



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. RANTOS

van 2 februari 2023<sup>1</sup>

**Zaak C-615/21**

**Napfény-Toll Kft.**

**tegen**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[verzoek van de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Nationale belastingprocedure – Belasting over de toegevoegde waarde – Nationale regeling op grond waarvan de verjaringstermijn ter zake van het recht om de belasting vast te stellen, in het kader van de rechterlijke toetsing voor onbepaalde tijd wordt geschorst, ongeacht het aantal nieuwe procedures – Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid”

## Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid in het kader van de toepassing van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>2</sup> (hierna: „btw-richtlijn”).

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Napfény-Toll Kft. (hierna: „verzoekster”) en de Hongaarse belastingdienst betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die deze vennootschap heeft afgetrokken in verband met verschillende in juni 2010 alsook tussen november 2010 en september 2011 verworven goederen waarvoor recht op aftrek bestaat.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Frans.

<sup>2</sup> PB 2006, L 347, blz. 1.

## Toepasselijke bepalingen

### *Unierecht*

3. Artikel 1 van verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad van 18 december 1995 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen<sup>3</sup> bepaalt het volgende:

„1. Met het oog op de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen wordt een algemene regeling inzake homogene controles en administratieve maatregelen en sancties met betrekking tot onregelmatigheden ten aanzien van het gemeenschapsrecht aangenomen.

2. Onder onregelmatigheid wordt elke inbreuk op het gemeenschapsrecht verstaan die bestaat in een handeling of een nalaten van een marktdeelnemer waardoor de algemene begroting van de Gemeenschappen of de door de Gemeenschappen beheerde begrotingen worden of zouden kunnen worden benadeeld, hetzij door de vermindering of het achterwege blijven van ontvangsten uit de eigen middelen, die rechtstreeks voor rekening van de Gemeenschappen worden geïnd, hetzij door een onverschuldigde uitgave.”

4. In artikel 3 van deze verordening is bepaald:

„1. De verjaringstermijn van de vervolging bedraagt vier jaar vanaf de datum waarop de in artikel 1, lid 1, bedoelde onregelmatigheid is begaan. [...]

Voor voortdurende of voortgezette onregelmatigheden gaat de verjaringstermijn in op de dag waarop de onregelmatigheid is geëindigd. [...]

De verjaring van de vervolging wordt gestuit door elke onderzoekshandeling of daad van vervolging van de onregelmatigheid door de bevoegde autoriteit, mits deze de betrokkene ter kennis is gebracht. Na de stuiting vangt een nieuwe verjaringstermijn aan.

De verjaring treedt echter in ieder geval in na verloop van een termijn die het dubbele bedraagt van de verjaringstermijn indien de bevoegde autoriteit binnen deze termijn geen sanctie heeft opgelegd, behoudens in geval van schorsing van de administratieve procedure overeenkomstig artikel 6, lid 1.

2. Het recht tot uitvoering van het besluit waarbij een administratieve sanctie wordt opgelegd, vervalt na drie jaar. Deze termijn vangt aan op de dag waarop het besluit definitief wordt.

De stuiting en de schorsing van deze termijn worden door het toepasselijke nationale recht geregeld.

3. Het staat de lidstaten vrij langere termijnen toe te passen dan de in de leden 1 en 2 bepaalde.”

<sup>3</sup> PB 1995, L 312, blz. 1.

5. Artikel 4, leden 1 en 4, van die verordening bepaalt:

„1. Iedere onregelmatigheid leidt in de regel tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel:

– door de verplichting de verschuldigde bedragen te betalen of de wederrechtelijk geïnde bedragen terug te betalen;

[...]

4. De in dit artikel bedoelde maatregelen worden niet als sancties beschouwd.”

6. In artikel 6, lid 1, van die verordening staat te lezen:

„Onverminderd de communautaire administratieve maatregelen en sancties [...] kan de oplegging van financiële sancties, zoals administratieve boeten, bij besluit van de bevoegde autoriteit worden geschorst, indien tegen de betrokkene ter zake van dezelfde feiten een strafprocedure is ingesteld. De schorsing van de administratieve procedure heeft schorsing van de in artikel 3 bedoelde verjaringstermijn tot gevolg.”

### ***Hongaars recht***

7. In § 164 van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 tot vaststelling van het wetboek fiscaal procesrecht)<sup>4</sup>, in de versie die van kracht was ten tijde van de litigieuze belastingcontrole (hierna: „oud wetboek fiscaal procesrecht”), is bepaald:

„(1) Het recht om de belasting vast te stellen verjaart door verloop van vijf jaar vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de aangifte of kennisgeving betreffende die belasting had moeten worden ingediend of, bij gebreke van een dergelijke aangifte of kennisgeving, het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald.

[...]

(5) Wanneer het besluit van de belastingdienst in rechte wordt getoetst, wordt de verjaringstermijn ter zake van het recht om het juiste bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen, geschorst vanaf de datum waarop het besluit van de belastingdienst in tweede aanleg definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep.”

8. Het oude wetboek fiscaal procesrecht is per 1 januari 2018 ingetrokken en vervangen door de bepalingen van de az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet CLI van 2017 op de belastingadministratie; hierna: „wet op de belastingadministratie”)<sup>5</sup> en de az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet CL van 2017 tot invoering van een wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „nieuw wetboek fiscaal procesrecht”)<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Magyar Közlöny 2003/131, 14 november 2003, blz. 9990.

<sup>5</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22 november 2017, blz. 31694.

<sup>6</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22 november 2017, blz. 31586.

