



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

13 oktober 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Niet aan de btw onderworpen verkopen – Ten onrechte in rekening gebrachte en voldane btw – Liquidatie van de dienstverrichter – Weigering van de belastingdienst om onverschuldigd betaalde btw terug te geven aan de dienstontvanger – Beginselen van doeltreffendheid, belastingneutraliteit en non-discriminatie”

In zaak C-397/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 25 mei 2021, ingekomen bij het Hof op 29 juni 2021, in de procedure

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: M. L. Arastey Sahún, kamerpresident, F. Biltgen (rapporteur) en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: T. Čapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., vertegenwoordigd door Gy. Hajdu, ügyvéd,

* Procestaal: Hongaars.

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,
 - de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Talabér-Ritz en V. Uher als gemachtigden,
- 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; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (hierna: „Humda”) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije; hierna: „afdeling bezwaren”) over de afwijzing door de afdeling bezwaren van het verzoek van Humda tot teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die bij vergissing in rekening werd gebracht over een in Hongarije niet aan de btw onderworpen handeling betreffende een in een andere lidstaat gelegen goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:
„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”
- 4 Artikel 168, onder a), van die richtlijn bepaalt:
„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 183 van die richtlijn luidt als volgt:
„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

Hongaars recht

- 6 § 2, onder a), van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)], in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Zijn onderworpen aan de in deze wet bedoelde belasting:

- a) de goederenleveringen of de diensten die de belastingplichtige – in die hoedanigheid – op het nationale grondgebied onder bezwarende titel verricht.”

- 7 Artikel 39 van die wet bepaalt:

„1) De plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, is de plaats waar het goed is gelegen.

2) De diensten die betrekking hebben op een in lid 1 bedoeld onroerend goed omvatten met name: diensten van makelaars en experts in onroerende goederen, commerciële accommodatiediensten, het overdragen van rechten in verband met het gebruik van onroerende goederen en diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerkzaamheden voor te bereiden en te coördineren.”

- 8 § 64, lid 3, van de adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), bepaalt:

„In afwijking van lid 1 wordt de teruggevraagde btw, tenzij de belastingplichtige zijn verzoek tot teruggaaf heeft ingediend in het kader van een belastingaangifte ter afsluiting van een (vereenvoudigde) liquidatieprocedure of (vereenvoudigde) faillissementsprocedure, uitbetaald binnen 30 dagen te rekenen vanaf de ontvangst van de aangifte, maar ten vroegste vanaf de vervaldatum, of, indien de terug te vorderen btw meer dan een miljoen [Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 2 500 EUR)] bedraagt, binnen 45 dagen, wanneer de belastingplichtige tot de dag van de indiening van de belastingaangifte de in de facturen vermelde tegenwaarde inclusief btw van alle handelingen die de rechtsgrondslag voor de afwenteling van de belasting vormen – waarover hij op basis van een factuur (of facturen) waaruit de verrichting blijkt in een belastingtijdvak het recht op aftrek uitoefent – volledig heeft betaald of zijn schuld op een andere wijze volledig teniet is gegaan vóór die datum, en de belastingplichtige in zijn aangifte verklaart dat aan deze voorwaarde is voldaan. Wanneer bij een in liquidatie verkerende belastingplichtige binnen deze termijn een belastingcontrole wordt gestart of uitgevoerd in verband met de teruggevraagde begrotingssteun, wordt de termijn voor de uitbetaling van de begrotingssteun berekend vanaf de dag waarop het besluit met de bevindingen van de belastingcontrole definitief is geworden. Bij de toepassing van deze bepaling wordt de tegenwaarde geacht te zijn voldaan indien inhoudingen daarop uitsluitend zijn verricht uit hoofde van vooraf contractueel vastgelegde uitvoeringsgaranties.”

9 § 65, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht luidt als volgt:

„Wanneer de belastingdienst de teruggaaf te laat verricht, is per dag vertraging rente verschuldigd tegen de rentevoet die geldt voor boeten wegens te late betaling. Ondanks vertraging bij de teruggaaf is geen rente verschuldigd indien meer dan 30 procent van het in het verzoek (in de aangifte) genoemde bedrag ten onrechte wordt teruggevraagd of een verzuim van de belastingplichtige of de persoon die de vereiste informatie dient te verstrekken de uitbetaling belemmert.”

