verlangt en hem het recht op aftrek van voorbelasting weigert, ofschoon er geen sprake is van fraude door die belastingplichtige.

48. Indien men veronderstelt dat de verleggingsregeling in dit geval van toepassing was, was verzoeker inderdaad btw verschuldigd voor de levering van de loods. Dit betekent dat geen btw over die levering in rekening had mogen worden gebracht en dat overeenkomstig artikel 169, onder n), van de btw-wet op de factuur had moeten worden vermeld dat de btw werd verlegd.

49. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, betekent dit ook dat verzoeker verplicht was de btw aan te geven bij de belastingdienst. Gaat men ervan uit dat de loods als onroerende zaak moet worden aangemerkt, was de belastingdienst dus bevoegd verzoeker te houden aan de krachtens de verleggingsregeling op hem rustende verplichtingen.<sup>17</sup>

50. Het is echter iets anders of de belastingdienst bevoegd is om verzoeker het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren.

13 — Zie in die zin arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punten 40-43).

14 — Arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 — Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punten 37 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Zie naar analogie arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

17 — Zoals het Hof heeft opgemerkt, wordt er bij toepassing van de verleggingsregeling „geen btw [...] betaald tussen de verrichter en de ontvanger van diensten. Laatstgenoemde is voor de verrichte handelingen tot voldoening van de voorbelasting gehouden, waarbij hij die belasting in principe kan aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is”. Arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 29).

51. Het Hof heeft vastgesteld dat het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling vormt en behalve in het geval van fraude of misbruik niet mag worden beknot.<sup>18</sup>

52. Volgens de verwijzende rechter zijn er geen aanwijzingen voor mogelijke belastingfraude door verzoeker. Interessant genoeg heeft de belastingdienst in het hoofdgeding erkend dat verzoeker wel recht heeft op aftrek van het betrokken bedrag aan voorbelasting. De Hongaarse regering heeft zich bij dit standpunt aangesloten.

53. Desondanks blijkt uit de feiten van de onderhavige zaak dat verzoeker dit recht uiteindelijk is ontzegd.

54. Hoe dit heeft kunnen gebeuren en waarom dit zo is, is mij niet duidelijk geworden. Blijkbaar heeft de belastingdienst, toen hij constateerde dat verzoeker de verleggingsregeling niet had toegepast, het tweede btw-bedrag aangemerkt als „belastingverschil” – vermoedelijk in de zin van een btw-schuld. Het lijkt er dus op dat het tweede btw-bedrag van rechtswege of overeenkomstig de administratieve praktijk van de belastingdienst is omgezet in een btw-schuld waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

55. Vermoedelijk betekent dit dat verzoeker dat bedrag aan voorbelasting niet meer als kosten kan aftrekken. Mijns inziens strookt dit niet met het beginsel van neutraliteit van de btw dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel<sup>19</sup>, in zoverre het erop is gericht de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw<sup>20</sup> en ervoor te zorgen dat de btw-last alleen door de eindverbruiker wordt gedragen<sup>21</sup>.

56. Mijn voorlopige conclusie is daarom dat het beginsel van neutraliteit van de btw er niet aan in de weg staat dat de belastingdienst van een belastingplichtige, die onverschuldigde btw heeft betaald aan de leverancier, betaling van de btw volgens de verleggingsregeling verlangt. Het beginsel van neutraliteit van de btw staat er daarentegen wel aan in de weg dat de belastingdienst de belastingplichtige het recht op aftrek van de voorbelasting die hij niet correct onder de verleggingsregeling heeft aangegeven, weigert indien er geen aanwijzingen zijn voor fraude of misbruik door die belastingplichtige.

### 3. Evenredigheid van de boete

57. De conclusie dat de belastingplichtige ten onrechte is belet zijn aftrekrecht uit te oefenen, houdt evenwel niet in dat de belastingdienst hem geen boete mocht opleggen wegens niet-nakoming van de krachtens de verleggingsregeling op hem rustende verplichtingen. Het aftrekrecht is iets anders dan de verplichting om een boete te betalen wegens het niet voldoen aan de voorwaarden voor de uitoefening van dat recht.

