



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

11 april 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Artikel 199, lid 1, onder a) – Verleggingsregeling – Onverschuldigde betaling van de belasting door de ontvanger van diensten aan de dienstverrichter op basis van een verkeerd opgestelde factuur volgens de gewone belastingregels – Beslissing van de belastingdienst waarbij een belastingschuld ten laste wordt gelegd van de ontvanger van diensten en een verzoek om aftrek wordt afgewezen – Ontbreken van een onderzoek door de belastingdienst naar de mogelijkheid om de belasting terug te betalen”

In zaak C-691/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 29 november 2017, ingekomen bij het Hof op 11 december 2017, in de procedure

PORR Építési Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 januari 2019,

gelet op de opmerkingen van:

- PORR Építési Kft., vertegenwoordigd door É. Radnai en G. Hajdu, ügyvédek,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Talabér-Ritz en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”), alsook van de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen PORR Építési Kft. (hierna: „PORR”) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (directie bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) (hierna: „belastingdienst”) over een navorderingsaanslag ten aanzien van PORR wegens de niet-toepassing van de nationale bepalingen inzake de verleggingsregeling voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 167 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

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

- 4 Artikel 168 van deze richtlijn luidt als volgt:

„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;

[...]”

- 5 Artikel 178 van die richtlijn bepaalt:

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

[...]

- 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.”

6 Artikel 199, lid 1, van dezelfde richtlijn luidt:

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

- a) bouwwerkzaamheden, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed, alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat die krachtens artikel 14, lid 3, als een levering van goederen wordt beschouwd;

[...]”

7 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„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’;

[...]”

8 Artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG bepaalde in de versie vóór de inwerkingtreding van richtlijn 2010/45:

„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) in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, 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;

[...]”

Hongaars recht

9 § 70, lid 1, van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie van toepassing op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), luidt als volgt:

„Voor goederenleveringen of diensten worden in de maatstaf van heffing 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;

[...]”

10 § 119, lid 1, van deze wet luidt als volgt:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120) [...] . ”

11 § 120 van die wet bepaalt:

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die:

- a) een andere belastingplichtige – waaronder personen of entiteiten die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting – hem in rekening heeft gebracht voor de verwerving van goederen en het gebruik van diensten;
- b) door een andere belastingplichtige over geleverde of te leveren goederen – waaronder intracommunautaire verwervingen – en voor gebruikte of te gebruiken diensten is vastgesteld;

[...]”

12 § 127 van de btw-wet is als volgt verwoord:

„1. Als materiële voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek geldt dat de belastingplichtige persoonlijk beschikt over:

- a) in het in § 120, onder a), genoemde geval een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt;
- b) in de gevallen, bedoeld in § 120, onder b):
 - ba) in geval van intracommunautaire leveringen een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt, of
 - bb) in elk ander geval dat niet valt onder punt ba) eveneens een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt, of, indien de belastingplichtige op het tijdstip van vestiging van de verschuldigde belasting niet over de factuur beschikt, alle noodzakelijke documenten om het bedrag van de verschuldigde belasting te bepalen;

[...]

4. 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.

[...]”

13 § 169 van de btw-wet bepaalt:

„De factuur moet de volgende informatie bevatten:

[...]

- j) de in rekening gebrachte belasting, behoudens andersluidende bepalingen in de wet;

- 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 belasting, of
 - kb) wordt belast bij de afnemer van het goed of de dienst.

[...]

- 14 § 142, lid 1, van deze wet luidt:

„De belasting wordt betaald door de verkrijger van het goed of de ontvanger van de dienst:

[...]

- b) in geval van bouw- en andere montagewerkzaamheden die als dienstverlening kunnen worden aangemerkt en de bouw, uitbreiding, verbouwing of elke andere aanpassing van onroerend goed, met inbegrip van de volledige afbraak van een gebouw, tot doel hebben, mits voor de bouw, uitbreiding, verbouwing of elke andere aanpassing van deze onroerende goederen een bouwvergunning is vereist, welke omstandigheid de afnemer van de dienst voorafgaandelijk en schriftelijk aan de dienstverrichter moet meedelen;

[...]