Hoofding en prejudiciële vragen

- 10 De rechtsvoorgangster van Humda had een beroep gedaan op „BHA” Bíró Hűtésttechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (hierna: „BHA”) voor de verlening van een aantal diensten in het kader van het bouwproject van het Hongaarse paviljoen van de wereldtentoonstelling die in 2015 in Milaan (Italië) werd gehouden (hierna: „de betrokken dienstverrichting”). BHA had met betrekking tot deze diensten negen facturen met btw opgesteld voor een totaalbedrag van 486 620 000 HUF (ongeveer 1 230 500 EUR). Deze facturen zijn betaald door de rechtsvoorgangster van Humda en BHA heeft de in rekening gebrachte btw aan de Hongaarse belastingdienst afgedragen. Bij een controle heeft de Hongaarse belastingdienst vastgesteld dat de betrokken btw volgens de Hongaarse wetgeving niet in Hongarije verschuldigd was, aangezien de betrokken dienstverrichting betrekking had op een goed dat in Italië was gelegen. Bijgevolg was de betrokken btw bij vergissing in rekening gebracht.
- 11 Met het oog op de terugbetaling van het bedrag van de onverschuldigd betaalde btw heeft Humda bij de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (belasting- en douanedirectie Észak-Budapest, ressorterend onder de nationale belasting- en douaneautoriteit, Hongarije) een verzoek ingediend tot teruggaaf van het bedrag van 126 248 760 HUF (ongeveer 320 000 EUR), dat overeenkomt met het bedrag van die btw, alsook tot betaling van rente daarover. Volgens Humda staat het weliswaar aan haar om in een civiele procedure de opsteller van de facturen te vragen om teruggave van dit bedrag, waarna deze opsteller zijn situatie bij de bevoegde belastingdienst moet regulariseren, maar zij wordt in casu geconfronteerd met het feit dat BHA in gerechtelijke liquidatie verkeert en volgens haar curator de vordering van Humda oninbaar is.
- 12 Nadat dit verzoek was afgewezen en het daaropvolgende beroep bij de afdeling bezwaren was verworpen, heeft Humda zich tot de verwijzende rechter, de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) gewend en in wezen verzocht om herziening of nietigverklaring van de beslissing van de afdeling bezwaren. Dat verzoek is volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing hoofdzakelijk gebaseerd op de arresten van het Hof van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), en 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 De afdeling bezwaren voert aan dat deze arresten niet relevant zijn, aangezien de betrokken dienstverrichting in casu niet op Hongaars grondgebied heeft plaatsgevonden en voor Humda geen recht op aftrek heeft doen ontstaan. Overigens heeft Humda haar recht op aftrek niet willen uitoefenen. In de door deze vennootschap aangehaalde arresten heeft het Hof zich uitgesproken over de onverschuldigde betaling van btw door de dienstontvanger aan de dienstverrichters op grond van een ten onrechte op basis van de gewone belastingregels opgestelde factuur, terwijl de handeling waarop deze factuur betrekking had onder de verleggingsregeling viel. De afdeling bezwaren voert aan dat, aangezien de betrokken dienstverrichting niet binnen de werkingssfeer van de Hongaarse btw-wetgeving valt, de door Humda gevraagde teruggaaf niet mogelijk is.