9. § 203, lid 3, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht komt in wezen overeen met de inhoud van § 164 van het oude wetboek fiscaal procesrecht. Krachtens deze bepaling wordt, wanneer de belastingplichtige tegen een besluit van de belastingdienst bestuursrechtelijk beroep heeft ingesteld, de verjaringstermijn ter zake van het recht om het juiste bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen geschorst vanaf de datum waarop het besluit van de belastingdienst in tweede aanleg definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep.

10. § 203, lid 7, onder c), van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht bepaalt dat de verjaringstermijn ter zake van het recht om de belasting vast te stellen wordt verlengd met twaalf maanden in onder meer het geval waarin de rechter naar aanleiding van een bestuursrechtelijk beroep tegen het besluit van de belastingdienst gelast dat een nieuwe procedure wordt gevoerd.

11. Krachtens § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht, waarvan de bewoordingen identiek zijn aan die van § 139, lid 1, van de wet op de belastingadministratie, zijn de bepalingen van deze wet – waaronder dus § 203, lid 7, onder c), van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht – van toepassing op procedures die na de inwerkingtreding ervan worden ingesteld dan wel na dat tijdstip worden overgedaan na terugverwijzing door de rechter.

### **Hoofdeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof**

12. Verzoekster heeft de btw over de door haar in juni 2010 alsook tussen november 2010 en september 2011 verworven goederen afgetrokken van de door haar verschuldigde btw.

13. In december 2011 heeft de Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (nationale belasting- en douanediens – directie belastingen en douane van Zuid-Boedapest, Hongarije; hierna: „verwerende belastingdienst”) als belastingdienst in eerste aanleg een controle uitgevoerd waarvan verzoekster in kennis is gesteld op 13 december 2011.

14. Na afloop van deze controle heeft de verwerende belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat een gedeelte van de btw ten onrechte was afgetrokken, omdat aan een deel van de daartoe overgelegde facturen geen werkelijke economische handelingen ten grondslag lagen en voor een ander deel met verzoeksters medeweten belastingfraude was gepleegd. Derhalve heeft die belastingdienst bij besluit van 8 oktober 2015 van verzoekster betaling gevorderd van 144 785 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 464 581 EUR) aan achterstallige belasting en haar een fiscale boete van 108 588 000 HUF (ongeveer 348 433 EUR) opgelegd, vermeerderd met 46 080 000 HUF (ongeveer 147 860 EUR) vertragsrente.

### ***Eerste administratief besluit op bezwaar***

15. Bij besluit van 11 november 2015, dat werd betekend op 14 december 2015, heeft de Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (nationale belasting- en douanediens – regionale hoofddirectie belastingen van Centraal-Hongarije, Hongarije), de rechtsvoorganger van de verwerende belastingdienst, waarbij verzoekster bezwaar had ingediend, als belastingdienst in tweede aanleg het primaire besluit vernietigd met betrekking tot de vertragsrente en bevestigd voor het overige. Verzoekster heeft tegen dit besluit beroep ingesteld.

16. Bij vonnis van 2 maart 2018, dat op dezelfde dag onherroepelijk is geworden, heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) het besluit van de belastingdienst in tweede aanleg nietig verklaard en deze belastingdienst gelast een nieuwe procedure te voeren. In de redengeving van zijn beslissing heeft die rechter opgemerkt dat de motivering van dat besluit volgens hem tegenstrijdig was. In het besluit op bezwaar werd namelijk gewag gemaakt van andere feiten dan die welke in het primaire besluit waren geconstateerd, terwijl in eerstgenoemd besluit tevens stond te lezen dat de belastingdienst in eerste aanleg de feiten juist had vastgesteld.

### ***Tweede administratief besluit op bezwaar***

17. Bij besluit van 5 maart 2018, dat verzoekster op 7 maart 2018 ter kennis werd gebracht, heeft de verwerende belastingdienst een tweede administratief besluit op bezwaar vastgesteld waarin het primaire besluit grotendeels is bevestigd. In dit besluit is het bedrag van de verdragingsrente echter verminderd.

18. Bij vonnis van 5 juli 2018, dat op dezelfde dag onherroepelijk is geworden, heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, waarbij verzoekster beroep had ingesteld, het tweede besluit op bezwaar nietig verklaard en de verwerende belastingdienst gelast een nieuwe procedure te voeren. Ter motivering van zijn beslissing heeft die rechter om te beginnen opgemerkt dat het tweede besluit op bezwaar – dat was vastgesteld op de eerste werkdag na de uitspraak van het vonnis van 2 maart 2018 – grotendeels woordelijk overeenkwam met het eerste besluit op bezwaar, zonder dat in dat tweede besluit op bezwaar werd gepreciseerd in hoeverre de feitenvaststelling van de belastingdienst in eerste aanleg was gewijzigd. Derhalve komt de belastingdienst de uit het vonnis van 2 maart 2018 voortvloeiende verplichtingen volgens de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság slechts formeel na. Daarnaast is die rechter van oordeel dat het tweede besluit op bezwaar nog steeds tegenstrijdige vaststellingen bevat met betrekking tot de totstandkoming van de transacties in kwestie.

19. Bij arrest van 30 januari 2020 heeft de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) het vonnis van 5 juli 2018 inhoudelijk bevestigd naar aanleiding van een door de belastingdienst ingesteld cassatieberoep. Aangezien de motivering van het tweede besluit op bezwaar overeenkwam met die van het eerste besluit op bezwaar, heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság volgens de Kúria terecht vastgesteld dat de verwerende belastingdienst de in het vonnis van 2 maart 2018 gegeven bindende aanwijzingen niet had opgevolgd. Weliswaar beschikte die belastingdienst – zoals deze heeft aangevoerd – slechts over weinig tijd totdat het recht om de belasting en dus het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen zou verjaren, maar deze omstandigheid ontslaat hem niet van zijn wettelijke verplichtingen. Bovendien was de motivering van het tweede besluit op bezwaar tegenstrijdig, zoals de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság had geconstateerd.