Hoofddeding en prejudiciële vragen

- 15 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (directie belastingen voor grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) heeft een controle achteraf van de belasting- en subsidieaangiftes van PORR voor de jaren 2010 en 2011 verricht.
- 16 Bij besluit van 13 maart 2015 heeft de belastingdienst PORR gelast een bedrag van 88 644 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 275 000 EUR) uit hoofde van niet-betalde btw te betalen, alsook een fiscale boete van 26 593 000 HUF (ongeveer 82 200 EUR), 13 908 000 HUF (ongeveer 43 000 EUR) uit hoofde van verzuimrente, en 500 000 HUF (ongeveer 1550 EUR) als verzuimboete.
- 17 Ingevolge het door PORR ingediende bezwaar tegen het besluit van 13 maart 2015 heeft de belastingdienst op 31 juli 2015 dat besluit bevestigd voor wat de navordering van btw betreft.
- 18 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing volgt dat PORR in het kader van de bouw van een snelweg van ten minste drie leveranciers facturen had aanvaard onder de gewone belastingregeling, waarop btw stond vermeld. PORR had deze facturen betaald, de vermelde bedragen aan btw afgetrokken, en vervolgens de terugbetaling ervan gevraagd. De belastingdienst was echter van mening dat de betrokken facturen betrekking hadden op een hoofdactiviteit van bouw en dat, conform de toepasselijke nationale bepalingen, deze onderworpen hadden moeten worden aan de verleggingsregeling voor btw. De opstellers van de facturen hadden de facturen dus hetzij zonder vermelding van de btw moeten opstellen, hetzij met de vermelding dat zij vielen onder de verleggingsregeling.
- 19 De belastingdienst kwam derhalve tot de conclusie dat PORR alleen uit hoofde van § 120, onder b), van de btw-wet, en niet uit hoofde van § 120, onder a) van deze wet, aanspraak kon maken op aftrek voor de bedragen aan btw die op de facturen stonden. Hij heeft aangegeven dat er geen sprake was van dubbele belastingheffing en dat de gemaakte fout in de facturatie PORR niet kon bevrijden van de uitgesproken sancties. Zij heeft tevens benadrukt dat de opstellers van de facturen in het hoofddeding konden worden verzocht om hun facturen te corrigeren.

- 20 PORR heeft tegen de beslissing van de belastingdienst beroep ingesteld bij de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuursrechter en arbeidsrechter van Boedapest, Hongarije). In het kader van haar beroep voert zij primair aan dat de belastingdienst de feiten onjuist heeft gekwalificeerd door te bepalen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde facturen vielen onder de verleggingsregeling.
- 21 Subsidiair voert PORR aan dat, als deze facturen al daadwerkelijk zouden vallen onder de verleggingsregeling, dit niet wegneemt dat de belastingdienst haar het recht op btw-aftrek heeft onzeggd. Deze onderneming wijst erop dat de belastingdienst het bestaan van de transacties met de ondernemingen die de facturen opstelden niet heeft betwist, en zij voegt toe dat deze ondernemingen waarschijnlijk voldaan hebben aan hun verplichting om de ontvangen btw te betalen, met andere woorden dat zij de btw aan de nationale schatkist hebben betaald.
- 22 PORR betoogt derhalve dat de belastingdienst is tekortgeschoten in zijn verplichting om na te gaan of de opstellers van de facturen btw hadden afgedragen, en of zij nog de mogelijkheid hadden om de facturen te corrigeren. Deze administratie heeft al helemaal geen rekening gehouden met de omstandigheid dat een dergelijke correctie waarschijnlijk uitgesloten was, daar een correctie op eigen initiatief immers verboden is in geval van controle over eerdere aangiftes. Het gevolg hiervan is dat de uitoefening van het recht op aftrek voor PORR definitief wordt belemmerd.
- 23 Ter verdediging voert de belastingdienst aan dat hij aan PORR het recht heeft toegekend om de btw af te trekken die zij als voorbelasting had betaald met betrekking tot de op basis van de verleggingsregeling opgestelde facturen, hetgeen het risico op dubbele belasting uitsluit.
- 24 De Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság verwijst naar de rechtspraak van het Hof die inhoudt dat, indien de terugbetaling van btw die per vergissing aan de belastingdienst werd betaald onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, het doeltreffendheidsbeginsel verlangt dat de koper van de betreffende goederen zijn verzoek tot terugbetaling van de btw rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de koper de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.
- 25 Volgens de verwijzende rechter had de belastingdienst moeten nagaan of de opstellers van de facturen in staat waren om de ten onrechte betaalde btw aan de verzoekster in het hoofdgeding terug te betalen, en of zij recht hadden op terugbetaling van deze bedragen door deze administratie. Aangezien de procedure van fiscale controle begonnen was, waardoor geen gebruik kon worden gemaakt van een correctie op eigen initiatief, had de belastingdienst moeten overgaan tot de regularisatie van de situatie. Bijgevolg vraag deze rechter zich af langs welke procedurele weg – een bestuursrechtelijke gerechtelijke procedure dan wel een nieuwe procedure voor de belastingdienst – verzoekster in hoofdgeding het ten onrechte betaalde btw-bedrag terug moet kunnen krijgen.
- 26 Daarop heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Dienen de bepalingen van richtlijn [2006/112], en meer 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 belastingdienst 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 (naar nationaal recht) de factuur kan rectificeren in het kader van een correctie op eigen initiatief 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], 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 belastingdienst 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 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? ”