- 14 Gelet op die arresten vraagt de verwijzende rechter zich af of de toepasselijke nationale bepalingen en de nationale bestuurspraktijk verenigbaar zijn met de btw-richtlijn en, meer in het bijzonder, met het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van btw-neutraliteit en het discriminatieverbod. In dit verband verduidelijkt de verwijzende rechter dat de terugvordering van de onverschuldigd betaalde btw in casu onmogelijk of uiterst moeilijk is in een civielrechtelijke procedure, aangezien, ten eerste, BHA inmiddels in liquidatie verkeert, ten tweede, de curator van BHA heeft verklaard dat het niet mogelijk was om de destijds door BHA opgestelde factuur te wijzigen, ten derde, BHA niet om teruggaaf van de onverschuldigd betaalde belasting heeft verzocht, ten vierde Humda evenwel een civielrechtelijke procedure heeft ingesteld tegen de Hongaarse belastingdienst, ten vijfde, het vaststaat dat de btw aan de schatkist is afgedragen en, ten zesde, elk vermoeden van fraude uitgesloten is.
- 15 De verwijzende rechter vraagt zich voorts af of, gesteld dat Humda ertoe gemachtigd zou zijn om rechtstreeks bij de Hongaarse belastingdienst een verzoek tot teruggaaf in te dienen, deze dienst verdragingsrente moet betalen over het terug te betalen bedrag en, zo ja, welke termijnen daarvoor in aanmerking moeten worden genomen.
- 16 Tegen deze achtergrond heeft de Fővárosi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn en de daarmee samenhangende fundamentele beginselen, met name de beginselen van doeltreffendheid en fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling en de daarop gebaseerde nationale praktijk volgens welke, indien een belastingplichtige bij vergissing een btw-factuur opstelt over een van btw vrijgestelde handeling, waarna de ontvanger van de factuur de btw aan de opsteller van de factuur betaalt en de opsteller van de factuur de over de handeling verschuldigde btw aantoonbaar aan de schatkist afdraagt, de nationale belastingdienst de btw noch aan de opsteller van de factuur, noch aan de ontvanger van de factuur terugbetaalt?
- 2) Indien het antwoord van het Hof op de vorige vraag bevestigend is, moeten de bepalingen van de btw-richtlijn en de daarmee samenhangende fundamentele beginselen, met name de beginselen van doeltreffendheid, fiscale neutraliteit en non-discriminatie, dan aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling die het in het in de [eerste] vraag bedoelde geval niet mogelijk maakt dat de ontvanger van de factuur zijn verzoek tot teruggaaf van btw rechtstreeks tot de belastingdienst richt, of dit uitsluitend mogelijk maakt wanneer de terugvordering van het op de factuur vermelde btw-bedrag via een civielrechtelijke procedure onmogelijk of uiterst moeilijk is, met name omdat de opsteller van de factuur inmiddels in liquidatie verkeert?
- 3) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend is, is de belastingdienst van de lidstaat dan verplicht om over de terug te geven btw rente te betalen, en zo ja, over welke periode, en is alsdan de algemene regeling voor teruggaaf van de btw van toepassing?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

- 17 Met zijn eerste en tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van btw-neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, niet rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw die door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, wanneer de terugvordering van dat bedrag van die dienstverrichter onmogelijk of uiterst moeilijk is omdat hij in liquidatie verkeert.
- 18 Vooraf zij eraan herinnerd dat het beginsel van btw-neutraliteit, dat de kern vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, wordt gewaarborgd door het mechanisme van het recht op aftrek, dat erop is gericht de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw en bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, op voorwaarde dat voormelde activiteiten in beginsel zelf onderworpen zijn aan de btw (zie in die zin arrest van 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het is juist dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing niet uitdrukkelijk blijkt dat Humda recht had op aftrek voor de bij vergissing in rekening gebrachte en voldane btw. Aangezien de verwijzende rechter in zijn eerste en tweede vraag evenwel verwijst naar het beginsel van btw-neutraliteit, moet, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, worden geoordeeld dat Humda of haar rechtsvoorganger recht had op aftrek van deze btw.
- 19 Voortbouwend op deze premisse zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak, bij gebreke van een bepaling in de btw-richtlijn inzake de herziening door de opsteller van de factuur van de ten onrechte in rekening gebrachte btw, in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden deze btw kan worden herzien (zie in die zin arresten van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 38, en 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 Het staat aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoonbaar is te goeder trouw, alle ten onrechte in rekening gebrachte belasting te herzien (arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat een nationale regeling op grond waarvan enerzijds de dienstverrichter die de btw bij vergissing heeft afgedragen aan de belastingdienst om teruggaaf daarvan kan verzoeken, en anderzijds de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het beginsel van neutraliteit van de btw en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt. Een dergelijk stelsel biedt de dienstontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen (zie in die zin arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 39).

