



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

26 april 2017*

„Prejudiciële verwijzing — Ambtshalve aanvoeren van een middel gebaseerd op de schending van het Unierecht — Gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Recht op aftrek van de vooraf betaalde belasting — Verleggingsregeling — Artikel 199, lid 1, onder g) — Toepassing enkel bij onroerende goederen — Onverschuldigde betaling van de belasting door de koper van goederen aan de verkoper na een verkeerde opgestelde factuur — Beslissing van de belastingdienst die een belastingschuld van de koper van de goederen vaststelt en die de betaling van de door hem gevraagde aftrek weigert, alsook hem een fiscale boete oplegt”

In zaak C-564/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Kecskemét, Hongarije) bij beslissing van 7 oktober 2015, ingekomen bij het Hof op 4 november 2015, in de procedure

Tibor Farkas

tegen

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

wijst HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe en C. Lycourgos (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 september 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. M. Tátrai, M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door K. Kraavi-Käerdi als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en L. Havas als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 november 2016,
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 fiscale neutraliteit en evenredigheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Tibor Farkas en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (directoraat-generaal van de regio Alföld-Sud van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije; hierna: „Hongaarse belastingdienst”) over een beslissing van de Hongaarse belastingdienst waarbij een belastingschuld van Farkas is vastgesteld en hem een fiscale boete is opgelegd wegens de niet-toepassing van de nationale bepalingen inzake de verleggingsregeling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Overweging 42 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[d]e lidstaten in specifieke gevallen de afnemer van goederen of diensten moeten kunnen aanwijzen als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Dit moet de lidstaten helpen in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen de regelgeving te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking aan te pakken”.
- 4 Artikel 167 van die richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”
- 5 Artikel 168, onder a), van deze 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 [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”
- 6 Artikel 178, onder a) en f), van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]

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.”

7 Artikel 193 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.

8 Artikel 199, lid 1, onder g), van die 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:

[...]

g) de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.

[...]”

9 Artikel 226, punt 11 bis, van richtlijn 2006/112 luidt:

„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”.

10 Artikel 395 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

[...]

2. De lidstaat die de in lid 1 bedoelde maatregelen wil treffen, dient een verzoek in bij de Commissie en verschaft haar alle nodige gegevens. [...]

Zodra de Commissie over alle gegevens beschikt die zij nodig acht voor de beoordeling van het verzoek, stelt zij de verzoekende lidstaat binnen een maand daarvan in kennis en zendt zij het verzoek in de oorspronkelijke taal aan de andere lidstaten toe.

3. Binnen drie maanden na toezending van de in lid 2, tweede alinea, bedoelde gegevens legt de Commissie de Raad hetzij een passend voorstel voor, hetzij, wanneer zij bezwaren heeft tegen het verzoek om een afwijking, een mededeling waarin zij deze bezwaren toelicht.

4. De in de leden 2 en 3 vastgestelde procedure moet in ieder geval worden voltooid binnen acht maanden na ontvangst van het verzoek door de Commissie.”

Hongaars recht

- 11 Artikel 142 van de az 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:

„1. De belasting wordt betaald door de koper van het goed of de ontvanger van de dienst:

[...]

g) in het geval van levering van goederen die door een onderneming als materiële vaste activa worden gebruikt of van andere goederen of diensten waarvan de marktwaarde ten tijde van de levering meer dan 100 000 [HUF (ongeveer 324 EUR)] bedraagt, indien tegen de belastingplichtige die de goederen of diensten dient te leveren, een liquidatieprocedure of een andere insolventieprocedure is ingeleid die ertoe strekt definitief zijn insolventie vast te stellen;

[...]

7. Wanneer lid 1 van toepassing is, zal de leverancier van de goederen of diensten een factuur uitschrijven waarop noch het bedrag van de verschuldigde btw noch het in artikel 83 bedoelde tarief wordt vermeld.

[...]”