De prejudiciële vragen

- 27 Met zijn vragen, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en doeltreffendheid aldus dienen te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van de belastingdienst waarbij deze, zonder dat er sprake is van een vermoeden van fraude, een onderneming het recht weigert op aftrek van de btw die deze onderneming als dienstontvanger onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op grond van een factuur die deze laatste heeft opgesteld volgens de regels van de gewone btw-regeling, terwijl de betrokken transactie viel onder het mechanisme van de verleggingsregeling, zonder dat de belastingdienst
- alvorens het recht op aftrek af te wijzen, onderzoekt of de opsteller van deze onjuiste factuur het bedrag van de onterecht betaalde btw kon terugbetalen aan de ontvanger ervan en deze factuur kon rectificeren middels een correctie op eigen initiatief, overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, teneinde de belasting terug te krijgen die hij onterecht aan de schatkist heeft afgedragen, of
 - beslist aan de ontvanger van dezelfde factuur de belasting die deze onterecht aan de opsteller ervan heeft betaald en welke die opsteller vervolgens ten onrechte aan de schatkist heeft gestort, zelf terug te betalen.
- 28 Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat de verwijzingsbeslissing geen enkel element bevat dat het Hof in staat stelt om, met het oog op de beantwoording van de gestelde vragen, het nut te beoordelen van een uitlegging van het evenredigheidsbeginsel. Het antwoord op deze vragen zal derhalve worden beperkt tot de uitlegging van de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en van de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid.
- 29 In de eerste plaats moet worden nagegaan of het strookt met die bepalingen en beginselen dat de btw-aftrek wordt geweigerd aan een dienstontvanger die zich in een situatie zoals PORR bevindt.
- 30 Er zij in dit verband aan herinnerd dat krachtens de verleggingsregeling geen btw wordt betaald tussen de verrichter en de ontvanger van diensten, aangezien laatstgenoemde voor de verrichte handelingen is gehouden tot voldoening van de voorbelasting, waarbij hij die belasting in principe kan aftrekken, zodat hij de belastingdienst niets verschuldigd is (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Tevens zij erop gewezen dat het recht op aftrek integraal deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt (arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 42).

- 32 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 gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 24, en 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 43).
- 33 Bovendien zij eraan herinnerd dat, wat de uitoefeningsmodaliteiten van het recht op btw-aftrek betreft in een verleggingsprocedure als bedoeld in artikel 199, lid 1, van richtlijn 2006/112, een belastingplichtige die als dienstontvanger tot voldoening van de btw over die dienst gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van die richtlijn opgestelde factuur behoeft te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, en hij enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten moet vervullen bij de uitoefening van de mogelijkheid die artikel 178, onder f), van die richtlijn hem biedt (zie in die zin arrest van 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 In de onderhavige zaak blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde facturen niet de krachtens § 169, lid 1, onder k), van de btw-wet verplichte vermeldingen bevatten, en dat PORR het btw-bedrag dat onterecht op de facturen stond vermeld, ten onrechte heeft gestort aan de opstellers ervan, terwijl zij op grond van de verleggingsregeling als dienstontvanger rechtstreeks de btw had moeten afdragen aan de belastingdienst, zulks overeenkomstig § 142, lid 1, onder b), van de genoemde wet, waarmee Hongarije uitvoering heeft gegeven aan de optie van artikel 199, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112.
- 35 Afgezien van het feit dat de betreffende facturen niet voldeden aan de formele voorschriften van de nationale uitvoeringswetgeving van de genoemde richtlijn, werd dus niet voldaan aan een materiële voorwaarde van die regeling, namelijk de storting van de btw aan de belastingdienst door de belastingplichtige die de aftrek vraagt. Die situatie heeft de belastingdienst belet om de toepassing van de verleggingsregeling na te gaan en heeft voor de betrokken lidstaat een gevaar voor verlies aan belastinginkomsten opgeleverd (zie in die zin arrest van 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punten 45 en 46).
- 36 Bovendien was de btw die PORR heeft betaald aan de dienstverrichters – de opstellers van de facturen – niet verschuldigd, terwijl er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is – dat wil zeggen die verband houdt met een aan btw onderworpen handeling – of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was (zie in die zin arrest van 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 47).
- 37 Aangezien PORR een materiële voorwaarde van de verleggingsregeling niet heeft nageleefd en de door haar aan de dienstverrichters betaalde btw onverschuldigd was, kon deze onderneming geen aanspraak maken op een recht op aftrek van de betreffende btw.
- 38 In de tweede plaats dient te worden onderzocht of, conform de rechtspraak van het Hof en zoals PORR in wezen aanvoert, de belastingdienst, alvorens het recht op aftrek te weigeren van de btw die een belastingplichtige per vergissing heeft betaald aan de opstellers van facturen, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opstellers, moet nagaan of deze laatsten in staat zijn om deze facturen te corrigeren en om aan die belastingplichtige het btw-bedrag terug te betalen dat erop vermeld staat. Zou worden toegestaan dat de belastingdienst de ontvanger van facturen het recht op btw-aftrek weigert zonder tegelijkertijd te verlangen dat de opstellers van die facturen de verleggingsregeling toepassen en de facturen corrigeren, dan zou de ontvanger van deze facturen volgens PORR aan dubbele belasting worden onderworpen. In casu meent PORR dat de toepasselijke nationale regels voor fiscale controles de opstellers van facturen niet in staat stellen om deze te corrigeren.