### ***Derde administratief besluit op bezwaar***

20. Op 6 april 2020 heeft de verwerende belastingdienst een nieuw besluit vastgesteld waarbij hij de verdragingsrente heeft gewijzigd en het primaire besluit voor het overige heeft bevestigd. In de motivering van dit besluit heeft de belastingdienst verklaard dat hij geen andere feiten had vastgesteld dan de belastingdienst in eerste aanleg en dat deze belastingdienst de feiten naar behoren had vastgesteld.

21. Verzoekster heeft tegen dat derde besluit beroep ingesteld bij de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije), de verwijzende rechter, met name op grond dat het recht van de belastingdienst om het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen volgens § 164, leden 1 en 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht verjaart door verloop van vijf jaar vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de aangifte of kennisgeving betreffende die belasting had moeten worden ingediend of, bij gebreke van een dergelijke aangifte of kennisgeving, het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald. Het recht van de belastingdienst om het voor de betreffende perioden terug te betalen btw-bedrag vast te stellen was echter al vóór de datum van het derde besluit op bezwaar (te weten op 6 april 2020) verjaard. Verzoekster is van mening dat het herhaaldelijk vaststellen van besluiten indruist tegen het rechtzekerheidsbeginsel dat de verjaring beoogt te waarborgen. Dit is a fortiori het geval in het hoofdgeding, waarin een tweede nieuwe procedure nodig was omdat de belastingdienst de in de eerste rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet had opgevolgd. Het is dan ook aan de belastingdienst te wijten dat sinds het begin van de controle al bijna tien jaar is verstreken.

22. De verwijzende rechter merkt op dat § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht geen bovengrens stelt aan het aantal nieuwe procedures dat de belastingdienst mag voeren of aan de totale duur van de schorsing. Volgens de rechtspraak van de Kúria is de verjaringstermijn geschorst tijdens de volledige duur van de rechterlijke toetsing van een besluit van de belastingdienst. In geval van rechterlijke toetsing is de schorsing van de verjaringstermijn dus niet in de tijd beperkt, zodat het recht van de belastingdienst om het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen met jaren en in extreme gevallen zelfs met decennia kan worden verlengd. Om die reden vraagt de verwijzende rechter zich af of de betrokken nationale regeling en de daarop gebaseerde rechtspraak verenigbaar zijn met de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid.

23. Tegen deze achtergrond heeft de Szegedi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid, die deel uitmaken van het [Unierecht], aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat die de rechter geen beoordelingsruimte laat, zoals de regeling die is neergelegd in § 164, lid 5, van [het oude wetboek fiscaal procesrecht], alsmede tegen de op die regeling gebaseerde praktijk op grond waarvan de verjaringstermijn ter zake van het recht van de belastingdienst om de [btw] vast te stellen is geschorst tijdens de volledige duur van de procedures van toetsing in rechte, ongeacht het aantal nieuwe administratieve belastingprocedures na terugverwijzing door de rechter, zonder dat de gecumuleerde duur van de perioden van schorsing begrensd is wanneer meerdere procedures van toetsing in rechte elkaar opvolgen, ook ingeval de rechter met betrekking tot een besluit van de belastingdienst dat is genomen in het kader van een nieuwe administratieve procedure na een eerdere rechterlijke beslissing, vaststelt dat de belastingdienst de in die eerdere rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd, dat wil zeggen wanneer het aan de belastingdienst te wijten is dat de nieuwe gerechtelijke procedure is gevoerd?”

24. Nadat dit verzoek om een prejudiciële beslissing was ingediend, heeft de verwijzende rechter het Hof bij schrijven van 3 mei 2022 een afschrift doen toekomen van zowel de beslissing van de Alkotmánybíróság (grondwettelijk hof, Hongarije) van 25 januari 2022 waarbij dit hof de verwijzing naar de nieuwe procedures na terugverwijzing in § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek van fiscaal procesrecht nietig heeft verklaard, als een soortgelijke beslissing van de Alkotmánybíróság van 26 april 2022.

25. Bij brief van 30 juni 2022 heeft het Hof door middel van een verzoek om inlichtingen de verwijzende rechter verzocht om – gelet op bepaalde eerder verstrekte aanwijzingen – te bevestigen dat voor de procedure in het hoofdgeding, niet hoe dan ook de verjaring is ingetreden ten gevolge van de beslissing van de Alkotmánybíróság om de verwijzing in § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek van fiscaal procesrecht naar de nieuwe procedures na terugverwijzing nietig te verklaren.

26. Bij brief van 7 juli 2022 heeft de verwijzende rechter in wezen verklaard dat de beslissing van de Alkotmánybíróság enkel had geleid tot verjaring van het recht van de belastingdienst om het voor de gecontroleerde periode in 2010 terug te betalen bedrag van de geïnde btw vast te stellen. Wat daarentegen het fiscale boekjaar 2011 betreft, hangt het antwoord op de vraag of de vordering van de belastingdienst al dan niet verjaard is, af van de beantwoording van de prejudiciële vraag door het Hof.

27. Verzoekster, de Hongaarse en de Spaanse regering alsook de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Bovendien hebben al deze partijen hun standpunten mondeling toegelicht tijdens de pleitzitting van 10 november 2022.