- 12 Artikel 169, onder n), van de btw-wet bepaalt:

„De factuur moet de volgende informatie bevatten:

[...]

n) wanneer de koper of de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding ‚Btw verlegd’;

[...]”

- 13 Artikel 170, leden 1 en 2, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (belastingwet nr. XCII van 2003), in de versie van toepassing op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), luidt:

„1. In het geval van onvolledige betaling van de belasting, moet een fiscale boete worden betaald. Behoudens andere bepalingen in deze wet, bedraagt de boete 50 % van het onbetaalde bedrag. Het bedrag van de boete bedraagt 200 % van het onbetaalde bedrag als het verschil met het verschuldigde bedrag verband houdt met het verbergen van inkomsten, of met de vervalsing of de vernietiging van bewijsmateriaal, de boekhouding, of inschrijvingen. De belastingdienst legt ook een fiscale boete op wanneer de belastingplichtige, zonder dat hij daarvoor in aanmerking komt, een vordering tot steun of terugbetaling van belasting indient, of een verklaring inzake een bezitting, een steun of een terugbetaling en de administratie het ontbreken van het recht van de belastingplichtige hierop vóór de toekenning heeft vastgesteld. De grondslag van de boete is in dit geval gelijk aan het onterecht gevorderde bedrag.

2. In het geval van verlegging kan het vastgestelde verschil in belasting ten laste van de belastingplichtige enkel als een onvolledige betaling van belasting worden beschouwd, wanneer dat verschil niet is betaald vóór de vervaldag of als budgettaire steun is verkregen [...]"

14 Artikel 171 van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„1. Het boetetarief kan worden verminderd, en de boete kan zelfs worden kwijtgescholden, of ambtshalve, of op verzoek, als er omstandigheden zijn die als uitzonderlijk kunnen worden beschouwd en die toestaan te besluiten dat de belastingplichtige, of zijn vertegenwoordiger, zijn werknemer, zijn lid, of zijn gemandateerde die aan de oorzaak ligt van de belastingschuld, met het onderscheidingsvermogen dat van hem in de gegeven situatie kon worden verwacht, heeft gehandeld. Het bedrag van de vermindering van de boete moet worden vastgesteld rekening houdend met alle omstandigheden van de betrokken zaak, met name de omvang van de belastingschuld, de omstandigheden van haar ontstaan, de ernst en de frequentie van de onwettige handeling van de belastingplichtige (daad of verzuim).

2. De boete wordt niet verminderd, noch ambtshalve, noch op verzoek, wanneer de belastingschuld verband houdt met het verbergen van inkomsten, de vervalsing of de vernietiging van bewijsstukken, rekeningen, of registers.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 15 Farkas heeft in het kader van een door de belastingdienst georganiseerde elektronische veiling een mobiele loods gekocht van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die een belastingschuld had. De betrokken verkoper schreef overeenkomstig de voorschriften van de gewone btw-regeling een factuur uit, inclusief de btw over die handeling. Bij de betaling van de door middel van de veiling bepaalde verkoopprijs heeft Farkas de door de verkoper aangegeven btw voldaan en die verkoper heeft die belasting aan de Hongaarse belastingdienst betaald.
- 16 Farkas heeft de op die factuur vermelde btw achteraf in aftrek gebracht. Vervolgens heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (belastingdirectoraat van het comitaat van Bács-Kiskun van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) controle verricht op de door Farkas gevorderde terugbetalingen op de btw-aangiften betreffende het vierde trimester van 2012. Die belastingdienst heeft vastgesteld dat de regels betreffende de verleggingsregeling, in de zin van artikel 142, lid 1, onder g), van de belastingwet, volgens welke het aan Farkas stond, als koper van het goed, om de btw direct aan de schatkist te betalen, niet waren nageleefd. Bij beslissing van 11 juli 2014, bevestigd bij beslissing van 7 november 2014, heeft de Hongaarse belastingdienst bijgevolg ten laste van Farkas een belastingverschil van 744 000 HUF (ongeveer 2 400 EUR) vastgesteld, zijn vordering tot terugbetaling van de aan de betrokken verkoper betaalde btw verworpen en hem de betaling van een fiscale boete ten belope van 372 000 HUF (ongeveer 1 200 EUR) opgelegd.
- 17 Farkas betoogt dat de Hongaarse belastingdienst hem het recht op btw-aftrek heeft ontzegd op grond van een vormfout, te weten dat de betrokken factuur volgens de gewone btw-regeling was opgemaakt in plaats van volgens de verleggingsregeling en aldus in strijd was met het Unierecht. Hij meent dat de beslissing waarbij hem een belastingverschil ten laste is gelegd, onrechtmatig is, omdat de betrokken verkoper de btw in kwestie aan de schatkist heeft betaald. Farkas heeft bij de verwijzende rechter een vordering ingesteld die ertoe strekt dat de verwijzende rechter het Hof zou vragen of de ontzegging van zijn recht op aftrek verenigbaar is met het Unierecht.