- 22 Indien de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de leverancier, vereisen het beginsel van btw-neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel dat de lidstaten voorzien in de middelen die nodig zijn om de dienstontvanger in staat te stellen de ten onrechte in rekening gebrachte en betaalde btw terug te krijgen, met name door zijn verzoek tot teruggaaf rechtstreeks tot de belastingdienst te richten (zie in die zin arresten van 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41, en 11 april 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, punt 48).
- 23 Het Hof heeft hieruit afgeleid dat de lidstaten de middelen en procedures moeten bieden waarmee de dienstontvanger de ten onrechte in rekening gebrachte belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan (arrest van 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).
- 24 Onder voorbehoud van de in punt 18 van het onderhavige arrest uiteengezette voorafgaande overwegingen kan deze rechtspraak worden toegepast op een situatie als die in het hoofdgeding. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt immers dat de betrokken dienstverrichting betrekking had op een onroerend goed dat was gelegen in een andere lidstaat dan die waarin de btw bij vergissing is voldaan. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), waren de diensten evenmin in de betrokken lidstaat aan btw onderworpen, aangezien zij in een andere lidstaat waren verricht. Uit dat verzoek blijkt ook dat er in casu geen sprake was van misbruik of fraude, aangezien zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger te goeder trouw was. Hieruit volgt dat er zowel in het hoofdgeding als in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat en dat het voor de dienstontvanger onmogelijk of uiterst moeilijk is om van de dienstverrichter teruggaaf van de onverschuldigd betaalde btw te verkrijgen, aangezien hij inmiddels in liquidatie verkeert.
- 25 Anders dan de Hongaarse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd, kan de toepasbaarheid op de onderhavige zaak van de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 15 maart 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), niet ter discussie worden gesteld op grond dat het hoofdgeding geen betrekking heeft op het recht op aftrek van de dienstontvanger. In dat arrest heeft het Hof immers geen rekening gehouden met een dergelijk onderscheid, maar heeft het zich in algemene bewoordingen uitgedrukt. Bovendien hadden de omstandigheden van de zaak die tot dat arrest hebben geleid, zoals in casu, betrekking op een dienst die niet aan de btw was onderworpen in de lidstaat waarin deze belasting in rekening was gebracht en aan de schatkist was afgedragen.
- 26 Daaraan dient evenwel te worden toegevoegd dat de lidstaten het recht hebben om aan de niet-nakoming van de formele verplichtingen van de belastingplichtigen sancties te verbinden die hen ertoe kunnen aanzetten die verplichtingen na te komen, en dat dus een administratieve geldboete kan worden opgelegd aan een belastingplichtige wiens verzoek om teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw voortvloeit uit zijn eigen nalatigheid (arrest van 2 juli 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 In dit verband heeft het Hof verduidelijkt dat, gesteld al dat er sprake is van nalatigheid van de belastingplichtige, hetgeen de verwijzende rechter moet vaststellen, de betrokken lidstaat middelen moet aanwenden waarmee het door de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, maar die de in de wetgeving van de Unie neergelegde beginselen – zoals het beginsel van btw-neutraliteit – zo min mogelijk aantasten. Gelet op de plaats die dit beginsel in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, lijkt een sanctie, in de

vorm van een absolute weigering van het recht op teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte en onverschuldigd betaalde btw, derhalve onevenredig te zijn (arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 28 Voorts zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijk misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Evenzo heeft het Hof herhaalde malen geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte en voldane btw te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt echter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, zoals toegepast door de Hongaarse belastingdienst, in feite neerkomt op een weigering om, in de in de eerste vraag beschreven omstandigheden en bij gebreke van enig risico van fraude of misbruik door de betrokken belastingplichtigen, de dienstontvanger de ten onrechte in rekening gebrachte en voldane btw terug te geven. Hieruit volgt dat deze regeling, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, onevenredig is.
- 30 Gelet op een en ander moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van btw-neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, niet rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw dat door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, wanneer de terugvordering van dat bedrag van die dienstverrichter onmogelijk of uiterst moeilijk is omdat hij in liquidatie verkeert, ook al kan aan deze twee belastingplichtigen geen fraude of misbruik ten laste worden gelegd zodat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor deze lidstaat bestaat.