## Analyse

### *Inleidende opmerkingen*

28. Om te beginnen zij opgemerkt dat het hoofdgeding geen betrekking heeft op de verenigbaarheid als zodanig met het Unierecht van de verjaringstermijn waarbinnen de belastingplichtige zijn recht op aftrek kan uitoefenen, noch van de verjaringstermijn waarbinnen de belastingdienst de door een belastingplichtige ingediende aangiften ter discussie kan stellen, maar wel op de verenigbaarheid met het Unierecht van de schorsing van een dergelijke termijn in geval van gerechtelijke procedures, zonder beperking in de tijd en ongeacht de redenen waarom die procedures in voorkomend geval moesten worden overgedaan.

29. In casu dient te worden vastgesteld dat er in de onderhavige zaak sprake is van een bijzondere context waarin meerdere opeenvolgende administratieve en gerechtelijke procedures zijn gevoerd in het kader van een en hetzelfde belastinggeschil, zonder dat deze zaak definitief kan worden beslecht – om redenen die volgens de verwijzende rechter te wijten zijn aan de belastingdienst – en zonder dat de fiscale regeling in kwestie dit geval regelt en hiervoor een oplossing kan bieden.

30. De verwijzende rechter merkt dienaangaande op dat de praktijk van de betrokken lidstaat inhoudt dat wanneer meerdere procedures van rechterlijke toetsing elkaar opvolgen, de gecumuleerde duur van de perioden van schorsing niet begrensd is, zelfs ingeval de rechter met betrekking tot een besluit van de belastingdienst dat is genomen in het kader van een nieuwe administratieve procedure na een eerdere rechterlijke beslissing, vaststelt dat de belastingdienst de in die eerdere rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd en dat het aan de belastingdienst te wijten is dat de nieuwe gerechtelijke procedure is gevoerd.

31. In een dergelijk geval vraagt de verwijzende rechter zich af of de Hongaarse regeling en praktijk met betrekking tot de schorsing van de verjaringstermijnen voor een in wezen onbeperkte tijd verenigbaar zijn met het Unierecht en in hoeverre zij mogelijkterwils indruisen tegen het rechtszekerheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Daarnaast constateert hij dat de uitoefening van het bij de btw-richtlijn toegekende recht op aftrek uiterst moeilijk dreigt

te worden gemaakt, met name in gevallen als in het hoofdgeding waarin de belastingdienst nieuwe besluiten vaststelt zonder zich te voegen naar de eerdere beslissingen van de bevoegde rechterlijke instanties, en deze vaststelling plaatsvindt kort nadat de beslissingen zijn geweest waarbij is gelast dat een nieuwe procedure wordt gevoerd, waardoor de verjaringstermijn ter zake van het recht om de belasting vast te stellen aanzienlijk kan worden verlengd ten gevolge van de schorsing van die termijn tijdens de procedure van rechterlijke toetsing.

32. In een dergelijke context waarin het niet duidelijk is of de betreffende situatie uitsluitend (en rechtstreeks) is toe te schrijven aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, dan wel veeleer te wijten is aan een handeling of zelfs een tekortkoming van de belastingdienst en mogelijkerwijs van de nationale rechterlijke instanties, acht ik het zinvol om deze twee aspecten in het kader van deze conclusie afzonderlijk te onderzoeken.

### ***Verenigbaarheid van de regeling inzake de schorsing van de verjaringstermijn met het Unierecht***

33. Alvorens te analyseren of de Hongaarse wettelijke regeling verenigbaar is met de Unierechtelijke beginselen van doeltreffendheid en rechtszekerheid – waar de verwijzende rechter om heeft verzocht – dient te worden onderzocht of deze regeling wel valt binnen de werkingssfeer van specifieke Unierechtelijke bepalingen op fiscaal gebied.

#### *Toepasselijkheid van de btw-richtlijn*

34. Om te beginnen zij opgemerkt dat deze zaak weliswaar betrekking heeft op een geding dat verband houdt met de btw, maar dat de prejudiciële vraag geen betrekking heeft op de uitlegging van enige bepaling van de btw-richtlijn. In dit verband wordt in deze richtlijn enkel vastgesteld onder welke materiële en formele voorwaarden het recht op aftrek van btw kan worden uitgeoefend<sup>7</sup>, zonder dat evenwel een termijn wordt bepaald waarbinnen de belastingplichtigen een verzoek tot terugbetaling van de btw kunnen indienen<sup>8</sup> of – wanneer vaststaat dat er een recht op terugbetaling van een bepaald bedrag aan betaalde belasting bestaat – waarbinnen terugbetaling moet plaatsvinden.

#### *Toepasselijkheid van verordening nr. 2988/95*

35. In de eerste plaats zij opgemerkt dat uit de werkingssfeer van verordening nr. 2988/95 blijkt dat deze verordening van toepassing is op elke door de diensten vastgestelde „onregelmatigheid” en op „elke inbreuk op het [Unierecht] die bestaat in een handeling of een nalaten van een marktdeelnemer” waardoor de algemene begroting en de eigen middelen van de Unie zouden kunnen worden benadeeld.

36. Het Hof heeft geoordeeld dat de eigen middelen van de Unie met name bestaan in de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de geharmoniseerde btw-grondslag die is vastgesteld volgens de voorschriften van de Unie, en dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen enerzijds de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en anderzijds de terbeschikkingstelling van passende btw-middelen aan de begroting

<sup>7</sup> In de btw-richtlijn worden zowel de materiële als de formele voorwaarden vastgesteld in titel X, respectievelijk in hoofdstuk 1 („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, artikelen 168 e.v.) en hoofdstuk 4 („Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, artikelen 178 e.v.).

<sup>8</sup> Arrest van 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 35).



van de Unie, aangezien de niet-inning van de btw potentieel leidt tot een afname van de btw-middelen van de Unie.<sup>9</sup> Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de verjaringstermijn waarbinnen de nationale belastingdienst het juiste bedrag van de voor een bepaalde periode terug te betalen btw kan vaststellen, onder verordening nr. 2988/95 valt.