- 18 De verwijzende rechter is van oordeel dat de Hongaarse belastingdienst Farkas' recht op belastingaftrek niet heeft ontegensprekend, maar hem heeft verplicht de belasting te betalen die verschuldigd is krachtens de verleggingsregeling, overeenkomstig artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet. Het verschil lastens hem zou overeenkomen met de op de factuur van de betrokken handeling vermelde btw. Volgens de verwijzende rechter wordt Farkas ingevolge de beslissingen van de Hongaarse belastingdienst beschouwd als gehouden tot betaling van de btw aan de schatkist, hoewel hij de btw aan de betrokken verkoper heeft betaald. Terwijl de Hongaarse belastingdienst niet betwist dat hij recht heeft op aftrek van de betaalde btw, trekt die dienst van het bedrag waarvan hij de terugbetaling vordert, het belastingverschil af dat hij volgens die dienst is verschuldigd. Beide bedragen zijn even hoog en heffen elkaar op. De verwijzende rechter stelt bovendien vast dat die verkoper de btw aan de schatkist heeft betaald, zodat zij geen schade heeft geleden doordat de betrokken factuur verkeerdelijk volgens de gewone btw-regeling is opgemaakt in plaats van volgens de verleggingsregeling. Volgens hem wijst bovendien niets op een belastingfraude of op de intentie om een belastingvoordeel te verkrijgen.
- 19 De verwijzende rechter is van oordeel dat de beslissing van de Hongaarse belastingdienst in de praktijk erop neerkomt dat Farkas zijn recht op aftrek niet kan uitoefenen. Aangezien het recht op btw-aftrek overeenkomstig richtlijn 2006/112 en de rechtspraak van het Hof enkel kan worden verworpen wanneer belastingfraude is bewezen, lijkt die beslissing niet evenredig met het doel dat met de verleggingsregeling wordt nagestreefd.
- 20 Daarom heeft de KecsKeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter KecsKemét, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Is de op de bepalingen van de Hongaarse btw-wet gebaseerde praktijk van de belastingadministratie om een btw-verschil vast te stellen ten laste van de koper van een goed (of de ontvanger van een dienst), wanneer de verkoper van het goed (of de dienstverrichter) een factuur voor een aan de verleggingsregeling onderworpen handeling uitschrijft volgens de gewone belastingregeling en de op die factuur vermelde belasting aangeeft en betaalt aan de fiscus, en de koper van het goed (of de ontvanger van de dienst) de over de factuur betaalde btw in aftrek brengt, zonder evenwel zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen voor het bedrag van het vastgestelde btw-verschil, verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112, met name met het beginsel dat fiscale maatregelen evenredig moeten zijn aan het doel de belastingneutraliteit te verzekeren en belastingfraude te voorkomen?
- 2) Is de sanctie wegens keuze van een onjuiste belastingmethode in het geval van vaststelling van een belastingverschil, die bovendien gepaard gaat met de oplegging van een fiscale boete van 50 %, evenredig wanneer de fiscus geen inkomsten heeft gederfd en er evenmin aanwijzingen van misbruik zijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