Derde vraag

- 31 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat ingeval een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw die door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, die belastingdienst verplicht is om rente te betalen over dat bedrag en, zo ja, voor welke periode en op welke wijze.
- 32 Wat de verplichting tot betaling van rente betreft, zij eraan herinnerd dat het Hof herhaalde malen heeft geoordeeld dat wanneer een lidstaat in strijd met het Unierecht heffingen heeft toegepast, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door die staat ingehouden bedragen die rechtstreeks met die belasting verband houden. Dit omvat mede de verliezen die het gevolg zijn van het feit dat geldsommen wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet beschikbaar zijn. Het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, vloeit dan ook voort uit het Unierecht zelf (zie in die zin arrest van 19 juli 2012 Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 33 Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat het bij gebreke van een Unieregeling een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend (enkelvoudige dan wel samengestelde rente). Deze voorwaarden moeten het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden en 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 (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 Evenwel moet worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de Hongaarse belastingdienst de betaling van de betrokken btw niet in strijd met de Uniewetgeving heeft geëist, maar op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn, dat bepaalt dat „eenieder die de btw op een factuur vermeldt, de op deze factuur vermelde belasting verschuldigd is”, zodat bij vergissing in rekening gebrachte btw verschuldigd is. Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de persoon die deze belasting op de factuur heeft vermeld, ongeacht of er daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 26).
- 35 Bijgevolg kan niet worden geoordeeld dat de btw in casu is geheven „in strijd met het Unierecht” in de zin van het arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478), zodat uit dat arrest geen lering kan worden getrokken met betrekking tot de eventuele rente die de belastingdienst in een situatie als die in het hoofdgeding moet betalen.
- 36 Aangezien er, zoals blijkt uit het antwoord op de eerste twee vragen, voor de lidstaten een verplichting bestaat om te voorzien in een mogelijkheid tot herziening of teruggaaf van de btw die bij vergissing in rekening is gebracht en betaald aan een belastingplichtige die recht heeft op aftrek van de aldus betaalde btw, indien er met name geen gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat, en een dergelijke teruggaaf van een btw-vordering naar haar aard kan worden vergeleken met een „btw-overschot” in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn, moet in een situatie als die in het hoofdgeding naar die bepaling worden verwezen.
- 37 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat – ook al voorziet artikel 183 van de btw-richtlijn niet in een verplichting om rente te betalen over het terug te geven btw-overschot en specificeert het evenmin vanaf welk tijdstip deze rente verschuldigd is – het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel verlangt dat het geleden financiële verlies ten gevolge van het feit dat een btw-overschot niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente (arrest van 12 mei 2021, technoRent International e.a., C-844/19, EU:C:2021:378, punt 40).
- 38 In een situatie als die in het hoofdgeding, die wordt gekenmerkt door het feit dat de teruggaaf van de btw door de dienstverrichter die deze belasting bij vergissing in rekening heeft gebracht, onmogelijk of uiterst moeilijk is omdat hij in liquidatie verkeert, lijdt de belastingplichtige dienstontvanger die onverschuldigd btw heeft betaald, in afwachting van de teruggaaf van die btw, financiële schade doordat hij niet over de met het bedrag van die belasting overeenstemmende geldsom beschikt. Indien de belastingdienst in die omstandigheden deze onverschuldigd betaalde btw niet binnen een redelijke termijn terugbetaalt nadat deze

belastingplichtige een daartoe strekkend verzoek heeft ingediend op grond dat de terugvordering van het aan de dienstverrichter onverschuldigd betaalde bedrag onmogelijk of uiterst moeilijk is, wordt daardoor het beginsel van fiscale neutraliteit geschonden.