37. Wat in de tweede plaats de verjaringstermijnen betreft, voorziet artikel 3, lid 1, van verordening nr. 2988/95 in een verjaringstermijn van vier jaar voor de vervolging van de onder deze verordening vallende „onregelmatigheden”. Volgens de rechtspraak van het Hof is de in die bepaling vastgestelde verjaringstermijn zowel van toepassing op onregelmatigheden die leiden tot een administratieve sanctie in de zin van artikel 5 van verordening nr. 2988/95, als op onregelmatigheden die het voorwerp zijn van een in artikel 4 van die verordening bedoelde administratieve maatregel die strekt tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel maar niet het karakter van een sanctie heeft.<sup>10</sup>

38. Opgemerkt dient echter te worden dat de Uniewetgever met de vaststelling van verordening nr. 2988/95 – en in het bijzonder artikel 3, lid 1, eerste alinea, ervan – enkel een minimumtermijn heeft willen vaststellen die in alle lidstaten moet worden toegepast. Krachtens artikel 3, lid 3, van verordening nr. 2988/95 mogen de lidstaten immers langere verjaringstermijnen toepassen dan de in artikel 3, lid 1, van deze verordening genoemde termijn van vier jaar.<sup>11</sup> Aangezien deze mogelijkheid impliciet maar noodzakelijkerwijs onderworpen is aan de voorwaarde dat de vastgestelde termijnen redelijk zijn, moet elke langere duur worden getoetst aan dezelfde beginselen als die welke van toepassing zijn op de termijnen die niet onder die verordening vallen.<sup>12</sup>

39. In de derde plaats zij opgemerkt dat in artikel 3, lid 1, eerste alinea, van verordening nr. 2988/95 regels voor de berekening van de termijnen zijn neergelegd. Zo bepaalt artikel 3, lid 1, derde alinea, van deze verordening dat de verjaring van de vervolging – welk begrip in de rechtspraak wordt opgevat in ruimere zin en wordt gelijkgesteld met elke overheidshandeling – wordt gestuit door elke onderzoekshandeling of daad van vervolging van de onregelmatigheid. Daarnaast bepaalt artikel 3, lid 1, vierde alinea, van die verordening dat de verjaring hoe dan ook intreedt na verloop van een termijn die het dubbele bedraagt van de verjaringstermijn, indien de bevoegde autoriteit binnen deze termijn geen sanctie heeft opgelegd. Deze bepaling is door het Hof aldus uitgelegd dat zij een absolute grens stelt<sup>13</sup>, met als enige uitdrukkelijk erkende uitzondering de schorsing in geval van een strafprocedure, overeenkomstig artikel 6, lid 1, van verordening nr. 2988/95. In casu is dit echter niet het geval, zoals blijkt uit zowel het verzoek om een prejudiciële beslissing als het antwoord dat de Hongaarse regering in dit verband ter terechtzitting heeft gegeven.

40. Voorts ziet verordening nr. 2988/95 alleen op administratieve procedures en heeft geen enkele bepaling ervan betrekking op de duur van de gerechtelijke procedures die zijn ingesteld door een partij aan wie een administratieve sanctie is opgelegd of op de schorsing van verjaringstermijnen in geval van rechterlijke toetsing.

<sup>9</sup> Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26), en 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 38).

<sup>10</sup> Arresten van 24 juni 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, punten 33 en 34), en 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 45).

<sup>11</sup> Zie arrest van 7 april 2022, IFAP (C-447/20 en C-448/20, EU:C:2022:265, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>12</sup> Zie in die zin arrest van 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>13</sup> Zie in die zin arrest van 2 maart 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. Uit het voorgaande volgt dat verordening nr. 2988/95 weliswaar van toepassing kan zijn op nationale regels waarbij de verjaringstermijn wordt vastgesteld waarbinnen de nationale belastingdienst de belasting kan vaststellen, maar dat een regeling als die welke aan de orde is in de onderhavige zaak, die voorziet in de schorsing van de verjaringstermijn voor de vaststelling van het btw-bedrag tijdens de volledige duur van de procedures van rechterlijke toetsing, buiten de werkingssfeer van die verordening valt.

*Analyse van de betreffende regeling uit het oogpunt van de algemene beginselen van het Unierecht*

42. Bij gebreke van een Unieregeling ter zake (en aangezien noch de btw-richtlijn noch verordening nr. 2988/95 specifieke regels bevat die antwoord kunnen geven op de prejudiciële vraag) is het volgens vaste rechtspraak van het Hof een aangelegenheid van de interne rechtsorde van de lidstaten om regels vast te stellen inzake de verjaring van gerechtelijke procedures en de schorsing van de betreffende termijnen, overeenkomstig het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten en met name het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, mits de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden het Unierecht in acht te nemen.<sup>14</sup>

43. In dit verband staat het feit dat de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag enkel heeft gerefereerd aan het rechtszekerheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, er niet aan in de weg dat zowel in het kader van de onderhavige analyse als in het kader van de door het Hof te verrichten analyse andere algemene beginselen van het Unierecht in aanmerking worden genomen die relevant kunnen zijn voor deze zaak.