- 21 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling bestaat in een aankoop door Farkas van een mobiele loads tijdens een door de nationale belastingdienst georganiseerde elektronische veiling. Die dienst heeft geoordeeld dat die handeling op grond van artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet – waarbij volgens de verwijzende rechter artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 is omgezet – aan de verleggingsregeling moest worden onderworpen en hij heeft Farkas gevraagd de btw over die verkoop te betalen en hem een fiscale boete opgelegd.

- 22 Als antwoord op een vraag die het Hof ter terechtzitting heeft gesteld, heeft de Hongaarse regering aangegeven dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling de levering van een roerend goed betreft en dat artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet zonder onderscheid van toepassing is op roerende en onroerende goederen.
- 23 In dat verband zij erop gewezen dat overeenkomstig artikel 193 van richtlijn 2006/112 de btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 van die richtlijn door een andere persoon verschuldigd is. Overeenkomstig artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de levering van onroerend goed wordt verricht dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.
- 24 Uit overweging 42 van richtlijn 2006/112 volgt dat het door dit artikel 199, lid 1, onder g), nagestreefde doel erin bestaat dat de lidstaten in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen de verleggingsregeling moeten kunnen toepassen om de regelgeving te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking aan te pakken. Die bepaling biedt de belastingautoriteiten derhalve de mogelijkheid om de btw over de betrokken handelingen te heffen wanneer het vermogen van de schuldenaar om die btw te voldoen in het gedrang is (arrest van 13 juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punt 28).
- 25 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 een uitzondering vormt op het in artikel 193 van deze richtlijn in herinnering gebrachte beginsel dat de btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, en derhalve strikt moet worden uitgelegd. Dit artikel 199 biedt de lidstaten immers de mogelijkheid om in de situaties die zijn bedoeld in lid 1, onder a) tot en met g), de verleggingsregeling toe te passen volgens welke de tot voldoening van de btw gehouden persoon degene is voor wie de aan de btw onderworpen handeling wordt verricht (zie in die zin arrest van 13 juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punten 23 en 31).
- 26 Zoals de advocaat-generaal in punt 28 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volgt uit het feit dat de verleggingsregeling een uitzondering vormt op het in artikel 193 van richtlijn 2006/112 neergelegde beginsel, dat afwijkingen van dat beginsel alleen geoorloofd zijn wanneer zij in die richtlijn uitdrukkelijk zijn voorzien.
- 27 Artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 ziet alleen op onroerende en niet op roerende goederen. De verkoop van een roerend goed in het kader van een veiling als aan de orde in het hoofdgeding, valt dus niet binnen de werkingssfeer ervan.
- 28 Het is juist dat artikel 395 van richtlijn 2006/112 erin voorziet dat de lidstaten om het recht kunnen verzoeken, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De Hongaarse regeling heeft ter terechtzitting echter bevestigd dat Hongarije niet in aanmerking is gekomen voor een dergelijke afwijking, in het kader van artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.
- 29 In die omstandigheden zij erop gewezen dat artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet de toepassing van de verleggingsregeling uitbreidt tot leveringen van roerende goederen, wat verder gaat dan wat de tekst van artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112, dat enkel op leveringen van onroerende goederen zit, toestaat. De toepassing van de verleggingsregeling en het opleggen van de fiscale boete in het hoofdgeding zouden daarom onverenigbaar met die richtlijn zijn, indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde veiling een roerend goed zou betreffen.