58. Het Hof heeft vastgesteld dat aangezien de btw-richtlijn niet voorziet in een systeem van sancties bij niet-nakoming van de in de richtlijn bepaalde verplichtingen van belastingplichtigen, de lidstaten zelf sancties kunnen kiezen die zij passend achten. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan.<sup>22</sup>

18 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de gevoegde zaken Staatssecretaris van Financiën e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2217, punt 42). Arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 48). Zie ook arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie in die zin ook arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 45-47).

19 — Arresten van 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 — Arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 — Arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punt 24 in fine).

22 — Arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



59. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd, is het evenredigheidsbeginsel een van die beginselen.<sup>23</sup>

60. Om te bepalen of dat beginsel in acht is genomen, moet de nationale rechter zich ervan vergewissen dat de betrokken sanctie niet verder gaat dan nodig is om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.<sup>24</sup> Daarnaast moet hij onder meer rekening houden met de aard en de ernst van de inbreuk en met de wijze waarop de hoogte van de sanctie is bepaald.<sup>25</sup>

61. De Hongaarse regering heeft ter terechtzitting verklaard dat artikel 170 van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (wet XCII van 2003; hierna: „belastingwet”) als algemene regel in een boetetarief van 50 % voorziet. Dit tarief is op verzoeker toegepast.

62. De Hongaarse regering gaf tevens aan dat de standaardboete van 50 % volgens artikel 171 van de belastingwet in uitzonderlijke gevallen kan worden verminderd of achterwege kan worden gelaten, mits de belastingplichtige de nodige zorgvuldigheid heeft betracht.

63. De toepasselijke nationale regeling lijkt te voorzien in de mogelijkheid om de boete naargelang de specifieke omstandigheden van het concrete geval aan te passen en te verlagen.<sup>26</sup> Abstract beschouwd lijken de nationale voorschriften dus in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel.

64. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of de nationale voorschriften in het specifieke geval van verzoeker op evenredige wijze zijn toegepast. De onderhavige zaak vertoont echter Een aantal aspecten verdienen in de onderhavige zaak echter bijzondere aandacht.

65. Ten eerste lijkt er geen sprake van frauduleus gedrag van verzoeker. Zowel het eerste als het tweede btw-bedrag is aan de belastingdienst betaald. Ten tweede wijst niets in de verwijzingsbeslissing erop dat verzoeker het tweede btw-bedrag bijzonder laat zou hebben voldaan, afgezien van de vertraging als gevolg van het feit dat verzoeker de verleggingsregel niet of niet juist had toegepast. Ten derde is het blijkens artikel 142, lid 7, van de btw-wet de verantwoordelijkheid van de verkoper een factuur uit te reiken die in overeenstemming is met de verleggingsregeling. Er moet worden benadrukt dat de door de verkoper opgestelde factuur niet voldeed aan de vereisten van de verleggingsregeling en dat deze is uitgereikt in het kader van een openbare verkoop die door de belastingdienst was georganiseerd op grond van een executoriale titel.

66. Zoals de Commissie heeft aangegeven, is het gelet op deze specifieke aspecten de vraag of de standaardboete van 50 % wel na een echte individuele analyse van verzoekers situatie is opgelegd. Zoals hierboven reeds opgemerkt, is het evenwel aan de verwijzende rechter om te bepalen of het evenredigheidsbeginsel in de onderhavige zaak in acht is genomen.

23 — Arrest van 6 maart 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 — Arrest van 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 — Arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 40). Zie daarentegen arrest van 19 juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punten 50-52).

## V – Conclusie

67. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank, Kecskemét, Hongarije) te beantwoorden als volgt:

„Bij gebreke van een toegestane specifieke afwijking krachtens artikel 395 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, kan de levering van roerende goederen in het kader van een op grond van een executoriale titel gehouden openbare verkoop als bedoeld in artikel 199, lid 1, onder g), van die richtlijn niet worden onderworpen aan de verleggingsregeling.”