44. Wat in de eerste plaats het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, vereist dit beginsel dat de nationale procedureregels waarmee het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, niet strenger zijn dan de regels voor de tenuitvoerlegging van het nationale recht die een soortgelijke strekking of ratio hebben. Met betrekking tot verjaringsregels houdt de naleving van dat beginsel in dat er naast de verjaringsregel in kwestie een verjaringsregel voor interne situaties bestaat die gelet op zijn doelstelling en essentiële elementen als soortgelijk kan worden beschouwd.<sup>15</sup>

45. In dit verband moet worden vastgesteld dat noch uit de door de verwijzende rechter beschreven feiten, noch uit de schriftelijke opmerkingen van partijen, noch uit de ter terechtzitting verstrekte preciseringen blijkt dat de in het Hongaarse wetboek van fiscaal procesrecht neergelegde procedurele regeling (waaronder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling) qua verjaringstermijnen minder gunstig is dan die welke geldt voor interne situaties, alsmede dat deze regeling zowel van toepassing is op vorderingen die gebaseerd zijn op schending van het Unierecht als op vergelijkbare vorderingen wegens schending van het nationale recht.

46. Wat in de tweede plaats het doeltreffendheidsbeginsel betreft, mogen nationale procedureregels de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.<sup>16</sup>

47. Ten eerste zij eraan herinnerd dat de lidstaten in het kader van de btw-richtlijn een dubbele verplichting hebben. Zo moeten zij er om te beginnen voor zorgen dat de belastingplichtigen daadwerkelijk hun recht op aftrek van btw kunnen uitoefenen zonder te worden gehinderd door

<sup>14</sup> Arrest van 28 juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>15</sup> Arrest van 20 december 2017, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>16</sup> Arrest van 15 maart 2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, punt 52).

procedurele of materiële regels die onverenigbaar zijn met het Unierecht en in het bijzonder met de btw-richtlijn. Daarnaast moeten zij alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen treffen om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden.<sup>17</sup>

48. Hoewel verzoekster in de onderhavige zaak betoogt dat haar recht op aftrek van btw is beperkt, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingdienst heeft vastgesteld dat er sprake is van belastingfraude en dat deze beoordeling nog niet lijkt te zijn weersproken in de arresten die tot nog toe in het hoofdgeding zijn geweest. Dienaangaande zij opgemerkt dat een lidstaat volgens de rechtspraak van het Hof de terugbetaling van de btw in beginsel kan opschorten totdat het geding in het kader van een administratieve of gerechtelijke procedure definitief is beslecht, aangezien de weigering van het recht op aftrek altijd moet voldoen aan het evenredigheidsvereiste.<sup>18</sup> Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of dit het geval is.

49. Ten tweede is het bestaan van een verjaringstermijn op fiscaal gebied evenzeer in het belang van de belastingplichtige als van de belastingdienst, aangezien de vaststelling van redelijke termijnen zowel de belastingplichtige als de belastingdienst beoogt te beschermen door de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk te maken.

50. In zoverre moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de termijn waarbinnen belastingplichtigen hun recht op aftrek van btw kunnen uitoefenen en anderzijds de verjaringstermijn waarbinnen de belastingdienst kan optreden.<sup>19</sup> Zo heeft het Hof in een aantal arresten erkend dat voor de belastingdienst andere termijnen kunnen gelden dan voor particulieren.<sup>20</sup> Wat de op de belastingdienst toepasselijke verjaringstermijn betreft, heeft het Hof dan ook reeds geoordeeld dat een termijn van vijf jaar die begint te lopen op de dag waarop de aangifte in principe moet worden gedaan, strookt met het doeltreffendheidsbeginsel.<sup>21</sup>

51. Gepreciseerd dient evenwel te worden dat, ofschoon in de onderhavige zaak de problematiek van een eventuele beperking van de uitoefening van verzoeksters recht op aftrek aan de orde wordt gesteld, deze zaak niet rechtstreeks betrekking heeft op de verenigbaarheid van de voor dat recht geldende procedureregels met het Unierecht, maar op de nationale regeling waarbij de verjaringstermijn voor het optreden van de belastingdienst wordt vastgesteld.

52. Ten derde moet met betrekking tot de schorsing van de verjaringstermijn tijdens de gerechtelijke procedure worden vastgesteld dat het feit dat de verjaringstermijn kan worden gestuit, juist tot doel heeft te zorgen voor de eerbiediging van het doeltreffendheidsbeginsel door te waarborgen dat de verjaringstermijn niet verstrijkt tijdens de gerechtelijke procedure terwijl de belastingplichtige de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten uitoefent. Bovendien

<sup>17</sup> Zie artikel 273 van de btw-richtlijn en arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punten 25 en 26).

<sup>18</sup> Arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punten 54 en 55).

<sup>19</sup> Wat enerzijds de belastingplichtige betreft, stelt het bestaan van een verjaringstermijn hem in staat om in het kader van de uitoefening van zijn rechten op te komen tegen de besluiten van de belastingdienst teneinde in voorkomend geval te verzoeken om terugbetaling op grond van onverschuldigde betalingen of van specifieke belastingregelingen. Anderzijds stelt de verjaringstermijn de belastingdienst in staat om de noodzakelijke controles uit te voeren teneinde de fiscale situatie van een belastingplichtige vast te stellen en mogelijke onregelmatigheden en misbruiken alsook de gevolgen daarvan op te sporen met het oog op de voorkoming van een verlies van btw-inkomsten.

<sup>20</sup> Zie met name arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 49-54), waarin het Hof heeft geoordeeld dat het doeltreffendheidsbeginsel niet wordt geschonden wanneer een nationale verjaringstermijn voor de belastingdienst gunstiger zou zijn dan de verjaringstermijn die voor particulieren geldt.