- 30 Onder voorbehoud van de nodige controle door de verwijzende rechter, blijkt uit de stukken van het dossier dat door deze rechter is overgelegd en uit de debatten ter terechtzitting bij het Hof evenwel dat de vraag naar de verenigbaarheid van dat artikel 142, lid 1, onder g), met artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 niet is gesteld in het kader van het hoofdgeding.
- 31 In dat verband zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof bij ontbreken van Unievoorschriften inzake een procedurekwestie, krachtens het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten een zaak van hun interne rechtsorde is dergelijke voorschriften vast te stellen, op voorwaarde evenwel dat die voorschriften niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties naar nationaal recht gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arresten van 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 maart 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Enerzijds zij eraan herinnerd dat het Unierecht, meer bepaald het doeltreffendheidsbeginsel, in beginsel niet vereist dat de nationale rechter een rechtsgrond ontleend aan schending van bepalingen van dat recht ambtshalve in het geding brengt, wanneer hij voor het onderzoek van die rechtsgrond buiten de grenzen van de door partijen afgebakende rechtsstrijd zou moeten treden door zich te baseren op andere feiten en omstandigheden dan die welke de partij die bij de toepassing van voormelde bepalingen belang heeft, aan haar vordering ten grondslag heeft gelegd (zie in die zin met name de arresten van 14 december 1995, Van Schijndel en Van Veen, C-430/93 en C-431/93, EU:C:1995:441, punt 22, en 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punt 36).
- 33 Deze beperking van de bevoegdheid van de nationale rechter vindt haar rechtvaardiging in het beginsel dat het initiatief voor een procedure bij de partijen ligt en dat de rechter bijgevolg alleen in uitzonderingsgevallen, in het openbaar belang, ambtshalve kan optreden, wanneer de nationale procedureregels de betrokken partij daadwerkelijk de mogelijkheid geven om voor de nationale rechter een op het Unierecht gebaseerde grond aan te voeren (zie in die zin arrest van 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punten 35 en 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 In de onderhavige zaak zij erop gewezen dat uit de stukken van het dossier waarover het Hof beschikt, niet blijkt dat de nationale procedureregels verzoeker in het hoofdgeding de mogelijkheid hebben ontnomen om het middel aan te voeren dat op een eventuele onverenigbaarheid van artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet met artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 is gebaseerd (zie naar analogie arrest van 7 juni 2007, van der Weerd e.a., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punt 41).
- 35 Anderzijds zij erop gewezen dat de eerbiediging van het gelijkwaardigheidsbeginsel vereist dat de in de bepalingen van nationaal recht inzake de procedurevoorschriften neergelegde verplichting voor een rechter om een middel inzake schending van het nationale recht ambtshalve op te werpen, op dezelfde manier moet gelden voor een soortgelijk middel inzake schending van het Unierecht (zie in die zin arresten van 14 december 1995, Van Schijndel en Van Veen, C-430/93 en C-431/93, EU:C:1995:441, punt 13, en 17 maart 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punt 30). Hetzelfde geldt indien het nationale recht de rechter de mogelijkheid biedt een dergelijk middel ambtshalve in te roepen (zie in die zin arrest van 14 december 1995, Van Schijndel en Van Veen, C-430/93 en C-431/93, EU:C:1995:441, punt 14).
- 36 In dat verband heeft de Hongaarse regering, in antwoord op een door het Hof ter terechtzitting gestelde vraag, aangegeven dat de verwijzende rechter krachtens het nationale recht de mogelijkheid had om ambtshalve een op een schending van een regel van nationaal recht gebaseerd middel aan te voeren, evenals een op de schending van een regel van het Unierecht gebaseerd middel.