- 39 In dat verband dient eraan te worden herinnerd dat, bij gebreke van een Unieregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, het op grond van het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten een aangelegenheid is van het interne recht van elke lidstaat om de procedurele voorwaarden vast te leggen die ervoor moeten zorgen dat de rechten die burgers ontleen aan het Unierecht worden gewaarborgd, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punten 50 en 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Het Hof heeft in dit kader erkend dat een systeem waarin enerzijds 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, het neutraliteits- en het doeltreffendheidsbeginsel naleeft. Een dergelijk stelsel biedt de ontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald, immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen (arresten van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punten 38 en 39, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 51).
- 41 Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties heeft de Hongaarse regering, zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting voor het Hof, in casu bevestigd dat het Hongaarse rechtssysteem, en in het bijzonder de daarin vastgestelde procedurele voorwaarden voor verzoeken tot teruggaaf van onterecht gefactureerde belastingen, enerzijds de dienstontvanger die de ontvanger is van de facturen waarvoor bij vergissing btw is berekend, de mogelijkheid biedt om tegen de dienstverrichters die de facturen opstelden een civielrechtelijke vordering wegens onverschuldigde betaling in te stellen teneinde de ten onrechte betaalde bedragen terug te krijgen, en anderzijds deze dienstverrichters de mogelijkheid biedt om de belastingdienst te verzoeken om teruggaaf van de onterecht betaalde btw.
- 42 Er zij echter opgemerkt dat het doeltreffendheidsbeginsel kan vereisen dat de dienstontvanger zijn verzoek tot terugbetaling rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst, wanneer in een situatie waarin de btw daadwerkelijk aan de schatkist is gestort door de dienstverrichter, de terugbetaling van de btw door deze laatste aan de dienstontvanger onmogelijk of uiterst moeilijk blijkt te zijn, met name in geval van insolventie van de genoemde dienstverrichter. In een dergelijk geval dienen de lidstaten de noodzakelijke middelen en procedures te bieden waarmee de genoemde dienstontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 53).
- 43 Ter terechtzitting van het Hof heeft PORR verklaard dat een van de dienstverrichters die de in geding zijnde facturen had opgesteld, het voorwerp uitmaakte of had uitgemaakt van een faillissementsprocedure. Onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, vormt een dergelijke vaststelling een aanwijzing dat het onmogelijk of uiterst moeilijk zou kunnen zijn voor PORR om de terugbetaling te verkrijgen van de btw die deze leverancier hem ten onrechte heeft gefactureerd.
- 44 Daaraan zij toegevoegd dat, volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter, er in de onderhavige zaak niet alleen geen indicaties van fraude zijn, maar dat de dienstverrichters die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde facturen hebben opgesteld, de btw aan de schatkist hebben afgedragen, zodat de schatkist geen schade heeft geleden door het feit dat de facturen ten onrechte volgens de gewone belastingregeling in plaats van volgens de verleggingsregeling zijn opgesteld.