- 39 Aangaande de wijze van toepassing van de rente voor de teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte en voldane btw, blijkt uit punt 33 van het onderhavige arrest dat deze regels bij gebreke van een bepaling van de btw-richtlijn op dit punt, vallen onder de procedurele autonomie van de lidstaten, die door het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel wordt afgebakend.
- 40 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, het enige beginsel dat in casu aan de orde is, vereist dit beginsel dat de nationale regels betreffende met name de berekening van de eventueel verschuldigde rente er niet toe leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding wordt ontzegd voor het verlies als gevolg van een teruggaaf van de btw die niet binnen een redelijke termijn plaatsvindt. Het staat aan de verwijzende rechter om, gelet op alle omstandigheden van het hoofdgeding, vast te stellen of dit in casu het geval is.
- 41 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof zowel de bestuurlijke autoriteiten als de nationale rechters die in het kader van hun respectieve bevoegdheden belast zijn met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, zorg moeten dragen voor de volle werking van die bepalingen (arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak) door, in voorkomend geval, het nationale recht op een conforme wijze uit te leggen.
- 42 De verplichting tot conforme uitlegging van het nationale recht vereist dat de nationale rechter het nationale recht in zijn geheel beziet om te beoordelen of het zodanig kan worden toegepast dat het niet tot een met het Unierecht strijdig resultaat leidt (zie in die zin arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Voor het beginsel van conforme uitlegging van het nationale recht gelden niettemin bepaalde beperkingen. De verplichting voor de nationale rechter om bij de uitlegging en de toepassing van de relevante bepalingen van zijn nationale recht te refereren aan de inhoud van een richtlijn wordt immers begrensd door de algemene rechtsbeginselen – met inbegrip van het rechtszekerheidsbeginsel – en kan niet dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht (arrest van 12 mei 2021, *technoRent International e.a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak),
- 44 In casu staat het aan de verwijzende rechter om te onderzoeken of het mogelijk is de volle werking van het Unierecht te verzekeren door het nationale recht in zijn geheel te bezien en door in voorkomend geval de bepalingen van dit recht naar analogie toe te passen.
- 45 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van btw-neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat ingeval een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw die door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, die belastingdienst verplicht is om rente te betalen over dat bedrag indien hij die teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft verricht na daartoe te zijn verzocht. De wijze waarop de rente op dit bedrag wordt toegepast, valt onder de procedurele autonomie van

de lidstaten, die wordt afgebakend door het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel, met dien verstande dat de nationale regels betreffende met name de berekening van de eventueel verschuldigde rente er niet toe mogen leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding wordt ontzegd voor het verlies als gevolg van de tardieve teruggaaf van datzelfde bedrag. Het staat aan de verwijzende rechter om alles te doen wat binnen zijn bevoegdheid ligt teneinde de volle werking van voornoemd artikel 183 te verzekeren door het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen.

Kosten

- 46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw),**

moet aldus moet worden uitgelegd dat:

zij zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, niet rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw dat door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, wanneer de terugvordering van dat bedrag van die dienstverrichter onmogelijk of uiterst moeilijk is omdat hij in liquidatie verkeert, ook al kan aan deze twee belastingplichtigen geen fraude of misbruik ten laste worden gelegd zodat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor deze lidstaat bestaat.

- 2) **Artikel 183 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw),**

moet aldus moet worden uitgelegd dat:

ingeval een belastingplichtige voor wie een andere belastingplichtige een dienst heeft verricht, rechtstreeks van de belastingdienst de teruggaaf kan vorderen van het bedrag dat overeenkomt met de btw die door die dienstverrichter ten onrechte in rekening is gebracht en aan de schatkist is afgedragen, die belastingdienst verplicht is om rente te betalen over dat bedrag indien hij die teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft verricht na daartoe te zijn verzocht. De wijze waarop de rente op dit bedrag wordt toegepast, valt onder de procedurele autonomie van de lidstaten, die wordt afgebakend door het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel, met dien verstande dat de nationale regels betreffende met name de berekening van de eventueel verschuldigde rente er niet toe mogen leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding wordt

ontzegd voor het verlies als gevolg van de tardieve teruggaaf van datzelfde bedrag. Het staat aan de verwijzende rechter om alles te doen wat binnen zijn bevoegdheid ligt teneinde de volle werking van voornoemd artikel 183 te verzekeren door het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen.

ondertekeningen