- 37 Er zij aan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen en het nationale recht uit te leggen en toe te passen (zie met name arresten van 18 juli 2007, *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, punt 43, en 26 mei 2011, *Stichting Natuur en Milieu e.a.*, C-165/09–C-167/09, EU:C:2011:348, punt 47).
- 38 Bovendien blijkt uit de vaste rechtspraak ook dat het Hof tot taak heeft de nationale rechter een voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding nuttig antwoord te geven (arrest van 11 september 2014, *B.*, C-394/13, EU:C:2014:2199, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Aangezien het aan de verwijzende rechter staat om te bepalen of een mobiele loads, zoals die waarvan de levering de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling is, een roerend of een onroerend goed is, en voorts of hij ambtshalve de onverenigbaarheid van artikel 142, lid 1, onder g), van de btw-wet met artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 kan inroepen, kan in de onderhavige zaak niet worden uitgesloten dat het antwoord op de gestelde vragen nuttig is voor het beslechten van het hoofdgeding. Deze vragen moeten derhalve worden beantwoord.

Eerste vraag

- 40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van richtlijn 2006/112 alsook de beginselen van fiscale neutraliteit en van evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat in een situatie als in het hoofdgeding aan de koper van een goed het recht wordt ontzegd om de btw af te trekken die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone btw-regeling, terwijl de relevante handeling onder de verleggingsregeling viel, wanneer de verkoper die belasting aan de schatkist heeft betaald.
- 41 Er zij aan herinnerd dat krachtens de verleggingsregeling geen btw is betaald tussen de leverancier en de koper van de goederen, 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 6 februari 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Onderstreept zij ook 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; 6 februari 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 30, en 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 30).
- 43 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 een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 24; 6 februari 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 31, en 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 29).
- 44 Wat de uitoefeningsmodaliteiten van het recht op btw-aftrek in een verleggingsprocedure als bedoeld in artikel 199, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreft, zij bovendien eraan herinnerd dat een belastingplichtige die als koper van een goed tot voldoening van de btw over dat goed gehouden is, niet een in overeenstemming met de formele voorwaarden van die richtlijn opgestelde factuur hoeft 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 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punten 32 en 33).