- 45 Zou de terugbetaling door de betrokken dienstverrichters aan PORR van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk zijn, met name in geval van insolventie van die dienstverrichters, dan zou PORR haar vordering tot terugbetaling bijgevolg rechtstreeks tot de belastingdienst moeten kunnen richten. Een dergelijke vordering zou evenwel te onderscheiden zijn van de vordering tot aftrek van de btw, die in het hoofdgeding aan de orde is.
- 46 Wat overigens de door de verwijzende rechter opgeworpen vraag betreft inzake het mogelijke bestaan van een verplichting voor de belastingdienst om na te gaan of de correctie van de betrokken facturen en de terugvordering door de opstellers van de facturen van de onterecht aan de schatkist afgedragen belasting wettelijk mogelijk zijn, dient eraan te worden herinnerd dat het hoofdgeding betrekking heeft op de weigering van de belastingdienst van een door de ontvanger van de facturen ingediend verzoek om aftrek van de btw. Het is juist dat de mogelijkheid voor de opstellers van dergelijke facturen om deze te corrigeren of om de onterecht aan de schatkist afgedragen belasting terug te krijgen, zoals hierboven in de punten 42 tot en met 45 van dit arrest is uiteengezet, een aspect is dat zou moeten worden geverifieerd om vast te stellen of de ontvanger van de facturen in kwestie een verzoek tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst mag richten. Dit aspect is echter niet relevant om na te gaan of de weigering door de belastingdienst van het verzoek tot btw-aftrek door de ontvanger van de betrokken facturen, in een situatie als in het hoofdgeding verenigbaar is met het Unierecht.
- 47 Hieruit volgt dat, voor zover de Hongaarse regeling aan PORR de mogelijkheid biedt om de btw terug te vorderen die zij ten onrechte heeft betaald aan de opstellers van de betrokken facturen, de belastingdienst niet gehouden is om, alvorens zij het verzoek tot aftrek van de btw weigert, na te gaan of de opstellers deze facturen op grond van de nationale regeling kunnen corrigeren, en evenmin verplicht is om een dergelijke correctie te bevelen.
- 48 Uit het voorgaande volgt dat richtlijn 2006/112 en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een praktijk van de belastingdienst waarbij deze, zonder dat er sprake is van een vermoeden van fraude, een onderneming het recht weigert op aftrek van de btw die deze onderneming als dienstontvanger onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op grond van een factuur die deze laatste heeft opgesteld volgens de regels van de gewone btw-regeling, terwijl de betrokken transactie viel onder het mechanisme van de verleggingsregeling, zonder dat de belastingdienst
- alvorens het recht op aftrek af te wijzen, onderzoekt of de opsteller van deze onjuiste factuur het bedrag van de onterecht betaalde btw kon terugbetalen aan de ontvanger ervan en deze factuur kon rectificeren middels een correctie op eigen initiatief, overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, teneinde de belasting terug te krijgen die hij onterecht aan de schatkist heeft afgedragen, of
 - beslist aan de ontvanger van dezelfde factuur de belasting die deze onterecht aan de opsteller ervan heeft betaald en welke die opsteller vervolgens ten onrechte aan de schatkist heeft gestort, zelf terug te betalen.

Deze beginselen vereisen evenwel dat wanneer de terugbetaling door de dienstverrichter aan de dienstontvanger van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk zou blijken te zijn, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstontvanger zijn verzoek tot terugbetaling rechtstreeks moet kunnen richten tot de belastingdienst.

Kosten

- 49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd door richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, en de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een praktijk van de belastingdienst waarbij deze, zonder dat er sprake is van een vermoeden van fraude, een onderneming het recht weigert op aftrek van de belasting op de toegevoegde waarde die deze onderneming als dienstontvanger onverschuldigd aan de dienstverrichter heeft betaald op grond van een factuur die deze laatste heeft opgesteld volgens de regels van de gewone regeling inzake de belasting op de toegevoegde waarde, terwijl de betrokken transactie viel onder het mechanisme van de verleggingsregeling, zonder dat de belastingdienst

- **alvorens het recht op aftrek af te wijzen, onderzoekt of de opsteller van deze onjuiste factuur het bedrag van de onterecht betaalde belasting op de toegevoegde waarde kon terugbetalen aan de ontvanger ervan en deze factuur kon rectificeren middels een correctie op eigen initiatief, overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, teneinde de belasting terug te krijgen die hij onterecht aan de schatkist heeft afgedragen, of**
- **beslist aan de ontvanger van dezelfde factuur de belasting die deze onterecht aan de opsteller ervan heeft betaald en welke die opsteller vervolgens ten onrechte aan de schatkist heeft gestort, zelf terug te betalen.**

Deze beginselen vereisen evenwel dat wanneer de terugbetaling door de dienstverrichter aan de dienstontvanger van de onterecht gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde onmogelijk of uiterst moeilijk zou blijken te zijn, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstontvanger zijn verzoek tot terugbetaling rechtstreeks moet kunnen richten tot de belastingdienst.

ondertekeningen