<sup>21</sup> Arresten van 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert (C-89/10 en C-96/10, EU:C:2011:555, punt 37), en 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 43).

strekt de schorsing van de verjaringstermijn tijdens de gerechtelijke procedure ertoe de belastingdienst in staat te stellen om rekening te houden met het resultaat van de rechterlijke toetsing. Mocht een dergelijke regeling ontbreken, zou misbruik kunnen worden gemaakt van het recht op beroep, omdat de belastingdienst bij het intreden van de verjaring tijdens een eventuele gerechtelijke procedure – waarvan de duur in beginsel niet nauwkeurig vaststaat en hoe dan ook niet afhangt van de door de belastingdienst genomen maatregelen, maar van de gerechtelijke procedure – geen vaststellingen kan doen, ook al zou zijn besluit zowel op procedureel als op materieel gebied in overeenstemming blijken te zijn met het recht.

53. Wat in de derde plaats het rechtszekerheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat de verjaringstermijnen in het algemeen dienen ter bevordering van de rechtszekerheid en dat zij deze functie alleen kunnen vervullen indien hun duur op voorhand is vastgesteld alsook voldoende duidelijk en nauwkeurig is om te waarborgen dat juridische situaties en rechtsbetrekkingen voorzienbaar zijn.<sup>22</sup> Op fiscaal gebied hebben de regels inzake de verjaringstermijnen bovendien tot doel te waarborgen dat de fiscale situatie van een belastingplichtige jegens de belastingdienst niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.<sup>23</sup>

54. In casu wordt echter niet betwist dat in deze zaak de regels inzake de verjaring en inzake de schorsing van de termijnen bekend zijn bij de belastingplichtigen, die weten dat de verjaringstermijn kan worden geschorst wanneer zij gebruikmaken van de waarborgen waarover zij beschikken, zoals het recht om beroep in stellen.

55. Voorts zij opgemerkt dat de regels inzake de extinctieve verjaring juist tot doel hebben te voorkomen dat een juridische situatie gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Het mechanisme van de extinctieve verjaring strekt er immers toe dat rechten niet tot in het oneindige onzeker blijven en dat de houder van een recht wordt gestraft indien hij er geen gebruik van maakt. Dit mechanisme vereist evenwel dat de verjaringstermijn kan worden gestuit, met name wanneer de rechthebbenden hun rechten uitoefenen en meer in het bijzonder wanneer zij beroep instellen, aangezien dit mechanisme juist berust op het feit dat de rechthebbenden ofwel hun rechten niet uitoefenen ofwel besluiten er gebruik van te maken, in welk geval de procedure langer duurt. Hieruit volgt dat het feit dat de verjaringstermijnen worden geschorst wanneer een belastingplichtige die rechten uitoefent, in beginsel niet kan worden beschouwd als een element waardoor die rechten (gedurende onbepaalde tijd) in het ongewisse blijven, aangezien deze schorsing verband houdt met het instellen van een nieuwe procedure die losstaat van de administratieve procedure, te weten een procedure van rechterlijke toetsing, waarvoor andere regels gelden, waaronder de termijnen die van toepassing zijn op een dergelijke procedure.<sup>24</sup>

56. Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een praktijk van de nationale belastingautoriteiten om binnen de vervaltermijn een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting van hem te vorderen, vermeerderd met verdragingsrente.<sup>25</sup> Aangezien met betrekking tot een dergelijke praktijk van de belastingdienst in het kader van de administratieve procedure – zonder dat een rechterlijke beslissing is gewezen – is

<sup>22</sup> Arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punt 112 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>23</sup> Arrest van 20 mei 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, niet gepubliceerd, EU:C:2021:410, punt 46).

<sup>24</sup> De termijn die van toepassing is op de gerechtelijke procedure, waarvan de instelling de verjaring schorst, volgt immers niet uit fiscale regels, maar uit de regels inzake gerechtelijke procedures.

<sup>25</sup> Zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 40 en 41).

geoordeeld dat die praktijk de fiscale situatie van de belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse laat, lijdt het geen twijfel dat het feit dat de belastingdienst nieuwe besluiten vaststelt om rechterlijke beslissingen ten uitvoer te leggen, op zichzelf geen schending van het rechtszekerheidsbeginsel kan vormen.

57. Uit het voorgaande volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel zich niet verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan de verjaringstermijn wordt geschorst tijdens de volledige duur van de gerechtelijke procedure, ingeval de belastingplichtige zijn recht op beroep uitoefent, en dat die termijn wordt verlengd wanneer de belastingdienst wordt veroordeeld om een nieuwe procedure te voeren. Anders zou de verjaring zelfs kunnen intreden tijdens de gerechtelijke procedure, waaronder met name de gerechtelijke procedure die samenhangt met de prejudiciële verwijzing (zelfs indien het besluit van de belastingdienst volkomen juist is), hetgeen deze procedure overbodig maakt, de belastingplichtige de mogelijkheid ontnemt om zijn recht op beroep uit te oefenen en bovendien de belastingdienst belet om ter uitvoering van de beslissing van de nationale rechter een besluit vast te stellen over de fiscale situatie van de belastingplichtige.

### ***Praktijk van de Hongaarse belastingdienst betreffende de schorsing van de verjaringstermijn***

58. Uit de constatering van de verwijzende rechter blijkt dat de verlenging van de procedure voor een deel te wijten is aan de belastingdienst, aangezien deze bij de vaststelling van een nieuw besluit de in de relevante rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd. Volgens die rechter brengt een dergelijke ongerechtvaardigde verlenging, voor een onvoorzienbare duur, van de fiscale procedure die tot doel heeft te onderzoeken of aan de financiële en materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan, met zich mee dat de uitoefening van het recht op aftrek (van de btw) uiterst moeilijk wordt gemaakt.<sup>26</sup>

59. In een dergelijke context moet in de eerste plaats worden nagegaan of het beginsel van behoorlijk bestuur relevant is in de onderhavige zaak, ook al heeft de verwijzende rechter geen verzoek in die zin geformuleerd.