- 45 In de onderhavige zaak blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat, in tegenstelling tot wat artikel 169, onder n), van de btw-wet vereist, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde factuur niet de vermelding „verlegging” bevat en dat Farkas de btw, die onterecht op die factuur was vermeld, verkeerdelijk aan de verkoper in het hoofdgeding heeft betaald, terwijl hij overeenkomstig de verleggingsregeling als bestemming van het goed de btw aan de belastingdienst had moeten betalen, overeenkomstig artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112. Aldus is niet alleen die factuur niet in overeenstemming met de formele voorschriften van het nationale recht, maar ook is niet voldaan aan een inhoudelijke voorwaarde van die regeling.
- 46 Zoals het Hof in het arrest van 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 38), heeft geoordeeld, heeft die situatie de Hongaarse belastingdienst belet de toepassing van de verleggingsregeling na te gaan en voor de betrokken lidstaat een gevaar voor derving van belastinginkomsten opgeleverd.
- 47 Bovendien zij erop gewezen dat 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 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 39). De door Farkas aan de verkoper van de mobiele loads in het hoofdgeding betaalde btw was niet verschuldigd.
- 48 Aangezien die btw niet verschuldigd was en haar betaling niet in overeenstemming was met een inhoudelijke vereiste van de verleggingsregeling, kan Farkas zich niet op een recht op aftrek van die btw beroepen.
- 49 Farkas kan echter overeenkomstig het nationale recht om teruggaaf verzoeken van de btw die hij onverschuldigd heeft betaald aan die verkoper van de mobiele loads (zie in die zin arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 42).
- 50 Het Hof heeft in dat verband reeds geoordeeld dat bij het ontbreken van een Unieregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, 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 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 37).
- 51 Aangezien het in beginsel aan de lidstaten staat om de voorwaarden vast te stellen waaronder de onterecht gefactureerde btw kan worden geregulariseerd, heeft het Hof erkend dat een stelsel waarin, enerzijds, de verkoper van het goed die bij vergissing btw heeft afgedragen aan de belastingdienst, daarvan teruggaaf kan verzoeken en, anderzijds, de koper van dat goed langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die verkoper kan terugvorderen, het neutraliteits- en het doeltreffendheidsbeginsel naleeft. Een dergelijk stelsel biedt de koper 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, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 52 Voorts is het vaste rechtspraak dat bij ontbreken van een Unieregeling ter zake, de procedurevoorschriften ter verzekering van de bescherming van de rechten welke de justitiabelen aan het Unierecht ontleen, op grond van het beginsel van procesautonomie van de lidstaten een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat zijn (zie met name arresten van 16 mei 2000, Preston e.a., C-78/98, EU:C:2000:247, punt 31, en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 40).
- 53 Het doeltreffendheidsbeginsel kan echter vereisen dat, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, de koper van het goed zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten. De lidstaten moeten aldus voorzien in de middelen en procedures waarmee de koper de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan (zie in die zin arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).
- 54 In het kader van het hoofdgeding zij erop gewezen dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat verkoper die de mobiele loads in het hoofdgeding heeft geleverd, in een faillissementsprocedure is verwickeld, wat erop zou kunnen wijzen dat het onmogelijk of uiterst moeilijk is dat Farkas de terugbetaling verkrijgt van de btw die deze verkoper onterecht heeft gefactureerd. Voorts is, als gevolg van de beslissingen van de Hongaarse belastingdienst, geoordeeld dat Farkas die btw aan de schatkist was verschuldigd, terwijl hij deze aan de verkoper heeft betaald. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan op Farkas over de mogelijkheid beschikt om van die verkoper de teruggaaf te verkrijgen van de onverschuldigde belasting.
- 55 Daar zij bovendien aan toegevoegd dat, volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter, er in de onderhavige zaak geen aanwijzingen van fraude zijn en dat de verkoper, opsteller van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde factuur, de btw aan de schatkist heeft betaald, zodat zij geen schade heeft geleden door het feit dat die factuur verkeerdelijk is opgesteld krachtens de gewone belasting in plaats van volgens de verleggingsregeling.
- 56 Voor zover de terugbetaling door de verkoper in het hoofdgeding aan Farkas, koper van het betrokken goed, van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van die verkoper, moet Farkas bijgevolg zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kunnen richten.
- 57 Gelet op wat voorafgaat, dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van richtlijn 2006/112 alsook de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat in een situatie als in het hoofdgeding aan de koper van een goed het recht wordt ontzegd om de btw af te trekken die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone btw-regeling, terwijl de relevante handeling onder de verleggingsregeling viel, wanneer de verkoper die belasting aan de schatkist heeft betaald. Voor zover de terugbetaling door de verkoper aan de koper van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, vereisen die beginselen echter dat de koper zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.

Tweede vraag

- 58 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat in een situatie als in het hoofdgeding de nationale belastingdienst aan een belastingplichtige die een goed heeft gekocht waarvan de levering onder de verleggingsregeling valt, een fiscale sanctie oplegt ten belope van 50 % van het btw-bedrag dat hij aan de belastingdienst moet betalen, wanneer die belastingdienst geen belastinginkomsten heeft gederfd en er geen aanwijzing van belastingfraude is.

- 59 Er zij aan herinnerd dat bij ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een bij deze wettelijke regeling ingesteld stelsel, de lidstaten bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin met name arresten van 7 december 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, punt 20, en 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 50).
- 60 Dergelijke sancties mogen derhalve niet verder gaan dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude. Bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet met name rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor die sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (zie in die zin arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 65-67, en 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punt 38).
- 61 Weliswaar staat het ter beoordeling van de verwijzende rechter of het boetebedrag niet verder gaat dan nodig om de in het vorige punt aangegeven doelstellingen te bereiken (arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punt 39), maar hij moet op bepaalde elementen in het hoofdgeding worden gewezen die hem toestaan te beoordelen of de aan Farkas opgelegde sanctie, op basis van de bepalingen van het wetboek fiscaal procesrecht, in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel is.
- 62 Een dergelijke sanctie lijkt in dat verband de belastingplichtigen ertoe aan te zetten om zo snel mogelijk de niet-betaling van de belasting te regulariseren en derhalve om de beoogde juiste inning van de belasting te bereiken.
- 63 Volgens artikel 170, lid 1, van die wet bedraagt de boete in de regel 50 % van het bedrag dat de belastingplichtige aan de belastingdienst moet betalen. Artikel 171, lid 1, van die wet preciseert dat het boetetarief kan worden verminderd, en de boete zelfs kan worden tenietgedaan, of ambtshalve, of op verzoek, als er omstandigheden zijn die als uitzonderlijk kunnen worden beschouwd en die toestaan te besluiten dat met name de belastingplichtige die verantwoordelijk is voor de belastingschuld heeft gehandeld met het onderscheidingsvermogen dat van hem in de gegeven situatie kon worden verwacht. Die bepaling voorziet er ook in dat het bedrag van de vermindering van de boete moet worden vastgesteld rekening houdend met alle omstandigheden van de betrokken zaak, met name de omvang van de belastingschuld, de omstandigheden van haar ontstaan en de ernst en de frequentie van de onwettige handeling van de belastingplichtige.
- 64 Zoals de advocaat-generaal in punt 63 van zijn conclusie heeft opgemerkt, staan die modaliteiten voor de vaststelling van die boete in beginsel toe ervoor te zorgen dat die boete niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van de doelstellingen de juiste inning van de belasting te verzekeren en fraude te voorkomen.
- 65 Betreffende de evenredigheid van de aan Farkas in het kader van het hoofdgeding opgelegde sanctie dient inzake de aard en de ernst van de inbreuk in het hoofdgeding, naar het voorbeeld van de door de Commissie bij het Hof ingediende opmerkingen, te worden vastgesteld dat die inbreuk bestaat in een inbreuk op de toepassing van het btw-mechanisme, die overeenstemt met een administratieve inbreuk en die, gelet op de feitelijke elementen die naar voor komen uit het aan het Hof overgelegde dossier, niet tot een derving van inkomsten voor de belastingdienst heeft geleid en, niet op fraude wijst.
- 66 In die omstandigheden lijkt de aan Farkas opgelegde sanctie ten belope van 50 % van het op de betrokken handeling toepasselijke btw-bedrag niet-evenredig, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

⁶⁷ Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat in een situatie als in het hoofdgeding de nationale belastingdienst aan een belastingplichtige die een goed heeft gekocht waarvan de levering onder de verleggingsregeling valt, een fiscale sanctie oplegt ten belope van 50 % van het btw-bedrag dat hij aan de belastingdienst moet betalen, wanneer die belastingdienst geen belastinginkomsten heeft gederfd en er geen aanwijzing van belastingfraude is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

⁶⁸ 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.**
- 2) **De bepalingen van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, alsook de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat in een situatie als in het hoofdgeding aan de koper van een goed het recht wordt ontzegd om de belasting over de toegevoegde waarde af te trekken die hij onterecht aan de verkoper heeft betaald op basis van een factuur die is opgemaakt volgens de gewone regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde, terwijl de relevante handeling onder de verleggingsregeling viel, wanneer de verkoper die belasting aan de schatkist heeft betaald. Voor zover de terugbetaling door de verkoper aan de koper van de onterecht gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de verkoper, vereisen die beginselen echter dat de koper zijn vordering tot terugbetaling rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten.**
- 3) **Het evenredigheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat in een situatie als in het hoofdgeding de nationale belastingdienst aan een belastingplichtige die een goed heeft gekocht waarvan de levering onder de verleggingsregeling valt, een fiscale sanctie oplegt ten belope van 50 % van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde dat hij aan de belastingdienst moet betalen, wanneer die belastingdienst geen belastinginkomsten heeft gederfd en er geen aanwijzing van belastingfraude is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.**

ondertekeningen