60. Het Hof heeft in zijn rechtspraak namelijk reeds vastgesteld dat wanneer een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt, de vereisten die voortvloeien uit het recht op behoorlijk bestuur – dat de uitdrukking vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht – en met name het recht van eenieder dat zijn zaken onpartijdig en binnen een redelijke termijn worden behandeld, van toepassing zijn op een belastingcontrole.<sup>27</sup> Het Hof heeft tevens opgemerkt dat dit beginsel van behoorlijk bestuur vereist dat een administratieve autoriteit – zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingdienst – bij de naleving van haar controleverplichtingen alle relevante aspecten zorgvuldig en onpartijdig onderzoekt, zodat zij er zeker van is dat zij bij de vaststelling van de uiteindelijke beslissing beschikt over gegevens die zo volledig en betrouwbaar mogelijk zijn.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Deze vaststelling wordt ook onderschreven door verzoekster, die betoogt dat de traagheid van de procedure te wijten was aan leemten in het door de belastingdienst uitgevoerde onderzoek van de feiten, hetgeen uiteindelijk heeft geleid tot schorsingen van de verjaringstermijn.

<sup>27</sup> Arrest van 14 mei 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punt 43).

<sup>28</sup> Arrest van 14 mei 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punt 44).

61. Het staat dus aan de verwijzende rechter (die als enige op de hoogte is van alle omstandigheden van het hoofdgeding) om vast te stellen of de complexiteit van deze zaak heeft geleid tot een verlenging van de procedure dan wel of de opeenvolgende fiscale procedures en de talrijke schorsingen van de verjaringstermijn te wijten zijn aan een tekortkoming van de belastingdienst, alsmede in welke mate deze praktijk verzoekster schade heeft berokkend. Niet elke vergissing die de belastingdienst heeft begaan of elke mislukte poging die hij heeft ondernomen om zich te voegen naar een rechterlijke beslissing vormt echter als zodanig een fout van de belastingdienst waardoor de bepalingen met betrekking tot de schorsing van de verjaringstermijn ter discussie kunnen worden gesteld, zelfs indien dit zich meermaals heeft voorgedaan.

62. In de tweede plaats zij opgemerkt dat de Hongaarse regering ter terechtzitting heeft betoogd dat de nationale rechters in beginsel over de nodige middelen beschikten om een situatie als in casu te verhelpen. Indien de belastingdienst de tot hem gerichte aanwijzingen van een nationale rechter niet opvolgt (om redenen die rechtstreeks aan hem te wijten zijn), kan die rechter volgens die regering namelijk de bij hem aanhangig gemaakte zaak „overnemen” door in zijn uitspraak daarover het besluit van de belastingdienst te wijzigen en daarmee het geschil definitief te beslechten.

63. In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 47, tweede alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie onder meer bepaalt dat eenieder recht heeft op een behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat bij de beoordeling van de redelijkheid van de procestermijn rekening moet worden gehouden met de specifieke omstandigheden van elke zaak, in het bijzonder het belang van de betreffende zaak voor de betrokkene en de complexiteit ervan alsook het gedrag van de verzoeker en van de bevoegde autoriteiten.<sup>29</sup>

64. De bevoegde nationale rechter moet bijgevolg ook nagaan in hoeverre de verlenging van de procedure te wijten is aan de nationale rechterlijke instanties, indien zou blijken dat zij weliswaar beschikten over de middelen om een dergelijke situatie te verhelpen, maar daarvan geen gebruik hebben gemaakt. In dat geval staat het aan de bevoegde nationale rechter om te onderzoeken of aan verzoekster schadevergoeding moet worden toegekend wegens een vertraging of tekortkoming die niet alleen te wijten is aan de belastingautoriteiten maar ook aan de nationale rechterlijke instanties.

65. Uit het voorgaande volgt dat het aan de bevoegde nationale rechter staat om, rekening houdend met alle omstandigheden van het geval, zoals de complexiteit van de zaak, te beoordelen of de opeenvolgende fiscale procedures en de betreffende procedures van rechterlijke toetsing hoofdzakelijk zijn gevoerd wegens tekortkomingen van de belastingdienst, dan wel of deze vertraging te wijten is aan de nationale rechterlijke instanties, alsmede om daaruit de nodige gevolgtrekkingen te maken, zoals het bestaan van een eventueel recht van de betrokken belastingplichtige op schadevergoeding.

<sup>29</sup> Zie in die zin arrest van 9 september 2008, FIAMM e.a./Raad en Commissie (C-120/06 P en C-121/06 P, EU:C:2008:476, punt 212 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

## Conclusie

66. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Szegedi Törvényszék te beantwoorden als volgt:

„De Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan, op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, de verjaringstermijn ter zake van het recht van de belastingdienst om die belasting vast te stellen wordt geschorst tijdens de volledige duur van de betreffende procedure van rechterlijke toetsing, zelfs wanneer dit beroep gericht is tegen opeenvolgende besluiten van de belastingdienst die betrekking hebben op dezelfde belasting.

Het staat evenwel aan de bevoegde nationale rechter om, rekening houdend met alle omstandigheden van het geval, zoals de complexiteit van de zaak, te beoordelen of de opeenvolgende fiscale procedures en de betreffende procedures van rechterlijke toetsing hoofdzakelijk zijn gevoerd wegens tekortkomingen van de belastingdienst, dan wel of deze vertraging te wijten is aan de nationale rechterlijke instanties, alsmede om daaruit de nodige gevolgtrekkingen te maken, zoals het bestaan van een eventueel recht van de betrokken belastingplichtige op schadevergoeding.”